



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mráky ve věci žalobkyně: **STARBRIGHT s. r. o.**, Livornská 450, Praha 10, zastoupené advokátem Mgr. Lumírem Veselým, Belgická 38, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2019, čj. 6855/19/5300-21444-712153, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2023, čj. 43 Af 10/2019-135,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Spor se týká daňového podvodu v řetězcích obchodujících s řepkovým olejem. Soud řeší především otázku, zda stěžovatelka o podvodu věděla, případně vědět mohla a měla, a zda přijala dostatečná opatření, aby se nezapojila do pochybných obchodních operací stížených podvodem.

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro Středočeský kraj stanovil žalobkyni v prosinci 2017 daň z přidané hodnoty za období února roku 2012 až února roku 2013; května a června roku 2013; a srpna až prosince roku 2013. Žalobkyně v těchto obdobích obchodovala s řepkovým olejem. Tato obchodní jednání však byla zatížena podvodem na dani, o kterém žalobkyně věděla, případně vědět mohla a měla. Správce daně jí tedy odepřel nárok na odpočet daně ze

zakoupeného oleje. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, ta ale žalovaný zamítl.

[3] Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí bránila u Krajského soudu v Praze, ani s žalobou ale neuspěla. Podle krajského soudu totiž žalobkyně o daňovém podvodu věděla nebo vědět mohla a měla. Nepřijala však dostatečná opatření, aby se do podvodného jednání nezapojila. Daňové orgány jí proto oprávněně odepřely nárok na odpočet daně.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[4] Žalobkyně podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost (NSS ji proto dále bude označovat jako *stěžovatelku*). Podle stěžovatelky se měl krajský soud zabývat také existencí daňového podvodu, i když jej stěžovatelka v žalobě výslovně nezpochybnila. Jde totiž o zásadní skutečnost.

[5] Stěžovatelka navíc o podvodu vědět nemusela, neboť podvod sám o sobě neplyne z toho,

- že stěžovatelčini dodavatelé neměli kanceláře, provozovny či skladovací prostory, sídlili na fiktivních adresách a neměli vlastní webové stránky,
- že někteří jednatelé obchodních partnerů měli zapsán trvalý pobyt na městském úřadě,
- že stěžovatelčin jednatel nebyl s časovým odstupem schopen uvést způsob navázání obchodní spolupráce s obchodními partnery,
- že o dodávkách oleje neuzavírala stěžovatelka písemné smlouvy,
- že dodavatelé mezi sebou postupovali pohledávky a že prováděli platební transakce do jiných členských států EU,
- nebo že zboží několikrát změnilo svého majitele jen při přepravě.

Krajský soud neuvedl ani důkazy, na základě kterých dospěl k závěru, že se stěžovatelka zapojila do daňového podvodu. Sám žádné důkazy neprovedl. Daňové orgány byly také povinny prokázat běžnou praxi ve stěžovatelčině oboru. Stěžovatelka pak citovala výpovědi jednatele dodavatelské společnosti Pluribus, Martina Oravce, který popsali spolupráci se stěžovatelkou.

[6] Stěžovatelka musela dále prokazovat, že se nedopustila ničeho nezákonného, i když zákon předpokládá opak, tj. že důkazní břemeno leží na daňových orgánech. Své obchodní partnery přitom stěžovatelka prověřovala běžným způsobem: zkontrolovala je v obchodním rejstříku a v registru plátců DPH. Stěžovatelka však ani není „detektivní kancelář“, ani ji nelze nutit k prověřování jejich obchodních partnerů u odborníka.

Vyjádření ke kasační stížnosti

[7] Žalovaný souhlasí se závěry krajského soudu. Upozorňuje na to, že krajský soud se nemusel z úřední povinnosti zabývat existencí daňového podvodu, pokud jej stěžovatelka nezpochybnila žádnými námitkami. Krajský soud ostatně ani nebyl oprávněn domýšlet za stěžovatelku jiné argumenty nebo vyhledávat možné vady rozhodnutí.

pokračování

[8] Stěžovatelka hodnotí jednotlivá zjištění izolovaně – ta však svědčí o stěžovatelčině vědomé účasti na daňovém podvodu jen tehdy, jsou-li hodnocena ve všech souvislostech. Krajský soud navíc posoudil účast stěžovatelky na podvodném jednání podle důkazů nashromážděných v daňovém řízení. Jeho závěr tak byl podložený. Daňové orgány nebyly povinny prokazovat běžnou praxi ve stěžovatelčině oboru. V souvislosti s výpověďmi svědků neuvedla stěžovatelka žádnou konkrétní námitku.

[9] Není ani pravda, že by stěžovatelka měla *povinnost* prokazovat svou neúčast na podvodu. Měla jen *možnost* prokázat svou dobrou víru. Tu však neprokázala – nepředložila žádné důkazy o tom, že přijala dostatečná opatření, aby se nezapojila do daňového podvodu. Pouhé prověření v obchodním rejstříku nebo registru plátců DPH zde nestačilo, a to s ohledem na míru rizika. Daňové orgány totiž prokázaly, že v jednom obchodním řetězci se stěžovatelka na podvodném jednání sama aktivně podílela, a v dalších obchodních řetězcích i přes skutečnosti svědčící o podvodném jednání nepřijala přiměřená opatření. Zjišťování rizika a přijímání opatření je přitom běžné u každé řádně fungující obchodní společnosti. Stěžovatelka tedy nepotřebuje služby detektivní kanceláře.

Replika, doplnění kasační stížnosti

[10] Stěžovatelka setrvala na kasačních námitkách a doplnila, že krajský soud neprovedl žádný důkaz o tom, že se stěžovatelka aktivně podílela na podvodném jednání v *obchodním řetězci A*. Toto zjištění soud dovozuje z výpovědi jednatele společnosti Pluribus, Martina Oravce. Takové hodnocení však není správné. Z výpovědi Martina Oravce, stejně jako z výpovědi L.G. a Rastislava Aitnera, plyne, že společnost Pluribus řídili bratři Aitnerovi (jednatelé a společníci subdodavatelských společností Avan a Rada-SK).

[11] Stěžovatelka navíc používala kontrolní mechanismy, aby snížila rizika podnikání. Například ověřovala nové obchodní partnery v obchodním rejstříku, v insolvenčním rejstříku a v databázi nespolehlivých plátců. Dále také kontrolovala, jak její obchodní partneři odebírají vzorky oleje, jak zpracovávají reklamace, jaké mají vnitřní postupy v případě rámcových zakázek nebo stanovení ceny. Přijatá opatření byla tedy více než dostatečná.

[12] Stěžovatelka pak doplnila kasační stížnost o další námitky. Stěžovatelka považuje výpovědi Martina Oravce za vzájemně rozporné, neboť Martin Oravec v roce 2013 podrobně popsal, jak začal obchodovat s olejem, kdežto v roce 2016 jen stručně sdělil, že se k tomu dostal přes svého kamaráda. Podvodné jednání nelze dovodit jen z toho, že společnost Pluribus byla pouhým zprostředkovatelem obchodů. Po stěžovatelce nelze ani požadovat, aby kontrolovala sídla svých obchodních partnerů nebo bydliště jejich jednatelů. Neexistuje totiž žádná databáze virtuálních sídel či adres ohlašoven. Stěžovatelka by tak musela vždy místo osobně navštívit, aby se přesvědčila, zda na adrese společnost skutečně sídlí, případně jednatel bydlí. Stěžovatelka nakonec uznává, že daňové orgány nemusely prokazovat běžnou praxi ve stěžovatelčině oboru. Přesto se ale domnívá, že nelze označit všechny skutečnosti za nestandardní.

3. Právní hodnocení

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nárok na odpočet daně je podle ustálené judikatury Soudního dvora i NSS nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují případy, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Podvod na DPH vzniká v situaci, v níž *jeden* daňový subjekt jako účastník podvodu *neodvede* státní pokladně vybranou daň, a *další* subjekt si ji naopak *odečte*, aby získal daňové zvýhodnění. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Nelze však za „*jednoho*“ a „*dalšího*“ automaticky považovat „*kteréhokoli*“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové vztahy a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet a prokázat, že subjekt minimálně mohl vědět o skutečnostech ukazujících na možné podvodné jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *Vyrtych*, bod 69).

[15] Transakce, kterými se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 30 a judikatura tam citovaná). Při posuzování nároku na odpočet daně je proto nutné hodnotit všechny okolnosti transakce (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, *INDIPA*, bod 34).

[16] Účast daňového subjektu na řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v tomto testu: **1)** správce daně je povinen vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tedy vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; **2)** pokud správce daně prokáže, že byl spáchán daňový podvod, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; **3)** pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, má daňový subjekt šanci se vyvinut, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*, bod 13).

Daňový podvod a chybějící daň (první krok testu)

[17] Nelze souhlasit s tvrzením, že krajský soud měl zkoumat, zda byl vůbec spáchán daňový podvod. Stěžovatelka – jak sama uznává – proti existenci podvodného jednání nic nenamítala, naopak se bránila jen proti tomu, že o podvodu věděla. Krajský soud proto neměl důvod podrobně zkoumat, zda se podvod stal. Existencí daňového podvodu se nemusel zabývat ani z vlastního popudu. Pokud jej totiž stěžovatelka nezpochybnila v žalobě, mohl krajský soud předpokládat, že jej brala za prokázaný (rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2023, čj. 7 Afs 399/2020-66, *Lučební závody Draslovka*, bod 21). Krajský soud tak správně přezkoumal daňové rozhodnutí jen v rozsahu žalobních námitek – tedy v otázce stěžovatelčiny vědomosti o daňovém podvodu.

Objektivní okolnosti a stěžovatelčino zapojení (druhý krok testu)

[18] NSS se dále zabýval námitkami, podle kterých stěžovatelka o podvodu nevěděla ani vědět nemohla. Těmto námitkám však nepřisvědčil, neboť ze skutečností zjištěných

pokračování

v daňovém řízení přesvědčivě plyne, že stěžovatelka o podvodu v jednotlivých řetězcích věděla, nebo aspoň vědět mohla a měla.

[19] V *obchodním řetězci A* stěžovatelka obchodovala od února roku 2012 do února roku 2013. Řetězec se skládal ze společností: Avan – Pluribus – stěžovatelka – Poradenství Klaudy – Walther. Obchody s dodavatelem Pluribus probíhaly tak, že stěžovatelka určovala subdodavatele oleje, celou transakci financovala, zabezpečovala dopravu a i jinak vše organizovala. Společnost Pluribus byla jen nastrčeným prostředníkem, za což dostávala odměnu 1 000 až 2 000 EUR měsíčně. O formálním postavení společnosti Pluribus v řetězci svědčí také to, že stěžovatelka byla jejím jediným odběratelem oleje a že objednaný řepkový olej dodávala subdodavatelská společnost Avan přímo stěžovatelce do jejího areálu.

[20] Podezřelé bylo i to, že stěžovatelka začala obchodovat se společností Pluribus krátce po jejím vzniku. Musela si tedy být vědoma toho, že jde o společnost bez obchodní historie, nezkušenou v obchodování s řepkovým olejem. Společnost Pluribus navíc měla fiktivní sídlo, nepropagovala své služby na webových stránkách, neměla žádné zaměstnance ani skladovací prostory a jen zprostředkovala nákup a prodej řepkového oleje. Stěžovatelka přesto nakoupila od společnosti Pluribus olej v hodnotě zhruba 600 mil. Kč.

[21] Stěžovatelka se společností Pluribus navíc uzavřela písemné smlouvy jen za období od listopadu 2011 do června 2012, přestože spolu společnosti obchodovaly až do února 2013. Od června 2012 pak stěžovatelka platila za dodávky od společnosti Pluribus přímo subdodavatelské společnosti Avan. Správce daně totiž v průběhu této obchodní spolupráce zablokoval bankovní účet společnosti Pluribus, která proto uzavřela se svým dodavatelem Avan smlouvu o postoupení pohledávky. Vzor smlouvy o postoupení pohledávky jim poskytl jednatel stěžovatelky, který následně smlouvu i zkontroloval. Stěžovatelka pak platila společnosti Avan na základě oznámení o postoupení pohledávky (přestože na formálním oznámení nebyl uveden účet, na který má stěžovatelka platit).

[22] Nestandardní byly i obchody s odběratelskou společností Poradenství Klaudy. Ta běžně s řepkovým olejem neobchodovala, ale poskytovala daňové poradenství (mj. i stěžovatelce). Stěžovatelka jí však zprostředkovala odběratele, slovenskou společnost Walther, se kterou sama jinak obchodovala. Pak uzavřela se společností Poradenství Klaudy obchody v hodnotě zhruba 30 mil. Kč. Z pohybu zboží bylo navíc zřejmé, že stěžovatelka dosadila Poradenství Klaudy do řetězce, aby zakryla opakované transakce s tímž zbožím a jeho přepravu na Slovensko.

[23] Stěžovatelka také účelově změnila daňovou sazbu tak, aby si Poradenství Klaudy mohlo nárokovat vyšší odpočet daně – od dodavatele Pluribus totiž koupila surový řepkový olej zatížený sníženou sazbou daně, který prodala odběrateli Poradenství Klaudy jako technický olej zatížený základní sazbou daně, aniž jej jakkoli změnila.

[24] NSS se proto ve shodě s krajským soudem i daňovými orgány domnívá, že o daňovém podvodu v obchodním řetězci A stěžovatelka věděla.

[25] Aktivní roli stěžovatelky v řetězci A nezpochybňuje ani tvrzení o protichůdných výpovědích jednatele společnosti Pluribus, Martina Oravce. Ten vypovídal nejprve v roce

2013. Uvedl, že si koupil společnost Pluribus, aby mohl obchodovat s olejem, neboť měl již přislíben jeho nákup a zprostředkování obchodu. Se stěžovatelkou obchodoval opakovaně, jednal výhradně s jejím jednatelem J. Šubrtem. Spolupráci zahájili asi v roce 2011, na bližší okolnosti si nevzpomněl. Spolupráce se stěžovatelkou probíhala tak, že od ní vždy dostal poptávku na olej, který následně objednal u svého výhradního dodavatele, společnosti Avan. Tento dodavatel objednal olej a dodal jej na místo určené stěžovatelkou. Stěžovatelka pak sdělila společnosti Pluribus, že byl olej dodán. Společnost Pluribus účtovala olej ve snížené sazbě daně, protože to tak panu Oravcovi řekla stěžovatelka.

[26] Poté Martin Oravec vypovídal v roce 2016. Tehdy uvedl, že začal obchodovat s olejem na popud kamaráda, M. T., který jej vzal do Prahy a seznámil jej se stěžovatelčiným jednatelem J. Šubrtem. S tím se Martin Oravec dohodl, že stěžovatelka bude od společnosti Pluribus kupovat olej, celé to bude financovat a organizovat, zabezpečí dopravu a další věci. Povinností společnosti Pluribus bude vystavovat faktury podle pokynů stěžovatelčina jednatele, založit si bankovní účty v korunách a eurech a odevzdat přístupové údaje stěžovatelčinu jednatele. Společnost Pluribus žádné platby neprováděla, její jednatel si jen vybíral drobné částky pro osobní potřebu. Od svého kamaráda M. T. pak dostával Martin Oravec měsíční odměnu 1 000 až 2 000 EUR.

[27] M. T. seznámil jednatele společnosti Pluribus také s bratry Aitnerovými, kteří vlastnili společnosti Avan a Rada-SK. Společnost Pluribus nakupovala olej od těchto společností na stěžovatelčin pokyn a poté jej prodávala stěžovatelce. Jednatel stěžovatelky se vždy ozval Martinu Oravcovi s poptávkou oleje, se kterou se měla společnost Pluribus obrátit na společnosti Avan a Rada-SK. Formálně tedy zboží objednávala společnost Pluribus, ale fakticky to celé řídil stěžovatelčin jednatel, J. Šubrt. Často se stávalo, že společnost Pluribus měla objednat pro stěžovatelku nějaké zboží, to ale bylo v té době už dodáno.

[28] Poté, co finanční úřad zablokoval účet společnosti Pluribus, platila stěžovatelka přímo dodavatelským společnostem Avan a Rada-SK. Těm platila i poté, co byl účet společnosti Pluribus odblokován. Celá transakce byla upravena smlouvou o postoupení pohledávek, kterou společnosti Pluribus poskytl stěžovatelčin jednatel; ten ji před uzavřením i zkontroloval.

[29] NSS proto souhlasí s krajským soudem, že výpovědi nejsou ve vzájemném rozporu, ale naopak se doplňují. Spolu utvářejí ucelený obrázek o tom, že stěžovatelka sama organizovala obchody v podvodném řetězci A, a že tedy o daňovém podvodu věděla.

[30] NSS se nezabýval námitkou, že společnost Pluribus řídili bratři Aitnerové. Stěžovatelka tuto námitku neuplatnila včas už před krajským soudem – uplatnila ji až po uplynutí žalobní lhůty, i když ji mohla uplatnit dříve. Krajský soud k ní proto nepřihlížel. Nyní ji uplatnila znovu, aniž reagovala na postup krajského soudu. Jde tedy o novou námitku neprojednanou před krajským soudem. Taková námitka je nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[31] V *obchodním řetězci B* stěžovatelka obchodovala od července roku 2012 do února roku 2013. Řetězec se skládal ze společností: Best Steel – Sata Trade – Tizona – Mystery

pokračování

Group – JiMa – stěžovatelka. Společnost JiMa byla sice uvedena na fakturách, ale nebyla uvedena na souvisejících přepravních dokladech. Na těch byli uvedeni subdodavatelé. Stěžovatelce tedy muselo být jasné, že se jedná o přepravej zboží. Stěžovatelka navíc mohla z přepravních dokladů získat informace o subdodavatelích, což není běžné, neboť dodavatelé obvykle tyto informace tají.

[32] Z účetní uzávěrky za rok 2010 zveřejněné ve sbírce listin obchodního rejstříku dále plyne, že společnost JiMa měla jen minimální aktiva i pasiva, tržby za prodej zboží vykazovala ve výši 0 Kč a výsledek jejího hospodaření před zdaněním byl v záporné výši. Stěžovatelka dále mohla zjistit, že společnost JiMa měla virtuální sídlo, její jednatel a společník měli bydliště na ohlašovně a společnost nijak nepropagovala své služby na webových stránkách. To vše mohlo stěžovatelku upozornit na možné zapojení do podvodného řetězce. Stěžovatelka – navzdory tomu, že si společnost JiMa údajně prověřovala – od ní přesto přijala dodávky ve výši zhruba 130 mil. Kč, což se s ohledem na souvislosti případu jeví přinejmenším jako neopatrné chování.

[33] NSS proto souhlasí s krajským soudem i daňovými orgány, že o daňovém podvodu v obchodním řetězci B stěžovatelka mohla a měla vědět.

[34] V *obchodním řetězci C* stěžovatelka obchodovala od února do září roku 2012. Řetězec se v období od února do srpna roku 2012 skládal ze společností: Color Shock – stěžovatelka; v období srpna a září roku 2012 se pak skládal ze společností: Color Shock – Biocomp – stěžovatelka. Stěžovatelku mělo na nestandardnost obchodů se společností Color Shock upozornit to, že platila této společnosti na maďarský účet, aniž tato společnost měla jakoukoli vazbu na Maďarsko. Společnost Color Shock neměla ani žádnou obchodní historii, do obchodního rejstříku byla zapsána pouhé tři a půl měsíce před započítáním spolupráce se stěžovatelkou. Přesto od ní stěžovatelka přijala dodávky ve výši asi 21 mil. Kč. Tyto obchody navíc stěžovatelka podložila jen fakturami a dodacími listy, jiné dokumenty si k nim neobstarala.

[35] Obchody se společností Biocomp byly podobně nestandardní. Stěžovatelka je opět podložila fakturami a dodacími listy. Písemné smlouvy spolu strany běžně neuzavíraly. Udělaly to jen v září, nikoli však v srpnu, kdy stěžovatelka přijala od společnosti Biocomp dodávku ve výši zhruba 5,8 mil. Kč. Stěžovatelce tak měla být neexistence písemných smluv podezřelá už s ohledem na hodnotu dodávek.

[36] Podezřelé bylo také to, že obě dodavatelské společnosti sídlily na virtuálních sídlech, jejich webové stránky nenabízely obchod s řepkovým olejem (stránky společnosti Color Shock odkazovaly na výtvarné studio a stránky společnosti Biocomp byly „ve výstavbě“). Toho by si stěžovatelka byla vědoma, pokud by společnost řádně prověřila na internetu. Krom toho sama stěžovatelka vždy uplatňovala jen minimální ziskovou přírážku, což může také nasvědčovat tomu, že cílem transakce nebyl ekonomický zisk, ale zisk z daňového podvodu.

[37] NSS proto souhlasí s krajským soudem i daňovými orgány, že o daňovém podvodu v obchodním řetězci C stěžovatelka mohla a měla vědět.

[38] V *obchodním řetězci D* stěžovatelka obchodovala od května do prosince roku 2013. Řetězec se skládal ze společností: subdodavatelé (*různí v sedmi různých variantách řetězce*) – Hydroenergie – stěžovatelka. Stěžovatelku mělo na nestandardnost obchodů se společností Hydroenergie upozornit to, že tato společnost neměla žádné předchozí zkušenosti s obchody s řepkovým olejem. (běžně se zabývala stavební činností a prodejem plastových oken, garážových vrat a vjezdových bran). Jednatel této společnosti navíc vypověděl, že se sám obrátil na stěžovatelčina jednatele: chtěl totiž obchodovat s řepkovým olejem, ale neměl v této oblasti žádné zkušenosti a hledal obchodní příležitost v době krize ve stavebnictví. Stěžovatelka přesto začala obchodovat s touto společností ve velkých objemech: přijala od ní dodávky celkem ve výši zhruba 14 mil. Kč.

[39] První dodávka zboží přitom nebyla smluvně kryta, až poté strany uzavřely rámcovou smlouvu. Z obsahu mezinárodních nákladních listů bylo navíc patrné, kdo byl subdodavatelem a že bylo zboží přepravováno bez jakékoli manipulace ze strany společnosti Hydroenergie. Její role v řetězci tak byla jen formální. Stěžovatelka navíc mohla ověřit i subdodavatele zřejmé z nákladních listů. To ale zřejmě neudělala, neboť by jinak zjistila skutečnosti, které v ní měly vzbudit větší opatrnost – tedy že subdodavatelé sídlí na virtuálních sídlech, nezveřejňují účetní uzávěrky, jde o společnosti bez obchodní historie, s nově zapsaným jednatelem a bez webových stránek, na nichž by nabízely řepkový olej. Už proto si stěžovatelka počínala neobezřetně.

[40] O nestandardním chování společnosti Hydroenergie svědčilo také to, že vystavovala doklady až po stočení zboží z cisterny do stěžovatelčina tanku, tzn. až když stěžovatelka zjistila skutečnou hmotnost oleje při přejímce. Stěžovatelka tedy přijímala zboží ještě předtím, než společnost Hydroenergie mohla vůbec vědět, jaké zboží dodává, v jaké kvalitě a hmotnosti. Kontrola oleje navíc – podle výpovědi stěžovatelčiných skladníků – probíhala jen zrakem a čichem. Stěžovatelka ani nedoložila, že by zboží bylo pojištěno, i když šlo o zboží v hodnotě milionů Kč a dodavatelem byla společnost bez jakýchkoli zkušeností v dané oblasti.

[41] NSS proto souhlasí s krajským soudem i daňovými orgány, že o daňovém podvodu v obchodním řetězci D stěžovatelka mohla a měla vědět.

[42] Důvodné pak není tvrzení, že jednotlivé skutečnosti – jsou-li posouzeny samostatně – neprokazují stěžovatelčinu vědomou účast na podvodu. Jednotlivé dílčí skutečnosti totiž nelze hodnotit izolovaně, naopak musejí být vždy hodnoceny ve vzájemné souvislosti (což NSS vyjádřil už mnohokrát, například v rozsudcích ze dne 4. 10. 2012, čj. 1 Afs 56/2012-42, *PRIMOSSA*, bod 65; nebo ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-58, *SARA ML*, bod 54). Není proto třeba detailně oponovat stěžovatelčině argumentaci, která samostatně vyvrací jednotlivá zjištění, avšak nevyjadřuje se k nim jako k celku. Zjištěné skutečnosti totiž samy o sobě nejsou nutně nezákonné, nemá tedy smysl je samostatně vyvracet. Nezákonné jsou až jako celek – na to ale stěžovatelka nereaguje.

[43] NSS nesouhlasí s námitkou, že krajský soud neuvedl důkazy, na jejichž základě dospěl k závěru o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Z napadeného rozsudku je totiž zřejmé, že krajský soud vycházel z důkazů, které provedly daňové orgány a které založily do daňového spisu. Na jejich základě ověřil skutkový stav v době rozhodnutí

pokračování

daňových orgánů. Nešlo tedy o dokazování podle soudního řádu správního a nebylo ani třeba, aby krajský soud tyto důkazy znovu prováděl (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS, *ECOPLAST*). Krajský soud tak založil své závěry na důkazech řádně provedených v daňovém řízení.

[44] Úspěšná nemůže být ani námitka, podle níž měly daňové orgány prokázat běžnou praxi v oboru. Tato námitka totiž není nijak podložena. Stěžovatelka odkazuje jen na rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2017, čj. 2 Afs 113/2017-44; z něj ale žádná taková povinnost neplyne. NSS se přitom domnívá, že není třeba prokazovat běžnou praxi v oboru, pokud daňové orgány uvedou konkrétní důvody, pro které shledaly nestandardnost stěžovatelčiných obchodů (rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2020, čj. 4 Afs 459/2019-68, *Staviteľství Melichar*, bod 60). To se v této věci také stalo. Daňové orgány podrobně odůvodnily, proč považují jednotlivé stěžovatelčiny obchody za nestandardní. Nedůvodná je tedy i poznámka o tom, že daňové orgány označily bez konkrétních důvodů za nestandardní všechny okolnosti.

Preventivní opatření (třetí krok testu)

[45] Závěr, že stěžovatelka o daňovém podvodu věděla nebo mohla a měla vědět, sám o sobě nevede k odmítnutí stěžovatelčina nároku na odpočet daně. Stěžovatelka musela dostat šanci vyvinít se z účasti na podvodu – tedy prokázat, že přijala veškerá rozumná opatření, aby se nezapojila do pochybných obchodních operací stížených podvodem (rozsudek Soudního dvora ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, body 32 a 33).

[46] Pokud totiž správce daně unese své důkazní břemeno co do vědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, naskýtá se daňovému subjektu poslední příležitost, jak zvrátit pro něj nepříznivá zjištění správce daně. Může (musí) vylicít okolnosti, které prokazují jeho dobrou víru – zejména že přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně požadována. Pokud je daňový subjekt prokáže, přizná mu správce daně nárok na odpočet DPH. Jakkoli to může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, nejedná se ve skutečnosti o důkazní břemeno, ale spíše o vyvinění ze zapovězeného jednání (rozsudek 10 Afs 182/2018, *Easy Working*, bod 42).

[47] Nelze proto souhlasit se stěžovatelkou, že na ni správce daně přenesl důkazní břemeno a ona byla nucena prokazovat svou „nevinu“. Bylo věcí stěžovatelky, zda prokáže svou dobrou víru, resp. opatření přijatá k minimalizaci obchodních rizik.

[48] Stěžovatelka ovšem po celou dobu řízení neprokázala, že jednala v dobré víře. Své obchodní partnery sice prověřovala ve veřejných rejstřících a na internetu, to však nelze považovat za dostatečné s ohledem na okolnosti případu, protože z takto získaných zjištění pro sebe stěžovatelka nic nevyvodila. Přitom už jen z těchto veřejně dostupných zdrojů mohla stěžovatelka zjistit, že někteří její obchodní partneři působí na trhu jen krátce, jsou v nepříznivé ekonomické situaci, mají virtuální sídlo, jejich jednatelé mají zapsané bydliště na ohlašovně atd. Už toto základní prověření obchodních partnerů mělo ve stěžovatelce vzbudit podezření, že by obchodní transakce s těmito společnostmi mohly být zatíženy daňovým podvodem. O to větší pak měla být její obezřetnost a měla přijmout opatření,

kteřá odpovídatí intenzitě nestandardních okolností provázejících obchod (rozsudky NSS ze dne 26. 8. 2020, čj. 4 Afs 10/2020-58, *Hydroenergie*, bod 56; a ze dne 12. 11. 2020, čj. 7 Afs 132/2019-38, *Phobos Bohemia*, bod 21).

[49] Dostatečným opatřením nebyla ani údajná kontrola vnitřních postupů obchodních partnerů. Stěžovatelka by při takové kontrole totiž zjistila další nestandardní okolnosti, například že její obchodní partneři nepožadovali písemné smlouvy, že ona sama zboží často přejímala od subdodavatelů, dodavatelé s ním nijak nemanipulovali a byli jen formálně nastrčenými články řetězce, nebo že za zboží platila stěžovatelka přímo na účet subdodavatele jako v řetězci A, případně na maďarský účet dodavatele jako v řetězci C. To vše mělo stěžovatelku vést k dalšímu prověřování obchodních partnerů tak, aby později mohla přesvědčivě vyvrátit případné pochybnosti správce daně.

[50] Stěžovatelka však žádné další prověřování neprovedla. Tento přístup svědčí o nedostatku obezřetnosti, jak podrobně popsaly už daňové orgány i krajský soud. Bylo v zájmu stěžovatelky, aby si sama opatřila dostatečné důkazy o své dobré víře. Pokud to neudělala a přes veškeré podezřelé okolnosti své obchodní partnery dále neprovéřovala, musí nyní nést následky svého neopatrného počínání v podobě odeřření odpoctu daně.

[51] K přijetí dostatečných opatření tedy není třeba, aby stěžovatelka byla „detektivní kancelář“ nebo aby si najímala na takové služby odborníka. Zcela postačí, aby se stěžovatelka chovala obezřetně a reagovala na podezřelé okolnosti, se kterými se v obchodním styku setkává.

[52] Nepřípadná je také poznámka o tom, že neexistuje databáze virtuálních sídel či adres ohlašoven, a tak lze tyto informace zjistit jen osobní návštěvou místa. NSS má podobně jako krajský soud za to, že informace o tom, zda má společnost virtuální sídlo, nebo zda jednatel společnosti má hlášené bydliště na ohlašovně, lze jednoduše a rychle zjistit na internetu. Ověření těchto informací tedy stěžovatelku nepřiměřeně nezatěžuje.

4. Závěr a náklady řízení

[53] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. ledna 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu