



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **ExaSoft Holding a.s.**, IČ 29383161, se sídlem Rudé armády 651/19a, Hranice, zast. prof. JUDr. Miroslavem Bělinou CSc., advokátem, se sídlem Pobřežní 370/4, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2021, č. j. 8893/21/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 1. 2023, č. j. 25 Af 22/2021-91,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 3. 2021, č. j. 8893/21/5300-21442-712243, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 2. 2020, č. j. 387745/20/3212-50522-807616, č. j. 387147/20/3212-50522-807616 a č. j. 387585/20/3212-50522-807616, kterými žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců listopadu roku 2014 a ledna a února roku 2015 v celkové výši 6.060.647 Kč a současně uložil žalobkyni povinnost uhradit penále v celkové výši 1.212.128 Kč.

[2] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 11. 1. 2023, č. j. 25 Af 22/2021-91, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve shrnul podmínky pro předložení předběžné otázky k Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „SD EU“) a konstatoval, že v posuzovaném případě byla první žalobkyní navržená otázka již zodpovězena, a ve vztahu ke druhé skupině otázek uvedl, že jejich zodpovězení nebylo pro věc relevantní. Dále se zabýval námitkou žalobkyně ohledně absence chybějící daně v případě obchodního řetězce, v němž figurovala jako subdodavatelka žalobkyně společnost Instruktatoner s.r.o. (dále jen „společnost Instruktatoner“). Krajský soud nejprve citoval judikaturu SD EU a Nejvyššího správního soudu a konstatoval, že rozdíl mezi výší daně, kterou nezaplatila společnost Instruktatoner, a výší odepřeného odpočtu DPH žalobkyni neměl na zjištění o chybějící dani vliv. K námitce žalobkyně, že správce daně neodstranil rozpor mezi závěry daňového řízení u žalobkyně a závěry daňového řízení u společnosti Instruktatoner, odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2020, č. j. 5 Afs 239/2020-46, ve věci totožného obchodního řetězce žalobkyně posuzovaného za jiná zdaňovací období. Od jeho závěrů neměl krajský soud důvod se odchýlit. Dále vyjmenoval jednotlivé závěry žalovaného ohledně existence daňového podvodu identifikované v odst. 52 odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Žalovaný podle krajského soudu nezaložil závěr o existenci podvodu na DPH pouze na skutečnosti, že se společnost Instruktatoner stala nespolehlivým plátcem až dne 16. 9. 2019, případně že šlo o podnikatelské selhání zmíněné společnosti, která měla podle žalobkyně dlouhou obchodní historii. Podle krajského soudu žalovaný všechny nestandardní okolnosti posuzoval řádně v jejich vzájemné souvislosti. Nejvyšší správní soud ostatně dospěl k totožnému závěru jako žalovaný, pouze ve vztahu k jinému zdaňovacímu období žalobkyně. Ani dlouhá obchodní historie nemohla sama o sobě vyvrátit závěr o existenci podvodu na DPH. Skutečnost, že byla společnost Instruktatoner spolehlivou plátkyní DPH v době uskutečnění posuzovaných zdanitelných plnění, byla podle krajského soudu pouze otázkou poznání správce daně. Ani neprověření některých transakcí žalobkyně za předmětná zdaňovací období správcem daně v ní nemohlo vzbudit legitimní očekávání o zákonnosti uplatněného odpočtu daně.

[4]Ve vztahu k obchodnímu řetězci, v němž jako subdodavatelka žalobkyně figurovala společnost Florin Czech Trade s.r.o. (dále jen „společnost Florin“), krajský soud uvedl, že ani rozdílný důvod doměření daně této společnosti správcem daně nezakládá rozpor se závěry daňových orgánů učiněnými v nyní posuzované věci. Zopakoval svůj závěr o absenci legitimního očekávání žalobkyně ohledně zákonnosti jejího nároku na odpočet DPH a konstatoval, že podle aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu a SD EU bylo možné za chybějící daň považovat rovněž nekontaktnost jednoho z článků posuzovaného obchodního řetězce. Krajský soud v této souvislosti shrnul nestandardnosti, které identifikoval vůči společnosti Florin již žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí. Ve vzájemném spojení tyto skutečnosti svědčily o tom, že subdodavatelka žalobkyně působila jako tzv. *missing trader*. Nejvyšší správní soud ostatně v rozsudku týkajícím se jiného zdaňovacího období žalobkyně dospěl k totožnému závěru jako žalovaný, a to ve vztahu k témuž obchodnímu řetězci. Krajský soud k námitkám žalobkyně vztahujícím se k obchodnímu řetězci, v němž jako její subdodavatelka figurovala společnost Special Voice s.r.o. (dále jen „společnost Special Voice“), konstatoval, že šlo o obdobnou argumentaci, kterou vyvrátil již v rámci vypořádání předešlých žalobních bodů.

[5]Krajský soud dále shrnul kritéria testu, jehož účelem bylo objasnit, zdali byly posuzované obchodní transakce zasaženy podvodem na DPH, a to včetně související judikatury Nejvyššího správního soudu. Zdůraznil, že pojmem „nestandardnost“ daňové orgány

pokračování

v posuzovaném případě myslely skutečnosti, které v jejich vzájemné souvislosti vedly k závěru o existenci podvodu na DPH, nikoli odchylky od definovaného či definovatelného standardu. V rámci druhého kroku zmíněného testu následně tyto skutečnosti, které byly těžko vysvětlitelné jinak než závěrem o podvodu na DPH, vztáhl žalovaný řádně k okolnostem, které věděla, případně mohla či měla vědět konkrétně žalobkyně. Podle krajského soudu přitom v posuzovaném případě ani prokázání obvyklosti identifikovaných nestandardních okolností nemohlo samo o sobě vyvrátit závěr, že v jejich vzájemné souvislosti svědčily o existenci daňového podvodu. Krajský soud vyjmenoval jednotlivé nestandardní okolnosti, které rozdělil do skupin označených jako rizikovost dodavatelů, resp. subdodavatelek žalobkyně, a dále jako ostatní okolnosti. S jejich posouzením žalovaným se přitom plně ztotožnil.

[6]Co se týče jednotlivých objektivních okolností svědčících o tom, zdali žalobkyně věděla či alespoň měla vědět, že se účastnila podvodu na DPH, krajský soud nejprve shrnul již žalovaným akcentované personální propojení mezi žalobkyní a její dodavatelkou společností ExaSoft Czech a.s. (dále jen „společnost ES Czech“). Žalobkyně tak mohla prostřednictvím své dodavatelky vědět o okolnostech týkajících se jejích subdodavatelek. Jednotlivé objektivní okolnosti následně žalovaný shrnul v celkem sedmi bodech. Tyto body napadla žalobkyně konkrétními žalobními námitkami, jimiž zpochybnila, že by jakákoli z objektivních okolností svědčila o její vědomosti o zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. Krajský soud k uvedeným námitkám konstatoval, že se daňové orgány v souladu s právními předpisy a judikaturou správních soudů předmětnými objektivními okolnostmi zabývaly v jejich vzájemné souvislosti. Zdůraznil, že se běžně nestandardní i objektivní okolnosti překrývají, u obou však platí, že samy o sobě nejsou nezákonné a ani izolovaně nesvědčí o daňovém podvodu. Podle krajského soudu přitom bylo zřejmé, že žalobkyně byla zkušenou obchodnicí, jejíž povinností bylo zajistit si spolehlivé obchodní partnery, které si měla řádně ověřit. Mezi objektivní okolnosti v posuzovaném případě bezesporu patřila krátká obchodní historie předmětných subdodavatelů žalobkyně, podezřele nízké ceny nakupovaného zboží, absence jakékoli písemné dokumentace zdanitelných plnění i příliš krátké lhůty splatnosti kupní ceny. Krajský soud dále odkázal na další rozsudky správních soudů k daňové historii žalobkyně, která se do podvodů na DPH zapojovala opakovaně.

[7]Krajský soud se dále ztotožnil se závěrem žalovaného, že bylo vzhledem k vědomé účasti žalobkyně na obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem nadbytečné posuzovat případná žalobkyní přijatá bezpečnostní opatření. K doměření daně nedošlo účelovým způsobem s cílem vyhnout se prekluzi práva stanovit žalobkyni daň. K námitce porušení § 8 odst. 1 a 2 daňového řádu krajský soud uvedl, že žalovaný posuzoval osm daňových dokladů, které se týkaly zdanitelných plnění, v nichž jako subdodavatelky figurovaly společnosti Instruktatoner, Florin a Special Voice. Ostatní plnění dodavatelka žalobkyně společnost ES Czech pořídila od jiných subdodavatelů. Pokud daňové orgány uznaly odpočty žalobkyně z obchodování s tonery, bylo tomu tak proto, že ještě neměly o posuzovaných obchodních řetězcích dostatek informací. Ani tato skutečnost nemohla v žalobkyni vzbudit legitimní očekávání ohledně zákonnosti nyní posuzovaného nároku na odpočet DPH. Každý jednotlivý obchodní řetězec i obchodní transakci bylo nutno posoudit samostatně podle konkrétních skutkových okolností případu. Závěrem krajský soud konstatoval, že odepření odpočtu DPH pro účast na obchodním řetězci zatíženém podvodem na DPH nebylo možné

ztotožnit se zhojením chybějící daně jejím dodatečným výběrem, což vyplývá rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, v níž označila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[9] V ní nejprve namítla, že objektivní okolnosti identifikované daňovými orgány v posuzovaném případě samostatně ani v jejich souhrnu nejsou nezákonné. Legitimně tak spoléhala na to, že její obchodní partneři byli řádně zapsáni v obchodním rejstříku a registrováni u správce daně, čímž splnili pro svou existenci a podnikání všechny zákonné předpoklady, a proto s nimi mohla obchodovat. Stěžovatelka zdůraznila, že nebyla povinna provádět jakousi detektivní činnost a prověřovat podrobně všechny její dodavatelky i subdodavatelky, nýbrž byla jako osoba soukromého práva oprávněna spoléhat na poctivé jednání a dobrou víru. Žádný právní předpis jí ostatně nepřikazuje předem vyhledávat neznámý okruh objektivních událostí a posuzovat je jako důkaz podvodu na DPH. Doplnila, že se po ní popsaný postup žádá ještě před uskutečněním zdanitelných plnění na rozdíl od daňových orgánů, které je vyhodnocují až po několika týdnech či měsících. Stěžovatelka jako soukromá osoba nadto nedisponuje ani žádnými kontrolními pravomocemi, případně personálním či technickým vybavením. Vzhledem k prověření každého subjektu daňovými orgány před jeho zápisem do obchodního rejstříku se tak mohla spolehnout na jejich postup. V této souvislosti doplnila, že jsou některé objektivní okolnosti daňovým orgánům na rozdíl od ní již známy, přesto na ně nijak nereagují. Stěžovatelce pak správce daně za každou cenu doměřil daň za účelem sanace státního rozpočtu. Žádná z objektivních okolností přitom nemohla být stěžovatelce v letech 2014 a 2015 známa.

[10] Stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu dále navrhla, aby SD EU předložil předběžnou otázku týkající se konkrétního vyhodnocení vlivu jednotlivých v posuzovaném případě identifikovaných objektivních okolností na porušení principu neutrality daně. Konkrétně odkázala na okolnosti ohledně státní příslušnosti jednatele jejích subdodavatelek, potřebné délky zápisu subdodavatelek stěžovatelky v obchodním rejstříku, způsobu žádané prezentace těchto subjektů na internetu či obecně na trhu, dále virtuálního sídla subjektu a případného maximálního přípustného počtu zde sídlících subjektů, vlivu zřízení subdodavatelky stěžovatelky jako tzv. ready-made společnosti a konečně nutnosti vést písemné smlouvy i objednávky zboží. Stěžovatelka zdůraznila, že v případě, kdy daňové orgány s vyjmenovanými okolnostmi nespojovaly příslušné následky ohledně evidence jejích subdodavatelek v obchodním rejstříku, nemohly požadovat po ní, aby z těchto skutečností vyvodila závěr o existenci daňového podvodu. Důležitost akcentované předběžné otázky spočívá rovněž ve skutečnosti, že není předvídatelně stanoveno kvalitativní ani kvantitativní vymezení zmíněných v podstatě běžných událostí. Krajský soud konkrétně nevysvětlil, kolik z předmětných objektivních okolností přímo vedlo k jeho závěru o vědomosti stěžovatelky o jejím zapojení do daňového podvodu, pokud některé z nich sám označil za v obchodním styku zcela běžné.

[11] K obchodnímu řetězci, v němž jako subdodavatelka figurovala společnost Instruktoner, stěžovatelka namítla, že se krajský soud řádně nevypořádal s její námitkou

pokračování

ohledně absence chybějící daně. Stěžovatelka současně nemůže nést žádné negativní důsledky plynoucí z následné nekontaktnosti této společnosti. Krajský soud konkrétně nevysvětlil, jak aplikoval vyhodnocení zjištěných nestandardních okolností na nyní posuzovanou věc a proč dospěl k závěru o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, a to zvláště za situace, kdy měla podle závěrů správce daně činit to, co jí žádný zákon neukládá. Pokud jde o virtuální sídlo společnosti Instrukatoner a převod podílu ve společnosti na jinou osobu krátce před uskutečněním posuzovaných obchodních transakcí, jedná se o zcela běžné okolnosti. Co se týče následné nekontaktnosti této společnosti a nepotvrzení přijetí plnění od ní dodavatelkou, pak se jedná o okolnosti, o kterých stěžovatelka nevěděla. Rovněž odkaz krajského soudu na krátkou obchodní historii společnosti Instrukatoner neobstojí. Stěžovatelce nelze klást k tíži ani následné prohlášení této společnosti za nespolehlivého plátce, jelikož o této skutečnosti nemohla dopředu vědět.

[12] Ve vztahu k obchodnímu řetězci, v němž jako subdodavatelka figurovala společnost Florin, stěžovatelka namítla, že správce daně doměřil této společnosti daň z důvodu neunesení důkazního břemene, přičemž stěžovatelce DPH doměřil na základě účasti na daňovém podvodu. Krajský soud popsanému svévolnému postupu přisvědčil. Stěžovatelka se neztotožnila ani se závěrem krajského soudu, že legitimně nemohla očekávat zákonnost svého nároku na odpočet DPH, pokud obdobné transakce správce daně vůbec neprověřoval a v důsledku je tak aproboval. Chybějící daň v této souvislosti krajský soud identifikoval na základě nekontaktnosti společnosti Florin, a to s ohledem na v judikatuře Nejvyššího správního soudu akcentovanou cílenou snahu získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Jednotlivé objektivní okolnosti přitom krajský soud hodnotil nesprávně a nezákonně, své závěry řádně neodůvodnil. Hodnotil totiž pouze následně zjištěné skutečnosti správcem daně, nikoli reálnou vědomost stěžovatelky v době uskutečnění posuzovaných zdanitelných plnění. Část objektivních okolností ostatně rovněž nebyla ničím neobvyklá či nezákonná. Ze shodných důvodů stěžovatelka nesouhlasí ani s vyhodnocením obchodního řetězce, v němž jako její subdodavatelka figurovala společnost Special Voice.

[13] Stěžovatelka dále ke zjištěným objektivním okolnostem namítla, že krajský soud nevysvětlil, proč v jejich vzájemné souvislosti vedly k závěru o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Neposkytl jí ostatně ani indicii, jak s nimi měla pracovat. Krajský soud nijak nezjišťoval standardní obsah obdobných obchodních vztahů v daném tržním prostředí. Tato otázka však byla zásadní pro vyhodnocení, co bylo možné považovat za „nestandardní“. Stěžovatelka namítla, že se v rámci posuzovaných obchodních transakcí nijak neodchýlila od běžné obchodní praxe pro daný úsek trhu, přičemž v této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33. Objektivní okolnosti zařazené krajským soudem pod pojem rizikovosti subdodavatelek stěžovatelky nesvědčí o nezákonnosti ani o podvodu na DPH, jelikož se jedná o skutečnosti zcela běžné. Uvedené platí rovněž pro angažování v posuzovaných obchodních transakcích osob s bydlištěm mimo území České republiky. Nelze totiž po stěžovatelce žádat, aby rozlišovala své dodavatele podle jejich národnosti. Rovněž na virtuálním sídle společnosti či její krátké obchodní historii není nic nestandardního ani podezřelého, totéž platí pro tzv. ready-made společnosti. Na velkoobchodním trhu nelze ověřit obchodní reference či podnikatelskou historii s ohledem na tajnost informací o dodavatelko-odběratelských obchodních vztazích. Krajský soud dále pominul, že nebylo povinností stěžovatelky uzavřít v posuzovaném případě písemné smlouvy na dodávky zboží, ani písemné objednávky. Tyto skutečnosti pak ani samy o sobě nesvědčí o účasti stěžovatelky na podvodu na DPH.

[14] Stěžovatelce nebylo možné klást k tíži ani nižší ceny, za které nakoupila zboží od své dodavatelky. Daňové orgány totiž nákupní cenu srovnávaly s ceníky předmětného zboží, které nezohlednily nejrůznější slevy či bonusy, a neobsahovaly tak konečné obvyklé (nikoli tržní) ceny. Stěžovatelka si ostatně těchto ceníků nebyla vědoma. Pokud stěžovatelce krajský soud vytkl, že nenakupovala zboží od oficiálního distributora, pak její dodavatelka nikdy průkaz originality neposkytovala. Přesto se s padělkou nesetkala a zboží si sama kontrolovala. Dále krajský soud pominul, že si vždy před zaplacením kupní ceny zboží s krátkou dobou splatnosti v rozmezí jednoho až čtyř dnů vždy zboží převzala a fyzicky zkontrolovala. Stěžovatelce nelze vytykat ani skutečnost, že se podvodných obchodních řetězců účastnila opakovaně. Předmětem nyní posuzované věci totiž jsou zdaňovací období měsíců listopadu roku 2014 a ledna a února roku 2015, kdy jí ještě nemohly být známy závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudcích ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-22, a ze dne 18. 4. 2019, č. j. 9 Afs 301/2017-31. Stěžovatelka uzavřela, že krajský soud nesprávně umístil rovnítko mezi tzv. objektivní okolností či nestandardností a povědomím stěžovatelky o její účasti na podvodu na DPH. Zároveň neodkázal na žádný konkrétní právní předpis, který měla stěžovatelka porušit. Tzv. vědomostní test lze považovat pouze za výkladovou metodu, kterou však nelze s ohledem na ústavní zásady a základní práva stěžovatelky povyšovat nad zákon.

[15] Stěžovatelka zdůraznila, že nestandardní okolnosti jsou objektivní, tj. nastalé ve vnějším světě bez jejího zavinění. Oproti tomu zkoumání otázky, zda stěžovatelka mohla a měla vědět o své účasti na daňovém podvodu, jsou okolnostmi subjektivními, které nelze ztotožnit s okolnostmi objektivními a nesvědčí o zaviněné účasti stěžovatelky na podvodu. Krajský soud v jiném řízení týkajícím se zdaňovacích období měsíců září a října roku 2014 dospěl k závěru, že stěžovatelka o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem měla a mohla vědět, v nyní posuzovaném případě však dospěl na základě shodných událostí k odlišnému závěru o jejím úmyslném zapojení do podvodu na DPH. Krajský soud současně pochybil, pokud neposoudil opatření, která stěžovatelka přijala za účelem vyloučení její účasti na daňovém podvodu. Ostatně daňové orgány hodnotily pouze osm transakcí, přičemž ostatní totožné obchodní transakce neposuzovaly, čímž se dopustily porušení zásady rovnosti.

[16] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve uvedl, že po stěžovatelce nevyžadoval „detektivní“ či „věsteckou“ činnost. Naopak striktně rozlišoval mezi nestandardními skutečnostmi, které svědčily o existenci daňového podvodu, a objektivními okolnostmi, tj. skutečnostmi, o nichž měla či musela stěžovatelka vědět. Právě objektivní okolnosti stěžovatelce přičetl k tíži. Posouzení rizikovosti konkrétního dodavatele je na stěžovatelce, která nemohla tuto povinnost přenášet na daňové orgány. Pokud stěžovatelka zamýšlela uplatnit nárok na odpočet DPH z posuzovaných obchodních transakcí, bylo zároveň její povinností opatřit si k tomu dostatek podkladů, byť jinak byla oprávněna plně rozhodnout o podmínkách uskutečnění těchto obchodů.

[18] K návrhu stěžovatelky na vznesení předběžné otázky SD EU žalovaný uvedl, že judikatura týkající se daňových podvodů je ustálená. Dále odkázal na rozsudek SD EU ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M* (dále jen „rozhodnutí ve věci *Finanzamt*

pokračování

M⁶), a konstatoval, že podle závěrů v něm formulovaných byl správce daně oprávněn odepřít stěžovatelce odpočet DPH, přestože byla druhou pořizovatelkou zboží, která však věděla nebo musela vědět o podvodu na DPH. Podle citovaného rozsudku současně platí, že nárok na odpočet musel být odepřen v plném rozsahu, jelikož mezi chybějící daní a vyšší odepřeného nároku na odpočet DPH nemusí existovat přesná korelace. K namítané absenci kvalitativního či kvantitativního vymezení okolností svědčících o daňovém podvodu žalovaný odkázal na judikaturu správních soudů a uvedl, že jednotlivé zjištěné okolnosti nelze paušalizovat. Odmítl tak jakoukoli svévoli, které se měl podle tvrzení stěžovatelky dopustit.

[19] Žalovaný také konstatoval, že tzv. vědomostní test vyplývá z judikatury SD EU, která přímo vykládá pro české daňové orgány závazné unijní právní předpisy. Proto byl povinen v jeho rámci posoudit vědomost stěžovatelky o okolnostech nasvědčujících existenci daňového podvodu. Dále s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu nesouhlasil s námitkou stěžovatelky, že daňové orgány zapříčinily její možnost navázat obchodní spolupráci se subjektem, který následně prohlásily za nespolehlivého plátce. V této souvislosti zrekapituloval zjištěné nestandardní okolnosti případu, které stěžovatelce nekladl za vinu, nýbrž jimi prokázal existenci podvodu na DPH. Zdůraznil, že bylo nutno tyto okolnosti vyhodnotit v jejich vzájemné souvislosti, a to včetně těch, které nastaly či vyšly najevo až po uskutečnění posuzovaných zdanitelných plnění. V rámci vědomostního testu správce daně kladl stěžovatelce k tíži pouze ty okolnosti, o nichž musela či měla vědět, přičemž stěžovatelka je hodnotila pouze selektivně. V této souvislosti žalovaný shrnul objektivní okolnosti případu, jež měly ve stěžovatelce vzbudit minimálně podezření o její případné účasti na obchodním řetězci zatíženém podvodem na DPH.

[20] Dále žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která pracuje s předpokladem, co je možné považovat za obvyklé jednání běžného racionálního podnikatele. Paušální požadavek stěžovatelky na prokázání běžné obchodní praxe je tak nereálný a přesahuje možnosti daňových orgánů. Takový postup by byl odůvodnitelný v případě, pokud by správce daně hodnotil obvyklé obchodování s konkrétní specifickou komoditou či ve specifické zeměpisné oblasti. Tak tomu však v posuzovaném případě nebylo, jelikož závěry správce daně o nestandardních skutečnostech se týkaly běžného jednání podnikatelů. Žalovaný dále odkázal na závěry správních soudů ve vztahu k daňové povinnosti stěžovatelky za jiná zdaňovací období a konstatoval, že terminologické rozlišení mezi úmyslným a nedbalostním zaviněním má nulový praktický dopad co do závěru o účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Vzhledem k tomu, že žalovaný dospěl k závěru o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, již nebyl povinen se zabývat otázkou případných preventivních opatření. K otázce namítaného legitimního očekávání stěžovatelky uvedl, že posuzoval pouze osm transakcí, které se týkaly plnění, jež dodavatelka stěžovatelky společnost ES Czech pořídila od rizikových subdodavatelek. Ostatní doklady se týkaly plnění od jiných subdodavatelů. Pokud část nároků na odpočet uznal i vůči zdanitelným plněním od předmětných subdodavatelek, bylo tomu tak proto, že si je stěžovatelka uplatnila za jiná zdaňovací období, o nichž správce daně do té doby neměl dostatek informací. Příslušné daňové doklady proto neprověřoval, jelikož nevěděl, že pochází od rizikových společností. Uvedené však neznamená, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet v nyní posuzovaném případě zákonným způsobem. Žalovaný uzavřel, že napadený rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný, přičemž v této souvislosti odkázal na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[21] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[22] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[23] Podle písm. a) zmíněného ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. b) téhož ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*. Konečně podle písm. d) tohoto ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě stačila k jeho zrušení. Již v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, Nejvyšší správní soud akcentoval, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.*“ V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007-78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009-69). Bohatá rozhodovací činnost se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132).

[25] V nyní posuzované věci nicméně Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným neshledal. Z odůvodnění rozsudku je seznatelné, jakými úvahami se při rozhodování věci řídil a k jakým závěrům po posouzení všech relevantních skutečností případu dospěl. Stěžovatelka konkrétně namítla, že se krajský soud dostatečně nezabýval nestandardními okolnostmi, jež podle daňových orgánů prokázaly existenci podvodu na DPH. Krajský soud však v odst. 28 až 32 odůvodnění napadeného rozsudku podrobně tyto skutečnosti vyhodnotil. Jednotlivé skutkové závěry ohledně podezřelých

pokračování

okolností formuloval rovněž ve vztahu k jednotlivým subdodavatelkám stěžovatelky, přičemž vypořádal rovněž žalobní námitky týkající se chybějící daně u jednotlivých plnění od subdodavatelek stěžovatelky. Pokud stěžovatelka namítla, že se krajský soud nezabýval běžným standardem obchodování na daném trhu, pak v odůvodnění svého rozsudku konstatoval, že pojmem „nestandardnost“ daňové orgány v posuzovaném případě myslely skutečnosti, které v jejich vzájemné souvislosti vedly k jejich závěru o existenci podvodu na DPH, nikoli odchylky od definovaného či definovatelného standardu. Podle krajského soudu přitom v posuzovaném případě ani prokázání obvyklosti identifikovaných nestandardních okolností nemohlo samo o sobě vyvrátit závěr, že v jejich vzájemné souvislosti svědčily o existenci daňového podvodu. S citovanými právními názory krajského soudu ostatně stěžovatelka v kasační stížnosti polemizuje.

[26] Stěžovatelka dále namítla, že se spoléhala na legitimitu subjektů řádně zapsaných v obchodním rejstříku a na dobrou víru v poctivost jejich jednání. Podle žádného právního předpisu nebyla povinna provádět „detektivní“ činnost předem nespécifikovaných okolností, které měla spojit s rizikem podvodu na DPH. Ostatně jsou to daňové orgány, které disponují příslušnými pravomocemi ke kontrole daňových subjektů, přičemž před jejich samotným zápisem je prověřují.

[27] Uvedeným námitkám Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Hrozba obchodního styku se subjekty, které řádně neplní své daňové či jiné povinnosti, je součástí podnikatelského rizika každého jednotlivého podnikatele (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, č. j. 1 Afs 59/2013-34). Je však zároveň obecnou povinností stěžovatelky učinit opatření k zamezení podvodům na DPH. Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále plyne, že vyšší nároky je možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na DPH prokazatelně seznámené (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111). To bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ.

[28] Pokud tak stěžovatelka namítla, že neporušila žádný právní předpis, nelze s touto argumentací souhlasit. Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu SD EU týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*]. Judikatura SD EU jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem unijních právních předpisů, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Bohatou navazující judikaturu SD EU i Nejvyššího správního soudu lze shrnout tak, že nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. V opačném případě, tj. pokud o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH věděl nebo musel vědět, uplatnil svůj nárok na odpočet DPH v rozporu s unijními i českými právními předpisy.

[29] Bylo proto ve vlastním zájmu stěžovatelky, aby si v rámci přijetí opatření s cílem vyhnout se účasti na obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem své potenciální obchodní partnery řádně prověřila. V tomto ohledu nemohla pouze bez dalšího spoléhat na poctivost a vlastní dobrou víru v subjekty zapsané do obchodního rejstříku. Ačkoli totiž poukázala na skutečnost, že v opačném případě by neměly být do obchodního rejstříku vůbec zapsány, Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že se jedná o do značné míry formální proces, v jehož průběhu nemají příslušné orgány možnost ověřovat, jakým způsobem budou tyto subjekty jednat v obchodním styku. Jinak řečeno, příslušné orgány provádějící zápis nových subjektů do obchodního rejstříku primárně ověřují splnění zákonem stanovených zejména formálních podmínek. Již však nemají možnost ověřit, jakým způsobem bude daný subjekt obchodovat a plnit své povinnosti. Uvedené platí rovněž pro případné převody společností či jejich podílů na jiné osoby, které samy o sobě nejsou nezákonné, v kombinaci s dalšími podezřelými okolnostmi však mohou představovat indicii o existenci podvodu na DPH.

[30] Ačkoli lze souhlasit se stěžovatelkou, že jí nelze klást k tíži skutečnosti, které vyšly najevo až po uskutečnění zdanitelných plnění, rovněž tyto okolnosti lze využít jako důkaz o existenci daňového podvodu, byť je nelze bez dalšího stěžovatelce přičítat k tíži, pokud o nich nemohla vědět. Bylo však jejím úkolem vyvinout dostatečné úsilí za účelem vyloučení své účasti na daňovém podvodu. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343). K odhalení případného rizikového subjektu či alespoň pojetí příslušného podezření měla stěžovatelku vést řada nestandardních skutečností (k tomu viz níže), které si měla před zahájením samotné obchodní spolupráce prověřit.

[31] Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že při obecném hodnocení subjektivní stránky daňového subjektu je prakticky bez významu také to, v jakém hospodářském odvětví proběhlo podvodné jednání a zda toto odvětví již bylo či nebylo zasaženo podvody na DPH. Ze závěrů citované judikatury SD EU i Nejvyššího správního soudu lze dovodit, že objektivní princip podvodů na DPH je stejný (není odvedena určitá částka získaná jako DPH) při jakékoli ekonomické činnosti. Pokud stěžovatelka namítla, že řada skutečností je v obchodním styku zcela běžná, Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že zásadní je posuzovat všechny nestandardní okolnosti v jejich souhrnu, jelikož samy o sobě nepodávají dostatečnou indicii o spáchání podvodu na DPH. Nelze souhlasit se stěžovatelkou, že měl krajský soud řádně doložit, jaký „standard“ bylo možné v nyní posuzované věci očekávat, resp. které skutečnosti se již vychýlily od normálu. Krajský soud totiž stěžovatelce již v odůvodnění napadeného rozsudku správně vysvětlil, že pojmem „nestandardnost“ daňové orgány v posuzovaném případě myslely skutečnosti, které v jejich vzájemné souvislosti vedly k závěru o existenci podvodu na DPH, nikoli odchylky od definovaného či definovatelného standardu. Ze skutkových okolností posuzovaného případu přitom nevyplývá, že by se způsob obchodování zásadně lišil od způsobu obchodování jiných daňových subjektů a že by v tomto ohledu bylo nutné osvědčit, co bylo na daném trhu s předmětným zbožím obvyklé.

pokračování

[32] Nejvyšší správní soud zároveň neshledal důvodným návrh stěžovatelky na přerušení řízení a předložení předběžné otázky SD EU ohledně kvantitativního a kvalitativního vymezení jednotlivých objektivních okolností, které jí byly kladeny za vinu. Uvedený návrh totiž správně vyhodnotil krajský soud v odst. 12 až 14 odůvodnění napadeného rozsudku, v nichž dospěl k závěru, že stěžovatelčina první otázka již byla SD EU vyložena v rozhodnutí ve věci *Finanzamt M*. Co se týče druhé skupiny otázek týkajících se konkrétních objektivních okolností, odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu k postupu vyhodnocování objektivních okolností svědčících o případném vědomém zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH, přičemž správně zdůraznil, že se nejedná o jakousi kategorii vždy platných skutečností, které musí nutně a vždy vést k závěru o daňovém podvodu.

[33] Nejvyšší správní soud doplňuje závěry krajského soudu v tom ohledu, že zcela izolovaně jednotlivá zjištění posuzovat nelze. Byť se v judikatuře správních soudů objevuje hodnocení některých na první pohled srovnatelných skutečností, tato hodnocení nelze vytrhávat z kontextu. Obdobná skutečnost, která nesvědčila v konkrétní věci o možnosti daňového subjektu vědět o účasti na daňovém podvodu, může v jiné věci podporovat další indicie nasvědčující takové vědomosti. Každý případ je totiž jedinečný a judikatura hodnotící jednotlivé skutkové okolnosti představuje pouze podpůrný výkladový zdroj. Hodnocení vyslovené soudy v jiných věcech ostatně nelze z povahy věci považovat za „judikaturu“, tj. právní názor na interpretaci právního pravidla, neboť jde ve skutečnosti o hodnocení konkrétního skutkového stavu. Jakkoli soudy běžně činí zobecňující teze, nelze s nimi nakládat jako s všeobecně platnými pravidly. Ani případná předběžná otázka předložená SD EU by na uvedeném nemohla ničeho změnit, resp. by nevyřešila posouzení konkrétních skutkových okolností, které je nutno hodnotit vždy samostatně a konkrétně v rámci každého jednotlivého případu.

[34] Stěžovatelka dále ve vztahu k plněním od subdodavatelky společnosti Instruktoner namítla, že krajský soud dostatečně neidentifikoval chybějící daň ani nevysvětlil hodnocení jednotlivých nestandardních a objektivních okolností. Zdůraznila, že část z popsaných nestandardních okolností je v podnikatelském styku běžná a o části z nich stěžovatelka nemohla vědět. Pozdější nekontaktnost tohoto subjektu nelze klást stěžovatelce k tíži. Uvedené platí rovněž pro plnění od jejích dalších subdodavatelek, tj. společností Florin a Special Voice. Správce daně nadto doměřil společnosti Florin daň z důvodu neunesení důkazního břemene, přičemž stěžovatelce doměřil daň z důvodu její účasti na daňovém podvodu, v čemž stěžovatelka spatřuje rozpor.

[35] Problematikou chybějící daně se krajský soud zabýval ve vztahu ke společnosti Instruktoner v odst. 17 až 19 odůvodnění svého rozsudku. Odkázal přitom na přílehlavou judikaturu Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, konstatoval, že *„odepření nároku na odpočet daně nesupluje výběr ‚chybějící daně‘ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neubradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel Směrnice Rady 2006/112/ES (dále ‚směrnice‘), neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Stručně řečeno, správce daně je povinen prokázat existenci chybějící daně, není však povinen (neboť to často není ani objektivně možné) vyčíslit výši chybějící daně na korunu přesně. Proto je potřeba narušení neutrality chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného, resp. fungování podvodných řetězců, neboť ani judikatura SDEU*

ani judikatura NSS pojem chybějící daně nikde nedefinuje. Z výše uvedených důvodů je judikaturou SDEU chápáno jako podvod na dani již takové jednání, které vede k obrožení správného výběru daně a obrožení řádného fungování společného systému DPH.“ Jinak řečeno, ani v posuzovaném případě nesledovaly daňové orgány doměřením DPH stěžovatelce, resp. odepřením odpočtu DPH sanaci poškozeného veřejného rozpočtu, nýbrž ochranu samotného systému výběru DPH a neutrality daně.

[36] Samotné narušení neutrality daně však ještě nepostačuje k závěru o podvodném jednání, ale je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání (nikoli např. z důvodu podnikatelského rizika). Rozhodné proto je posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, samotná existence daňového podvodu neumožňuje nepřiznat nárok na odpočet, pokud o svém zapojení v podvodném řetězci daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět. Zásady neutrality a právní jistoty se však nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku. Za tím účelem byl vytvořen vědomostní test, jehož struktura poskytuje záruku ochrany poctivých podnikatelů, kteří i přes veškerou svoji obezřetnost se mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na DPH (viz např. rozsudek SD EU ze dne 18. 5. 2017, ve věci C-624/15, *Litdana UAB*, dále též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). V již citovaném rozsudku sp. zn. 1 Afs 53/2016 Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„jednou z typických forem podvodu na DPH je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku. Poté tento dodavatel ‚zmizí ze scény‘. Nepodává daňová přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, registrované sídlo je pouze formální (zpravidla na dané adrese formálně sídlí velké množství subjektů, které se tam fakticky nevyskytují) apod.“*

[37] K obdobným závěrům dospěl rovněž krajský soud v odůvodnění svého rozsudku, který nadto zdůraznil, že daňové orgány závěr o zasažení předmětného obchodního řetězce podvodem na DPH vystavěly rovněž na dalších nestandardních skutečnostech, nikoli pouze na tom, že společnost Instruktatoner neodvedla do státního rozpočtu daň. Konkrétně se jednalo o zjištění, podle nichž zmíněná společnost sídlila na virtuální adrese, krátce před uskutečněním zdanitelných plnění byla převedena na jinou osobu, stala se pro správce daně následně nekontaktní, přijetí předmětného zdanitelného plnění nepotvrdil ani její dodavatel, přičemž nebyla za toto plnění zjištěna ani žádná platba, neprezentovala své zboží a služby, a to ani na internetu, neměla žádnou provozovnu ani skladové prostory, se stěžovatelkou neuzavřela písemnou smlouvu a zboží dodavatelce stěžovatelky dodala za podezřele nižší cenu, než byla uvedena ve zveřejněném oficiálním ceníku. Obdobné skutečnosti přitom krajský soud na základě zjištění daňových orgánů identifikoval rovněž v případě plnění od společností Florin a Special Voice, které nadto měly pouze krátkou obchodní historii.

[38] Z uvedeného podle Nejvyššího správního soudu vyplývá, že krajský soud ve shodě s žalovaným odkázal na řadu podezřelých okolností, které v kombinaci s následnou nekontaktností zmíněných subdodavatelek stěžovatelky, rizikovostí obchodované komodity a neodvedením DPH vedly k přesvědčivému závěru o existenci daňového podvodu. Nejvyšší správní soud podotýká, že není účelné podrobné závěry krajského soudu

pokračování

i žalovaného nyní znovu opakovat. Nad rámec výše uvedeného doplňuje, že již v rozsudku ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, v jiné věci stěžovatelky dospěl k závěru, že *„nekontaktnost subjektu, který porušil své daňové povinnosti a počal být nekontaktním v bezprostřední časové návaznosti na obchodní transakce, které byly porušením povinností zasazeny, může být okolností svědčící o existenci podvodu.“* Tak tomu bylo v kombinaci s ostatními identifikovanými podezřelými skutečnostmi i v nyní posuzovaném případě.

[39] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že krajský soud řádně nevysvětlil závěr o její vědomé účasti na daňovém podvodu. V této souvislosti se stěžovatelka vyjádřila jednotlivě k identifikovaným nestandardním skutečnostem, které označila za běžné v obchodním styku. Stěžovatelka rovněž namítla, že neměla možnost ověřit si odběratelsko-dodavatelské vztahy, které jsou v obchodním prostředí tajné, a že ceníky předmětného zboží, s nimiž krajský soud srovnával zboží, jež zakoupila prostřednictvím své dodavatelky od svých subdodavatelek, neuváděly konečné ceny, resp. nezohlednily případné další slevy či bonusy. Z odůvodnění napadeného rozsudku je však zřejmé, že zjištěnými nestandardními okolnostmi a následně vyhodnocením okolností, kterých si mohla a měla být stěžovatelka vědoma, se krajský soud zabýval v odst. 31 až 39. Správně zdůraznil, že tyto okolnosti nemusí samy o sobě svědčit o vědomém zapojení stěžovatelky do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH, resp. že samy o sobě nepředstavují žádnou nezákonnost. Akcentoval však nutnost posuzovat tyto okolnosti v jejich vzájemné souvislosti. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, publ. pod č. 3505/2017 Sb. NSS, přitom platí, že *„z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů.“*

[40] Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že týmiž obchodními řetězci stěžovatelky, pouze ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím, a tedy obdobnými skutkovými okolnostmi, se zabýval např. již v rozsudcích ze dne 30. 6. 2023, č. j. 5 Afs 104/2022-45, a ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46. Z jeho závěrů lze přitom plně vycházet i v nyní posuzovaném případě. Nejvyšší správní soud nezpochybnuje, že například samotná neexistence internetových stránek, virtuální sídlo či absence písemných smluv a rizikovost komodity nemusí nutně mít žádnou vypovídací hodnotu o podvodném charakteru obchodních řetězců. Nicméně ve svém souhrnu tyto skutečnosti napovídají tomu, že zapojené obchodní společnosti nejsou běžnými obchodníky, ale naopak svědčí o tom, že se jedná o subjekty účastnící se podvodu na DPH.

[41] Nejvyšší správní soud již v citovaných rozsudcích hodnotil jako objektivní okolnost svědčící o podvodu virtuální sídlo či neexistenci internetových stránek (dále srov. např. rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Obdobně v rozsudku ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, (v obdobném případě stěžovatelky) Nejvyšší správní soud ohledně hodnocení nestandardních okolností uvedl, že *„ostatní zjištěné skutečnosti hodnotí soud jako podporující tento závěr - rychlý přeprdej zboží, absence písemné dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence internetové prezentace dodavatelů a obchod*

s komoditou, která se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry. Samy o sobě by tyto podpůrné skutečnosti coby nestandardní okolnosti zřejmě neobstály, nicméně v kombinaci s výše uvedenými je možné na ně taktéž poukázat. [...] okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami).” V rozsudku ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015-29, Nejvyšší správní soud například konstatoval, že absence písemné smlouvy je okolností svědčící o silné nestandardnosti posuzovaných transakcí. V rozsudku ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47, konstatoval, že „Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v tom, že jednotlivé obchodní podmínky nelze izolovaně hodnotit jako jednoznačně nestandardní. Ve svém souhrnu však neumožňují dospět k závěru odlišnému od toho, který nastínil žalovaný a potvrdil krajský soud. Jejich síla tkví právě v jejich komplexnosti, krajský soud tudíž nepochybil, když se výslovně nevěnoval námitkám stěžovatele ohledně standardnosti každé jednotlivé podmínky transakce.“

[42] Stěžovatelka v kasační stížnosti každou jednotlivou objektivní okolnost vytrhává z kontextu a tuto posuzuje izolovaně, a nikoli v jejich souhrnu a podává k ní vlastní výklad. Z napadeného rozsudku je však zcela zřejmé, že krajský soud ve shodě s žalovaným dospěl k závěru o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu na DPH. V této souvislosti podrobně popsal skutečnosti, na základě nichž dospěl k závěru, že stěžovatelka minimálně měla a mohla vědět, že obchodní transakce jsou zasaženy podvodem. Při posuzování vědomosti stěžovatelky o jednotlivých podezřelých skutečnostech přitom vycházel ze zjištění o personálním propojení stěžovatelky a její dodavatelky společnosti ES Czech, proti čemuž stěžovatelka v kasační stížnosti ničeho nenamítla a pouze paušálně odmítla, že by o těchto skutečnostech věděla. Nejvyšší správní soud současně z uvedeného nedovodil, že by krajský soud jednoduše učinil rovnítko mezi objektivními okolnostmi či nestandardnostmi (svědčící daňovému podvodu, tj. první krok testu) a nevědomostí (druhý krok testu). Skutečnosti, které krajský soud zmiňuje, lze přičítat výhradně stěžovatelce. Jinak řečeno, nejsou jí přičítány žádné okolnosti, které by byly zcela mimo sféru jejího vlivu. V případě identifikovaných objektivních okolností se totiž jedná o indicie, které objektivně měly ve stěžovatelce vzbudit podezření, že se účastní řetězce stíženého podvodem.

[43] Objektivní okolnosti žalovaný prokázal a hodnotil ve svém souhrnu i s přihlédnutím k tomu, že stěžovatelka má v daném oboru zkušenosti, v důsledku čehož na ni mohou být v souladu s výše citovanou judikaturou kladeny vyšší nároky na její obezřetnost. V této souvislosti lze například zdůraznit, že stěžovatelka prostřednictvím své dodavatelky společnosti ES Czech obchodovala se společnostmi, které vykazovaly rizikové znaky, nebyly na trhu s obchodovanou komoditou známé, měly velmi krátkou obchodní historii, neprezentovaly svoji nabídku, a to ani na internetových stránkách, neměly provozovnu ani sklad a jejich sídlo se nacházelo na adrese, kde je zapsáno mnoho dalších společností, a to vše za situace, kdy tyto společnosti měly za statutární orgán osobu jiné státní příslušnosti. Stěžovatelka i přes výše uvedené rizikové znaky se dále účastnila transakce, ačkoli musela vědět, že společnost ES Czech nemá se subdodavatelkami uzavřené písemné smlouvy ani žádné jiné dokumenty k následnému prokázání vlastnictví zboží a k řešení možných komplikací. Stěžovatelka zároveň nikterak neověřovala originalitu a původ zboží, i když se jednalo o rizikovou komoditu (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2020, č. j. 1 Afs 144/2020-70).

pokračování

[44] Pokud stěžovatelka namítla, že žalovaný srovnával ceny předmětného zboží, za něž nakoupila zboží od své dodavatelky, s oficiálními ceníky, které neobsahovaly konečné ceny, Nejvyšší správní soud uvádí, že ani tato námitka nemohla na výše uvedených skutečnostech ničeho změnit. I pro případ důvodnosti tohoto tvrzení totiž daňové orgány a krajský soud identifikovaly řadu dalších objektivních okolností svědčících o nestandardnosti posuzovaných obchodních řetězců.

[45] Byť stěžovatelka ještě nemohla v letech 2014 a 2015 znát výše uvedené závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl ve výše citovaných rozsudcích sp. zn. 1 Afs 304/2019, sp. zn. 5 Afs 239/2020 či sp. zn. 5 Afs 104/2022, nic to nemění na skutečnosti, že se zapojila do předmětných obchodních řetězců, v nichž jako její subdodavatelky figurovaly společnosti Instrukatoner, Florin a Special Voice, přestože si měla být vědoma řady podezřelých okolností, jež v ní měly vzbudit podezření ohledně případného rizika účasti na daňovém podvodu.

[46] Nelze souhlasit ani s námitkou stěžovatelky, že tzv. vědomostní test je pouhou výkladovou metodou, kterou nelze stavět na roveň zákona. Právě prostřednictvím uvedené výkladové metody totiž krajský soud řádně zodpověděl otázku ohledně vědomého zapojení stěžovatelky do obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem, v důsledku čehož správně uzavřel, že žalovaný postupoval správně, pokud stěžovatelce odepřel uplatněné odpočty DPH.

[47] Ani námitka, že v jiném řízení týkajícím se zdaňovacích období měsíců září a října roku 2014 dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelka o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem měla a mohla vědět, zatímco v nyní posuzovaném případě dospěl na základě shodných událostí k odlišnému závěru o jejím úmyslném zapojení do podvodu na DPH, není důvodná. K tomu, že pro odepření nároku na odpočet daně postačuje i nevědomá nedbalost daňového subjektu ohledně podvodu na DPH se výslovně vyjádřil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, v němž uvedl, že *„nevyžaduje se proto zavinění ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost).“* Z citovaného závěru tak vyplývá, že v případě prokázání zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH, o němž alespoň vědět mohl a měl, má terminologické rozlišení mezi úmyslným a nedbalostním zaviněním nulový praktický dopad co do závěru o účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Krajský soud současně správně konstatoval, že již bylo nadbytečné hodnotit opatření, která měla stěžovatelka přijmout za účelem vyloučení její účasti na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud tak žádný rozpor v závěrech krajského soudu s ohledem na jiná řízení stěžovatelky neshledal.

[48] Námitkou stěžovatelky, že daňové orgány hodnotily pouze osm transakcí, přičemž ostatní totožné obchodní transakce neposuzovaly, čímž se dopustily porušení zásady rovnosti, se krajský soud zabýval již v odst. 46 odůvodnění svého rozsudku, v němž s odkazem na vysvětlení žalovaného konstatoval, že ostatní doklady se týkaly plnění od jiných společností. Pokud správce daně částečně uznal nárok stěžovatelky na odpočet DPH ve vztahu k totožným obchodním řetězcům, učinil tak s ohledem na nedostatek informací o povaze předmětných obchodních vztahů. Uvedený závěr je přesvědčivý a Nejvyšší správní soud mu nemá co vytknout.

[49] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud posoudil všechny sporné právní otázky správně, jeho rozsudek je přezkoumatelný a při posuzování věci vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu věci daňovými orgány. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. tak nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a procesně úspěšnému žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 19. března 2024

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu