



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Tomáše Blažka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Karel Vajčner**, se sídlem Boční 608/12, Brno, zastoupený JUDr. Marií Martinovou, advokátkou se sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, č. j. 40378/19/5300-22443-702189, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2022, č. j. 29 Af 104/2019 - 72,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 3. 2018 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2014, 1. a 2. čtvrtletí 2015 a srpen 2016 v celkové výši 2 176 883 Kč; zároveň v jednotlivých dodatečných platebních výměrech vyčíslil penále z částky doměřené daně. Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 9. 2019, č. j. 40378/19/5300-22443-702189, zamítl odvolání podaná žalobcem a potvrdil dodatečné

platební výměry. Důvodem doměření daně bylo, že správce daně neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a to ze zdanitelných plnění (palety, gitterboxy) od dodavatelů Vše o kovech s.r.o. (dále jen „Vše o kovech“), Winchendon, s.r.o. (dále jen „Winchendon“), a Hoistway Limited s.r.o. (dále jen „Hoistway“). Správce daně dále neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých plnění (palety, paletové nástavce, gitterboxy) od dodavatele TEAM MSK s.r.o. (dále jen „TEAM MSK“) z důvodu, že žalobce se přijetím plnění od uvedeného dodavatele stal součástí podvodu na DPH. Ze všech objektivních okolností přitom vyplývá, že o podvodu na DPH věděl nebo přinejmenším vědět mohl, přičemž nepřijal taková opatření, aby zamezil své účasti na podvodu.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 31. 1. 2022, č. j. 29 Af 104/2019 - 72, zamítl. Ve vztahu k plněním od dodavatelů Vše o kovech, Winchendon a Hoistway krajský soud konstatoval, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet daně u těchto plnění a že řádně přenesl důkazní břemeno na žalobce výzvou k prokázání skutečností. Krajský soud zhodnotil důkazy předložené žalobcem v reakci na tuto výzvu a přisvědčil žalovanému, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Neprokázal tedy, že fakticky přijal zdanitelná plnění, a to v takovém rozsahu a od těch subjektů, jak bylo deklarováno na daňových dokladech.

[3] Pokud jde o plnění od dodavatele TEAM MSK, podle krajského soudu z popisu obsaženého v rozhodnutí žalovaného vyplynulo, že žalobce byl součástí řetězců, které byly zatíženy podvodem na DPH. Žalovaný zároveň označil objektivní skutečnosti svědčící o tom, že se žalobce nechoval dostatečně obezřetně: 1) žalobce vstoupil do obchodního závazkového vztahu se společností TEAM SMK, aniž by si společnost prověřil; spoléhal pouze na dlouholeté přátelství s jednatelem společnosti, přitom tato společnost nezveřejňovala již tři roky účetní závěrku; 2) nestandardní byl i způsob navázání spolupráce; 3) absence uzavření písemné smlouvy, případně písemné objednávky zboží; 4) přestože žalobce obchodoval s použitými paletami, a nutně se tedy lišila jejich kvalita, žalobce kupoval a následně prodával palety za fixní cenu; 5) žalobce nakupoval zboží řádově v milionech korun, aniž by znal původ zboží, ani se o něj nijak aktivně nezajímal, žalobce neměl ani nijak vyřešen postup pro případnou reklamaci zboží; 6) nestandardní okolnosti přepravy a uskladnění zboží – přestože docházelo k přefakturaci zboží mezi jednotlivými články řetězců, došlo k jeho přemístění přímo odběrateli, aniž by s ním společnost TEAM SMK přišla do styku (nemá ani žádný sklad); vzhledem k tomu, že konečný odběratel FEPO – europalety, s.r.o. (dále jen „FEPO - europalety“), věděl, kdo mu palety vozí, jevila se účast žalobce a společnosti TEAM SMK v celém řetězci nadbytečná.

[4] Krajský soud vypořádal žalobní námitky, které žalobce uplatnil ve vztahu k uvedeným skutečnostem, a dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný, tedy že žalobce mohl a měl vědět, že zdanitelná plnění od dodavatele TEAM MSK jsou součástí podvodného jednání.

pokračování

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody lze dle obsahu podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatel předně nesouhlasí se závěry o neprokázání přijetí zboží od dodavatelů Vše o kovech, Winchendon a Hoistway. Poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, ve věci *STAVITELSTVÍ MELICHAR*, a namítá, že v případě, kdy není možné určit, zda uvedení dodavatelé skutečně dodali palety a gitterboxy, nelze mu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že plnění byla součástí podvodu, o kterém věděl nebo musel vědět. Stěžovatel odkazuje také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71, s tím, že dle tohoto rozsudku je pro uznání odpočtu DPH na vstupu dostačující předložení daňového dokladu. Stěžovatel se dovolává rovněž judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), konkrétně rozsudku ze dne 22. 10. 2015, C-277/14 ve věci *PPUH Stehcomp*, a usnesení ze dne 10. 11. 2016, C-446/15 ve věci *Signum Alfa Sped.*

[7] Dále se stěžovatel vyjádřil k řízení vedenému před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 334/2017, ve věci *Kemwater ProChemie*. Namítl, že otázku zde posuzovanou rozšířeným senátem vyřešil již Soudní dvůr v rozsudku ze dne 18. 5. 2017, C-624/15 ve věci *Litdana*. Podle stěžovatele existuje mezi Soudním dvorem a Nejvyšším správním soudem spor o to, jak významným důkazem pro účely DPH je daňový doklad. Zatímco judikatura Nejvyššího správního soudu (stěžovatel v této souvislosti poukazuje opětovně na řízení vedené pod sp. zn. 1 Afs 334/2017) nepovažuje daňový doklad za důkaz tam, kde formální stav není shodný se stavem skutečným, z judikatury Soudního dvora, konkrétně například z usnesení ze dne 3. 9. 2020, C-610/19 ve věci *Vikingo Fővállalkozó*, dle stěžovatele vyplývá, že daňový doklad je důkazním prostředkem *non plus ultra*. Požadavek na prokázání shody skutečného stavu s daňovým dokladem je tedy něčím, co jde nad rámec práva EU. Podle Soudního dvora je dostačujícím důkazem daňový doklad, odpočet DPH na vstupu lze odepřít pouze v případě prokázání pochybností o předložených daňových dokladech anebo v případě prokázání účasti na daňovém podvodu.

[8] Ve vztahu k plnění od dodavatele TEAM MSK stěžovatel namítá, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu nelze za chybějící daň v rámci podvodného řetězce označit jakékoliv doměření daně či její neuhrazení, daňový únik musí mít nějakou souvislost s podvodným jednáním v řetězci. Podle stěžovatele krajský soud sice uvedl, že chybějící daň vznikla u společností TEAM MSK, KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o. (dále jen „KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ“), Meriont s.r.o. (dále jen „Meriont“) a BlueBerg s.r.o. (dále jen „BlueBerg“), z napadeného rozsudku ale není zřejmý důvod vzniku chybějící daně. Ani z rozhodnutí žalovaného nevyplývá, že chybějící daň má nějakou souvislost s podvodným jednáním v řetězci.

[9] Pokud jde o nestandardní znaky v řetězci, stěžovateli bylo známo, že jeho dodavatel TEAM MSK nepřichází pravidelně do styku s paletami. Jednatelé dodavatele i odběratele se zároveň dlouhodobě znali se stěžovatelem a nic nestandardní se při obchodování

s paletami neudálo. Z důvodu dlouhodobých vztahů nebylo nutné pátrat po původu palet, ani nebylo nutné přijímat jakákoliv další opatření. Stěžovatel měl provozovnu ve stejném místě (Ostrovačice), kde měl jeho odběratel (společnost FEPO - europalety) sklad, a právě z důvodu dlouhodobých vztahů nepotřeboval stěžovatel vědět, kdo přiváží palety. Vzhledem k tomu, že stěžovatel bezproblémově přebíral palety v místě své provozovny, neměl potřebu pátrat po přepravci palet. Po přesunutí odběratele z Ostrovačic do Blučiny stěžovatel přicházel se zbožím do kontaktu při jednáních s odběratelem. Pan Skoumal (jednatel společnosti TEAM MSK, dodavatel stěžovatele) znal pana Chmelíčka (jednatele společnosti FEPO - europalety) a byl přítomen vykládkám v Ostrovačicích. Vzhledem k bezproblémové spolupráci stěžovatel, jeho dodavatel a odběratel nepřicházeli po přesunutí místa odběru palet z Ostrovačic do Blučiny pravidelně ke kontaktu s paletami. Stěžovatel na tom nevidí nic neobvyklého.

[10] Podle stěžovatele dále ve vztazích mezi přáteli není obvyklé uzavírat písemnou smlouvu a podávat písemné objednávky zboží. Stěžovatel se za dobu obchodní spolupráce nesetkal s podvodným jednáním svých obchodních partnerů, podnikatelské riziko tedy minimalizoval právě tím, že obchody s paletami uskutečňoval se subjekty, s nimiž jej pojily dlouhodobé přátelské vztahy. Stěžovatel namítá, že absenci písemné smlouvy či jiných listin nelze dle judikatury správních soudů *a priori* považovat za okolnost svědčící o možnosti povědomí daňového subjektu o jeho zapojení do daňového podvodu.

[11] Stěžovatel také namítá, že žalovaný ani krajský soud nevysvětlili, zda popsané nestandardnosti jsou důsledkem daňového podvodu a získání daňové výhody. Stěžovatelův odpočet daně na vstupu přitom dle judikatury správních soudů a Soudního dvora musí mít nějakou souvislost s podvodným jednáním. Stěžovateli zároveň není jasné, jaká je skutečná výše chybějící daně a k jakému datu se vztahuje. Podle stěžovatele popsané nestandardní znaky mohou nasvědčovat existenci daňového podvodu, avšak pouze pokud vedly k cílenému daňovému podvodu. Krajský soud se omezil na popsání nestandardností v řetězci, ale zapojení stěžovatele do daňového podvodu neobjasnili.

[12] Závěrem kasační stížnosti žalobce uvádí, že nezveřejňování účetních závěrek ve Sbírce listin, na které poukazuje krajský soud, je zcela běžný jev. Ani společnost vlastněná ministrem spravedlnosti Pavlem Blažkem nezveřejňuje účetní závěrky.

[13] V následném doplnění kasační stížnosti stěžovatel navrhuje přerušení řízení a postoupení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Podle stěžovatele totiž existují odlišné názory na důvody vzniku chybějící daně v řetězci zastávané různými senáty Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel poukazuje zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020 - 38. Tvrdí, že třetí senát Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozsudku vyložil chybějící daň velmi široce, a to tak, že se může jednat o daň z nepodaného přiznání nebo o daň z neumožnění provedení daňové kontroly, nemusí existovat souvislost mezi chybějící daní a podvodným jednáním a chybějící daň nemusí nijak souviset s nárokem daňového subjektu na odpočet daně. Takový výklad je dle stěžovatele v rozporu s předcházející judikaturou Nejvyššího správního soudu, na kterou rozsudek č. j. 3 Afs 119/2020 - 38 nijak nereaguje. Stěžovatel tak názor vyjádřený v uvedeném rozsudku považuje za „argumentačně odbytý“ a nesouhlasí

pokračování

s ním, nicméně nepostoupení věci k rozhodnutí rozšířenému senátu by pro stěžovatele bylo porušením jeho práva na zákonného soudce.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že důvody uplatněné v kasační stížnosti ve vztahu k závěrům o neprokázání přijetí zboží od dodavatelů Vše o kovech, Winchendon a Hoistway stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ačkoliv mu objektivně nic nebránilo tak učinit. Námitky, že daňový doklad je důkazním prostředkem *non plus ultra* přímo prokazujícím naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet a že nárok na odpočet daně lze odepřít jen a pouze za situace, kdy je prokázána účast na podvodu na DPH, jsou proto nepřijatelné. Žalovaný se nicméně z procesní opatrnosti vyjadřuje i k těmto námitkám.

[15] Stěžovatel dle žalovaného přehlíží, že prokazování nároku na odpočet DPH je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Daňový subjekt má povinnost v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu, což se stěžovateli v posuzovaném případě nepodařilo. Stěžovatel neprokázal, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je na dokladech deklarováno. Proti tomuto závěru stěžovatel v kasační stížnosti fakticky nebrojí. Skutečnost, že daňový doklad představuje pouze formální podmínku nároku na odpočet daně, dle žalovaného plyne rovněž z judikatury Soudního dvora.

[16] Žalovaný dále uvádí, že prokázání dodavatele, jenž je plátcem DPH, který poskytl daňovým subjektem deklarované plnění, je jednou z hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Judikatura Soudního dvora je i v této otázce jednoznačná – vyplývá z ní, že nesplnění hmotněprávních podmínek (neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele) je primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně. Není-li tato skutečnost daňovým subjektem řádně prokázána, nezkoumá správce daně účast na daňovém podvodu. Odkazy stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *STAVITELSTVÍ MELICHAR* a na rozhodnutí Soudního dvora *PPUH Stehcemp* a *Signum Alfa Sped* jsou dle žalovaného nepřijatelné. Právní závěry uvedené v rozsudku ve věci *STAVITELSTVÍ MELICHAR* jsou ojedinělé a jsou vystavěny na nepřesném výkladu rozsudku Soudního dvora *PPUH Stehcemp*. Žalovaný v této souvislosti odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022 č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, ve věci *Kemwater ProChemie*, podle nějž důkazní břemeno ohledně prokázání hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH a důkazní břemeno ohledně prokázání, že dodavatel je plátcem DPH, leží na daňovém subjektu.

[17] Současně žalovaný zdůrazňuje, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně této skutečnosti. Stěžovatel tedy neprokázal, že mu sporná plnění dodali deklarovaní dodavatelé. Neuvedl ani žádnou jinou osobu povinnou k dani, která by mu sporná plnění případně dodala. O tom, že případní skuteční dodavatelé plnění se nacházeli v postavení plátců DPH, nevyovídá ani deklarovaná hodnota sporných plnění.

[18] K námitkám týkajícím se plnění od dodavatele TEAM MSK žalovaný uvádí, že stěžovatel v řízení před krajským soudem neuplatnil námitky ohledně chybějící daně v podvodných řetězcích, tyto námitky jsou tedy rovněž nepřijatelné. Stěžovatelem v této

souvislosti citovaná judikatura správních soudů řeší otázku identifikace chybějící daně v podvodném řetězci (tj. objektivní okolnosti podvodu na DPH). V nyní posuzované věci však tato otázka nebyla sporná, stěžovatel učinil spornou pouze svoji účast na podvodném řetězci.

[19] Žalovaný se dále ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že objektivní skutečnosti zjištěné správcem daně ve svém souhrnu prokazují, že stěžovatel o podvodu na DPH minimálně vědět mohl a měl. Tyto objektivní okolnosti ve svém souhrnu tvoří jasný a logicky ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují, že stěžovatel nebyl dostatečně obezřetný. Stěžovatel se vyjadřuje k zjištěným objektivním okolnostem pouze jednotlivě, navíc pouze k některým z nich. Blíže se vyjadřuje pouze k původu palet, nestandardním okolnostem přepravy, absenci písemné smlouvy a k nezveřejňování účetní závěrky společnosti TEAM MSK. Zcela tak přehlíží například stěžejní závěr, že na trhu s paletami působil dlouhodobě a že jeho zapojení do obchodního řetězce se jeví jako nadbytečné a svědčí o nestandardnosti průběhu transakcí. Daňové subjekty zapojené v řetězci se totiž mezi sebou znají a jsou schopny obchodovat i bez zapojení nadbytečných článků.

[20] K doplnění kasační stížnosti žalovaný uvádí, že obsahuje argumentaci týkající se otázky chybějící daně (která nebyla sporná v řízení před krajským soudem). Závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 119/2020 - 38 ve vztahu k důvodům vzniku chybějící daně navíc nejsou v rozporu s dřívější judikaturou, jak stěžovatel mylně tvrdí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud úvodem zdůrazňuje, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem, kterým je možno napadnout rozhodnutí krajského soudu. Právě toto rozhodnutí je předmětem řízení přezkoumávaným Nejvyšším správním soudem; je proto povinností stěžovatele v kasační stížnosti uvést, s jakými konkrétními závěry krajského soudu nesouhlasí včetně důvodů nesouhlasu. Činnost Nejvyššího správního soudu jako soudu kasačního je vymezena rozsahem napadeného soudního rozhodnutí, a především stěžovatelem tvrzenými skutkovými a právními důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí. Z kasační stížnosti proto musí být zřejmé, v kterých částech a z jakých důvodů má Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí přezkoumat, přičemž není povinen a ani oprávněn sám možné nezákonnosti napadeného rozhodnutí dovozovat.

[22] Zároveň platí, že podle § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost není přípustná, opírali se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o *důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatel uplatnil teprve v kasační stížnosti celou řadu důvodů, které bezpochyby mohl uplatnit již v řízení před krajským soudem. Kasační námitky, že daňový doklad je důkazním prostředkem *non plus ultra* přímo prokazujícím naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, že nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání deklarovaného dodavatele lze odeprít jen a pouze za situace, kdy je prokázána účast na podvodu na DPH, stejně jako námitky ohledně chybějící daně v podvodných řetězcích jsou proto dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné.

pokračování

[23] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích řádně uplatněných důvodů, přičemž též zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Správce daně předně neuznal stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH ze zdanitelných plnění od dodavatelů Vše o kovech, Winchendon a Hoistway.

[26] Úprava nároku na odpočet DPH je obsažena v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona 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 nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*. Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84, a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[27] Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 72 a násl. zákona o DPH je v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat daňový subjekt. Obecně totiž platí, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dále platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[28] Žalovaný přehledně shrnul, v čem spočívaly pochybnosti správce daně, zda se posuzované transakce odehrály tak, jak je v dokladech deklarováno, v bodech 57 až 62 žalobou napadeného rozhodnutí. Poukázal zde na skutečnost, že společnosti Vše o kovech, Winchendon a Hoistway jsou shodně pro své místně příslušné správce daně nekontaktní a za příslušná zdaňovací období nepodalý přiznání k DPH. K navázání obchodní spolupráce s danými společnostmi stěžovatel správci daně sdělil, že byl osloven člověkem, který tvrdil, že jedná za tyto společnosti, a nabídl mu prodej palet. Stěžovatel si pouze ověřil,

že společnosti jsou spolehlivými plátcí DPH a palety vykoupil, totožnost prodávajících osob si neověřoval, nesepisoval smlouvu, nevzpomínal si, s kým jednal. Přitom se jednalo o obchody řádově ve statisících korun. Podle žalovaného správce daně vymezil skutečnosti, v nichž spatřoval své pochybnosti, ve výzvě ze dne 31. 8. 2016. Tím správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a došlo k aktivaci důkazního břemene stěžovatele. V bodech 63 až 75 a 124 až 147 svého rozhodnutí pak žalovaný zhodnotil v daňovém řízení provedené důkazy a vypořádal se s námitkami uplatněnými stěžovatelem proti kontrolním zjištěním správce daně. Shromážděné důkazy podle žalovaného neprokazují oprávněnost nároku stěžovatele na odpočet daně u plnění přijatých od dodavatelů Vše o kovech, Winchendon a Hoistway.

[29] Krajský soud tyto závěry aproboval. Konstatoval, že stěžovatel v reakci na výzvu k prokázání skutečností předložil pouze čestné prohlášení jednatele společnosti Vše o kovech, pana Jiřího Starého ze dne 7. 9. 2016. Správce daně vyhodnotil toto čestné prohlášení jako nerelevantní důkaz, navíc pan Starý v předloženém čestném prohlášení uvedl, že obchody zajišťoval pan J. B., který již zemřel. Výslech pana Starého by tak k objasnění rozhodných skutečností nepřispěl. K dalším navrhovaným důkazům stěžovatel neuvedl, jaké skutečnosti jimi mají být prokázány. Navíc navržené svědky nebylo možné předvolat k výslechu – pan Ekhsonek Abdurakhimov (jednatel společnosti Winchendon) měl ukončen trvalý pobyt v České republice a pan Lyubomyr Stefanyk (jednatel společnosti Hoistway) byl soudně vyhoštěn. Krajský soud proto přisvědčil žalovanému, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno.

[30] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel tyto závěry v kasační stížnosti konkrétně nerozporuje. Namísto toho uplatňuje zcela nové důvody, které neuplatnil v řízení před krajským soudem, ačkoliv mu objektivně nic nebránilo tak učinit. Nejvyšší správní soud připomíná, že z tohoto důvodu shledal nepřípustnou jednak kasační námitku, že daňový doklad je důkazním prostředkem *non plus ultra* přímo prokazujícím naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, jednak námitku, podle níž nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání deklarovaného dodavatele lze odepřít jen a pouze za situace, kdy je prokázána účast na podvodu na DPH. Za těchto okolností Nejvyšší správní soud považuje za dostatečné v podrobnostech odkázat na žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a na napadený rozsudek krajského soudu, jejichž závěry jsou logické a přesvědčivé.

[31] *Obiter dictum* nicméně Nejvyšší správní soud dodává, že výše shrnuté požadavky kladené judikaturou správních soudů na daňové subjekty, které uplatňují nárok na odpočet DPH, nejsou v rozporu s judikaturou Soudního dvora, jak tvrdí stěžovatel. Skutečnost, že daňový doklad představuje pouze formální podmínku nároku na odpočet daně, bezpochyby potvrzuje také judikatura Soudního dvora. V této souvislosti lze odkázat například na bod 25 rozsudku Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, C-154/20 ve věci *Kemwater ProChemie* (tedy na případ, v němž Soudní dvůr odpovídal přímo na předběžné otázky položené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu). Všeobecný závěr, že daňový doklad je důkazním prostředkem *non plus ultra* přímo prokazujícím naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, neplyne ani ze stěžovatelem zmiňovaného usnesení Soudního dvora ve věci *Vikingo Fővállalkozó*.

pokračování

[32] Nejvyšší správní soud přisvědčuje žalovanému také v tom, že prokázání dodavatele, jenž je plátcem DPH, který poskytl daňovým subjektem deklarované plnění, je jednou z hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Judikatura Soudního dvora zároveň i v této otázce jednoznačně potvrzuje, že nesplnění hmotněprávních podmínek je primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně. Pouze v případě, že jsou splněny všechny hmotněprávní podmínky, lze přistoupit k odepření odpočtu daně z důvodu zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH. Závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu *STAVITELSTVÍ MELICHAR* byly založené na nepřesném výkladu rozsudku Soudního dvora *PPUH Stehcamp* a byly následně překonány rozsudkem rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie*.

[33] Pro úplnost lze dodat, že Soudní dvůr rozsudkem ve věci *Kemwater ProChemie* částečně korigoval závěry dřívější judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž bylo povinností daňového subjektu, který uplatňoval nárok na odpočet daně, prokázat také přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Jinak nemohl být daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán. Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Kemwater ProChemie* konstatoval, že dodavatel nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností případu s jistotou vyplývá, že nutně měl postavení osoby povinné k dani (plátce DPH). Tento právní názor poté převzal i Nejvyšší správní soud v navazujícím rozsudku rozšířeného senátu. Právě uvedené ale neznamená, že by bylo nutné v návaznosti na rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* bez dalšího zrušit napadený rozsudek krajského soudu a žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Jak Nejvyšší správní soud uvedl například v rozsudku ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018 - 43, tato nová judikatura „nepředstavuje jakýsi paušální poukaz na zrušení všech zamítavých soudních i správních rozhodnutí, která předcházela rozsudkům ve věci *Kemwater ProChemie*, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění.“ (obdobně viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020 - 59, nebo ze dne 15. 2. 2024, č. j. 6 Afs 141/2022 - 50). V nyní posuzované věci však ve spisu žádné takové indicie nejsou, ani stěžovatel žádnou takovou indicii neoznačil. Stěžovatel ostatně ani netvrdí, že by mu sporná zdanitelná plnění dodal někdo jiný než deklarovaní dodavatelé, a to ani v kasační stížnosti.

[34] Správce daně dále neuznal stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých plnění (palety, paletové nástavce, gitterboxy) od dodavatele TEAM MSK z důvodu, že stěžovatel se přijetím plnění od uvedeného dodavatele stal součástí podvodu na DPH.

[35] Podvodem na DPH judikatura Soudního dvora označuje zejména situace, kdy 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 harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (viz rozsudky ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen a Fulcrum Electronics a Bond House Systems*; ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*; nebo ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a P. D.*).

[36] Judikatura Nejvyššího správního soudu posuzuje daňový podvod shodně a zdůrazňuje, že znakem podvodu je ve smyslu judikatury Soudního dvora „*skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte*“, čímž dochází k narušení daňové neutrality. „*Nelze však stricto sensu za 'jednoho' a 'dalšího' automaticky považovat 'kteréhokoli' z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu*“ a prokazovat „*vědomost o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu*“ (viz rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve věci *Vyrtych*, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 69, a řada rozsudků na něj navazujících).

[37] Při úvaze, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, tak vychází judikatura Nejvyššího správního soudu z testu, v němž jsou posuzovány následující podmínky: 1) existence podvodu, 2) existence objektivních skutkových okolností svědčících o možné vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu, 3) neexistence dostatečných rozumných opatření, jimiž by daňový subjekt minimalizoval riziko své účasti na podvodu, neboli absence dobré víry. Posouzení vědomosti daňového subjektu (2. krok testu) a jím přijatých opatření (3. krok) je někdy souhrnně označováno jako tzv. vědomostní test. Zároveň platí, že jednotlivé skutkové okolnosti mohou hrát roli ve více krocích testu (viz rozsudky ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ve věci *Easy Working*; a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, ve věci *PM Trading*).

[38] Důkazní břemeno stran prvních dvou podmínek tíží s ohledem na § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně a nelze je přenášet na daňový subjekt. V případě unesení důkazního břemene správcem daně má pak daňový subjekt možnost zvrátit učiněná zjištění tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, jimiž riziko účasti na podvodu minimalizoval. Dokazování správce daně ohledně naplnění prvních dvou podmínek spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích, avšak natolik silných nepřímých důkazů (střípků mozaiky), které nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (viz rozsudek ve věci *PM Trading*, body 35 a 47).

[39] Pokud jde o první krok výše popsaného testu, podle judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu lze o *existenci podvodu na DPH* hovořit v případě, kdy je v řetězci transakcí zjištěna *chybějící daň* a další daňový subjekt si ji čerpá za *nestandardních okolností*. Nutno dodat, že není povinností finančních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Postačí, pokud je v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha různých indicií, které jsou mu k dispozici (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 - 52, a ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015 - 46).

[40] Žalovaný podrobně uvedl důvody, v nichž spatřoval existenci podvodu, v bodech 78 až 101 žalobou napadeného rozhodnutí. Označil několik variant dodavatelsko-odběratelských řetězců, v nichž bylo přeprodáváno zboží (palety, paletové nástavce, gitterboxy). Ve všech případech byl přímým dodavatelem stěžovatele TEAM MSK, odběratelem FEPO – europalety, v jednotlivých řetězcích se lišili pouze dodavatelé

pokračování

společnosti TEAM MSK (KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ, Meriont, BlueBerg a MM Real Servis). Chybějící daň identifikoval u více článků jednotlivých řetězců, konkrétně u společností TEAM MSK, KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ, Meriont a BlueBerg. Zároveň popsal nestandardní okolnosti svědčící o podvodném jednání. O transakcích nebyly uzavírány ani rámcové smlouvy, které by jednotlivým obchodníkům dávaly právní jistotu ve sporných situacích. V řetězcích byly zapojeny nadbytečné články, které nedávaly žádnou přidanou hodnotu, zboží přes ně přecházelo jen fakturačně. Obchodníci se chovali rizikově a neracionálně, nakupovali zboží za fixní a předem určené ceny, byť šlo o použité (tedy nutně různě opotřebené) palety, nekontrolovali kvalitu palet, rezignovali na zjišťování jejich původu. Jednalo se přitom o zkušené obchodníky, kteří se dlouhodobě znají. Společným jmenovatelem obchodů byla nabídka palet ve velkém množství, které dokázala prodat finálním uživatelům až společnost FEPO – europalety.

[41] Krajský soud v napadeném rozsudku stručně potvrdil uvedené závěry žalovaného, blíže se však otázkou existence podvodu nezabýval, neboť stěžovatel v řízení před krajským soudem neuplatnil námitky, kterými by zpochybnil naplnění podmínek spadajících pod tento krok testu.

[42] Teprve v kasační stížnosti stěžovatel namítá, že z rozhodnutí žalovaného ani z napadeného rozsudku není zřejmý důvod vzniku chybějící daně a zda má chybějící daň nějakou souvislost s podvodným jednáním v řetězci. Podle stěžovatele žalovaný ani krajský soud nevysvětlili, zda popsané nestandardní okolnosti jsou důsledkem daňového podvodu a získání daňové výhody. Stěžovatel dále v této souvislosti obsáhle odkazuje na judikaturu správních soudů a Soudního dvora týkající se zjišťování existence podvodu. Nejvyšší správní soud však shledal tyto kasační námitky nepřijatelnými, neboť stěžovateli nic nebránilo v tom, aby otázku existence podvodu učinil spornou již v řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud tedy v podrobnostech odkazuje na rozhodnutí žalovaného a pouze dodává, že v tomto rozhodnutí jsou popsány nejen skutečnosti umožňující učinit závěr o chybějící dani u jednotlivých článků obchodních řetězců, ale také nestandardní okolnosti svědčící o podvodném jednání. Daňové orgány objasnily, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, tak jak to požaduje výše citovaná judikatura. Rozhodnutí žalovaného v tomto ohledu zcela jistě není nepřezkoumatelné (jak by se snad dala chápat kasační námitka stěžovatele, že ani z rozhodnutí žalovaného není zřejmý důvod vzniku chybějící daně).

[43] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že závěry vyslovené v rozsudku č. j. 3 Afs 119/2020 - 38 nejsou v rozporu s výše shrnutými požadavky na prokázání existence podvodu na DPH vyplývajícími z konstantní judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud také opakuje, že stěžovatel neuplatnil námitky týkající se otázky chybějící daně v řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud proto nevidí důvod k předložení věci rozšířenému senátu postupem podle § 17 s. ř. s.

[44] Pokud jde o tzv. *vědomostní test*, pak je nutné zhodnotit, zda daňový subjekt o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděl nebo vědět mohl a měl a zda učinil přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil. Po daňovém subjektu lze legitimně požadovat zvýšenou obezřetnost, pokud existují *objektivní okolnosti, na jejichž základě může nabýt podezření o podvodném charakteru transakce*. Při posuzování těchto

objektivních okolností se přihlíží k prostředí, v němž se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám atd. Objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47, a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 58). Pokud jde o hodnocení daňovým subjektem *přijatých opatření*, pak platí, že čím výraznější indicie svědčící o možném zapojení do podvodného řetězce existují, tím vyšší požadavky lze klást na obezřetnost daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58).

[45] Žalovaný shrnul skutečnosti, v nichž spatřoval naplnění vědomostního testu, v bodech 102 až 123 žalobou napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že obrat stěžovatele v měsících předcházejících posuzovaným zdaňovacím obdobím byl cca 1000 nakoupených a prodaných palet měsíčně. Od srpna 2014 začal stěžovatel nakupovat palety ve výrazně větším množství, „*po kamionech*“ (náklad jednoho kamionu byl cca 700 palet). Svého nového dodavatele, společnost TEAM MSK, si ale blíže neprověřil a spoléhal pouze na dlouholeté přátelství s jednatelem této společnosti, přitom uvedená společnost nezveřejňovala již tři roky účetní závěrky. Žalovaný považoval za nestandardní rovněž způsob navázání obchodní spolupráce se zmíněným dodavatelem. Podle stěžovatele se na něj jednatel společnosti TEAM MSK obrátil s tím, že má možnost sehnat větší množství palet a jestli stěžovatel ví o možném odbytu. Prostřednictvím internetu přitom lze snadno nalézt odkazy na společnosti poptávající palety. Obdobně jako v předchozím kroku testu žalovaný dále odkázal na absenci písemných smluv a dalších dokumentů, na nákupy a prodej palet za fixní cenu, na neznalost původu zboží a na způsob přepravy a uskladnění zboží. Přestože docházelo k přefakturaci zboží mezi jednotlivými články řetězce, došlo k jeho přemístění přímo odběrateli stěžovatele, o čemž stěžovatel věděl. Stejně tak věděl, že jeho přímý dodavatel nepřichází s paletami do styku a jeho role je *de facto* zprostředkovatelská. Zapojení stěžovatele do řetězců se tak jeví jako nadbytečné a jednoznačně svědčí o nestandardnosti průběhu transakcí. Představitelé daňových subjektů zapojených v řetězcích se mezi sebou znali a byli schopni obchodovat i napřímo. Stěžovatel působil na trhu s paletami dlouhodobě a musel si být vědom uvedených nestandardností. Stěžovatel se zároveň nemůže dovolávat dobré víry, neboť nepřijal dostatečná opatření, aby vyloučil svou účast na daňovém podvodu.

[46] Krajský soud aproboval uvedené závěry žalovaného, zároveň vypořádal žalobní námítky, které vůči nim stěžovatel uplatnil. Podle krajského soudu muselo být stěžovateli známo, že jeho dodavatel nepřichází s paletami do styku a že tento způsob obchodování je minimálně nestandardní. Přesto stěžovatel rezignoval na zjištění původu nakupovaného zboží či přijetí jakéhokoli jiného opatření, kterými by vyloučil svoji účast na podvodu na DPH. Stěžovatel v daňovém řízení nijak blíže nespécifikoval své tvrzené „*interní mechanismy kontroly*“ ani neprokázal jejich existenci, naopak správce daně prokázal, že i při nejnižší míře obezřetnosti by stěžovatel nestandardní jednání rozpoznal. Krajský soud dále konstatoval, že o nedostatečné obezřetnosti stěžovatele svědčí také skutečnost, že se společností TEAM MSK neuzavřel žádnou písemnou smlouvu ani písemné objednávky zboží. Třebaže forma uzavřeného závazku nemá ve většině případů vliv na jeho platnost, písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním prostředkem ve všech případech, kdy dojde k jakýmkoli vadám obchodní transakce a smluvní strana povinná k jejich nápravě

pokračování

odepře součinnost. Účastník obchodního vztahu je sice oprávněn uzavírat smlouvy pouze ústní formou, při větších obchodech v řádu milionů je ale dle krajského soudu takový postup v rozporu se zásadou, že každý účastník smluvního ujednání se snaží svoje rizika minimalizovat.

[47] Stěžovatel k tomu v kasační stížnosti namítá, že ve vztazích mezi přáteli není obvyklé uzavírat písemnou smlouvu a podávat písemné objednávky zboží. Stěžovatel se za dobu obchodní spolupráce nesetkal s podvodným jednáním svých obchodních partnerů, podnikatelské riziko tedy minimalizoval právě tím, že obchody s paletami uskutečňoval se subjekty, s nimiž jej pojily dlouhodobé přátelské vztahy.

[48] Nejvyšší správní soud ale, ve shodě s žalovaným i s krajským soudem, zdůrazňuje, že nelze vytrhávat jednotlivé okolnosti z kontextu, důležité je posuzovat je v jejich souhrnu. Sama o sobě například právě absence písemné smlouvy ve vztazích mezi obchodními partnery, jejichž jednatele se dlouhodobě znají, nemusí být ničím neobvyklým. Avšak ve spojitosti s dalšími výše popsányi okolnostmi se zcela jistě jedná o indicie svědčící o tom, že stěžovatel si mohl a měl být vědom podvodného charakteru transakce. Také další okolnosti, na které poukázal žalovaný, lze považovat za legitimní indicie svědčící o možné vědomosti stěžovatele o jeho účasti na daňovém podvodu. Stěžovatel přitom celou řadu těchto okolností nijak nerozporuje. Nejvyšší správní soud zároveň konstatuje, že s ohledem na množství a závažnost těchto okolností by stěžovatel musel tvrdit a doložit, že byl velmi důkladný při přijímání opatření, která měla zabránit jeho účasti na podvodném jednání. Nic takového ale netvrdí ani nedokládá. Samotnou skutečnost, že obchodoval se subjekty, s nimiž jej pojily dlouhodobé přátelské vztahy, zcela jistě nelze považovat za dostatečné opatření.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu je zákonný, a proto kasační stížnost proti němu podanou jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[50] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému pak nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

Poučení : Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 20. června 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu

