



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **GERIVIA s. r. o.**, se sídlem Výstavní 2224/8, Mariánské Hory, Ostrava, zastoupen Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. 6. 2022, č. j. 22 Af 66/2020-125,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Předmětem projednávané věci je (zjednodušeně řečeno) posouzení (ne)účasti žalobce na daňovém podvodu a od toho se odvíjející (ne)přiznání nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty.

[2] Žalobce, původně poradenská společnost v oblasti zavádění systému ISO, personalistiky a auditu, začal kolem roku 2009 obchodovat s cukrem krystal. Nakupoval jej od tuzemských dodavatelů a následně dodával na Slovensko, do Maďarska a zčásti rovněž v tuzemsku. Za první až čtvrté čtvrtletí roku 2013 a následně v únoru a březnu 2014 si z obchodů stouto komoditou uplatnil nadměrný odpočet. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) však uplatněný nárok na odpočet neuznal pro vědomou účast žalobce na daňovém podvodu a doměřil mu daň, respektive vyměřil vlastní daňovou povinnost (celkem ve výši 1 754 031 Kč, penále ve výši 289 897 Kč). Žalovaný následně zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry.

[3] Nadepsaný krajský soud k žalobě zrušil rozhodnutí žalovaného, neboť ten nedostatečně vypořádal otázku chybějící daně. U tří (sub)dodavatelů nebylo možné seznat, z jakých důvodů ke stanovení daňové povinnosti došlo a zda její stanovení souviselo s obchodováním s cukrem. U jednoho dodavatele pak chybělo konkrétní řádné vyjádření k chybějící dani. Žalovaný posléze doplnil odůvodnění svého rozhodnutí tímto směrem. Následně rozhodl o podaném odvolání tak, že u dodatečných platebních výměrů za 1. a 2. čtvrtletí 2013 a u platebního výměru za 3. čtvrtletí 2013 změnil údaj o splatnosti daně. Ve zbytku ponechal tato rozhodnutí beze změny. Současně zamítl odvolání proti zbývajícím platebním výměrům a tyto potvrdil.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu. V ní zejména zdůraznil, že závěr o jeho účasti na daňovém podvodu je nesprávný. Nebylo vůbec zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl podvod spočívat, a jak by o něm mohl vědět. Skutečnosti vyčítané žalobci nedosahují takové intenzity, aby mohly spolehlivě prokázat, že věděl nebo vědět mohl o úmyslech svých dodavatelů daň neodvést. Řadu subdodavatelů vůbec neznal. Není ani jasné, zda přeprodávané zboží bylo jeho, neboť identifikace konkrétního zboží v dané komoditě (cukru) je minimální. Správce daně nezohlednil specifika obchodování s cukrem. Cena cukru podléhala značným výkyvům, proto bylo obchodováno na denní bázi. Evidování šarží by podvodu nezabránilo, neboť cukr je nakupován po paletách a stejnou šarží má i několik palet. Není ani obvyklé dodávat automaticky certifikáty kvality. Nedošlo k výsledkům řady svědků. Namítané objektivní okolnosti týkající se prezentace, vybírání obchodních partnerů, vágnosti smluv, skladování a evidence zboží, nezájmu o původ, jakost a kvalitu zboží, absence pojištění, ceny cukru, plateb na nezveřejněné účty či pozpátku nebyly nestandardní, anebo nenastaly tak, jak správci daně tvrdí. Nebylo ani zohledněno zrušení zahájení trestního stíhání žalobce.

[5] Krajský soud žalobci nepřisvědčil. Uvedl, že žalovaný dostatečně identifikoval chybějící daň, a to včetně té části řetězců, u které krajský soud shledal nedostatky v předchozím rozsudku. Dále upozornil na to, že cukr je třeba s ohledem na směrnici Rady 2013/43/EU ze dne 22. 7. 2013 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, považovat za rizikovou komoditu. Stěžovatel měl tudíž vyvinout zvýšené úsilí k tomu, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu. To se nestalo. Žalovaným vyjevené objektivní okolnosti jsou natolik důrazné, že svědčí nejen o existenci podvodu, ale též o vědomosti žalobce o jeho existenci a účasti na něm. Žalobce, ač obchodoval s rizikovou komoditou, zejména nedostatečně ověřoval informace o svých dodavatelích (ti obchodovali primárně s jiným zbožím, neměli zveřejněné účetní závěrky či neměli na trhu obchodní historii); dále žalobce vyhledával nestandardně své obchodní partnery; nevytvořil k obchodování s cukrem webové stránky, byť se jednalo o majoritní zdroj jeho příjmů; cukr byl obchodován za cenu nižší než u prvovýrobce; CMR listy byly potvrzovány nestandardně v sídle žalobce; žalobce přistupoval velmi laxně k evidenci zboží, sledování jeho kvality a původu; za skladovací a manipulační služby nic neplatil; zboží nebylo pojištěno; účet zúčastněných subjektů byl veden u jedné banky; smlouvy, byť šlo o obchody, které probíhaly v rámci jednoho dne, neobsahovaly smluvní pokutu. Dle krajského soudu zjištěné okolnosti představují ve svém celku takový souhrn neobvyklých skutečností, který by u náležitě obezřetné obchodní společnosti, která provozuje ekonomickou činnost obvyklým způsobem, již měl vést k pojetí podezření stran opravdového podtextu řetězce realizovaných transakcí.

III.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost.

[7] Úvodem poukázal na aspekty obchodu s cukrem, jehož cena pro nepředvídatelné politické a přírodní vlivy často kolísala, a bylo jej proto třeba obchodovat na denní bázi. Dále připomněl, že je to správce daně, kdo prokazuje existenci podvodu na DPH i to, že jediným a hlavním smyslem obchodu bylo čerpání daňové výhody, jakož i existenci objektivních okolností, na jejichž základě daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo vědět měl a mohl.

[8] Vytkl krajskému soudu, že aproboval postup správců daně a konstatoval, že unesli důkazní břemeno, ačkoli tito nevynaložili ani minimální úsilí směrem k zjišťování standardů na trhu s cukrem. Za unesení důkazního břemene nelze považovat stav založený toliko na domněnkách žalovaného o standardním fungování obchodu s cukrem. Žalovaný měl své závěry relevantně podložit. To platí rovněž ve vztahu k domnělým řetězcům, kde pro unesení důkazního břemene nepostačuje prosté doměření daně u některého z článků. Žalovaný měl prokázat, že daň nebyla uhrazena úmyslně z důvodu realizace podvodu na dani. To se nestalo, protože lze mít za to, že chybějící daň vznikla na základě podnikatelského selhání subjektů, kterých se týkala povinnost ji uhradit. Žalovaný měl zjišťovat při výslechu jednatele společnosti SP stavby, proč nebyla daňová povinnost uhrazena. Tato byla nadto vymožena. Krajský soud se touto okolností nezabýval, stejně jako nevypořádal námitky, že žalovaný nepostavil najisto své tvrzení ohledně toku zboží a že u společnosti Comoditas byla chybějící daň identifikována v jiných zdaňovacích obdobích, než byl identifikován podvod na DPH. Rozsudek je proto v této části nepřezkoumatelný. Stejnou vadou trpí závěr krajského soudu stran problematické skutečnosti, že stěžovatel měl shodně s ostatními subjekty svůj bankovní účet u stejné banky. Není jasné, jak by tímto mohlo dojít k znepréhlednění průběhu transakcí. Bez účtů u stejné banky by nebylo možné hradit kupní cenu okamžitě a bylo by nutné využít drahé bankovní nástroje. Stěžovatel dále připomněl své žalobní tvrzení, že i v daných případech postupoval standardně co do zvyklostí na trhu a své dodavatele si prověřil v dostupných rejstřících. Krajskému soudu vytkl, že ve shodě s žalovaným nerozlišoval objektivní a nestandardní okolnosti, a mezi objektivní okolnosti tak zařadil okolnosti svou povahou subjektivní, jež jsou závislé na vůli stěžovatele. Takové skutečnosti však neupozorňují na to, že někde „venku“ existuje podvodný řetězec. Spíše svědčí o nepřijetí dostatečných opatření (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33); nestandardní chování stěžovatele však nevypovídá zhora nic o existenci vnějších indicií k rozpoznání podvodného řetězce. Nestandardní okolnosti se vztahovaly k chování stěžovatele, nikoliv k samotnému obchodnímu řetězci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40). Nadto nenacházely ani oporu ve spise a nebylo prokázáno, že by byly jakkoliv neobvyklé (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, či č. j. 8 Afs 49/2019-33). Stěžovatel zopakoval, že jeho jednání na trhu s cukrem bylo standardní. Bylo proto na žalovaném, aby tento tržní standard podrobil dokazování a na základě takto podložených skutečností poté činil soudy o standardnosti či nestandardnosti jednotlivých okolností. Tím, že krajský soud aproboval jeho závěry, učinil napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Konečně, krajský soud opomněl vypořádat námitku nejednotnosti závěrů správce daně a orgánů činných v trestním řízení.

[9] Pro výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud neopomněl vypořádat žádnou z žalobních námitek, resp. jím vytvořený argumentační systém dává odpověď na každou z námitek stěžovatele, a to i na ty marginálního charakteru. K prokázání objektivních okolností poukázal na to, že správci daně stěžovateli předestřeli řadu indicíí či důkazů o podvodné povaze obchodního modelu. Toho však nezajímalo skutečné sídlo dodavatelů, jejich historie, původ zboží; neevidoval množství zboží dle jednotlivých dodavatelů; postačilo mu, že nakoupil a prodal zboží. Objektivní okolnosti jsou skutečnosti, které měly být daňovému subjektu podezřelé, a logicky se jedná o takové okolnosti, které mu v době obchodování měly být známy a jež se jeví jako nestandardní z pohledu podobně obchodně zkušené třetí osoby např. co do ceny plnění, množství plnění, podmínek transakce a zejména ekonomické smysluplnosti. Postačí pak soubor objektivních (nestandardních) okolností nižší intenzity, jež vymodeluje dostatečný závěr o vědomosti subjektu stran účasti na daňovém podvodu. Nelze pak souhlasit s tím, že pouhý komoditní přeprodej *a priori* vyžaduje jakkoliv odborné (znaleckým posudkem z oboru ekonomika posvěcené) znalosti tržního prostředí, *nota bene* za situace, kdy samotný stěžovatel a jeho obchodní partneři byli novíci v tomto obchodním segmentu. Závěrem žalovaný poukázal na to, že pro trestný čin zkrácení daně se vyžaduje zavinění ve formě úmyslu, zatímco pro daňový podvod postačuje zavinění ve formě nevědomé nedbalosti. Pro výše uvedené navrhl kasační stížnost zamítnout.

V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“)].

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Úvodem kasační soud konstatuje, že soudy nutně nemusí vypořádávat každý dílčí argument uvedený v žalobě či kasační stížnosti. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní (kasační) argumentace. Podstatné tak je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19 a ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[14] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti, které stěžovatel vztahuje k závěrům krajského soudu ohledně jeho účasti na daňovém podvodu, resp. splnění všech podmínek k odepření nároku na odpočet daně pro účast na daňovém podvodu. Stěžovatel zmiňuje nepřezkoumatelnost i v souvislosti s nezákonností dílčích závěrů krajského soudu.

pokračování

[15] Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že pouze přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je přitom dána především tehdy, opřel-li soud (či správní orgán) rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016-51).

[16] Takovou vadou však napadený rozsudek netrpí. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění rozsudku jednoznačně seznatelné. Krajský soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). S těmi ostatně stěžovatel polemizuje. V obecnosti lze proto konstatovat, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný a dílčími výtkami se soud bude zabývat dále.

[17] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“), na kterou rovněž v nyní projednávané věci odkazoval jak krajský soud v napadeném rozsudku, tak i stěžovatel v kasační stížnosti [viz zejm. 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 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. 2. 2008, ve věci C-271/06, *Netto Supermarkt*, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*]. Z té plyne, že prokáže-li daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva.

[18] Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, jak vysvětlil Nejvyšší správní soud v bodě 25 rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, s tím, že tento pojem: „*nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit a tato bude následně zaplacená, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné.*“

[19] Ve vztahu k existenci podvodu tedy musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat,

že se o daňový podvod jednalo (bod 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že k podvodnému jednání došlo, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

[20] Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[21] 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, k tomu srov. rozsudek č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).

[22] Na obecná východiska (body [17] až [21] výše) navázala judikatura Nejvyššího správního soudu, dle níž se podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, může dopustit kterýkoli člen obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto možné lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod zcela jednoznačně identifikován (přesně vyčíslen a přiřazen ke konkrétnímu článku často spleitého obchodního řetězce), ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správců daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Nelze opomenout, že například požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně přímo u dotčeného subjektu v pozici *missing trader* by v zásadě bránilo postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout (např. rozsudky ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, či ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40).

[23] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu ve výše popsaném smyslu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na tomto podvodu. V rozsudku ve věci *Optigen* totiž SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí

pokračování

nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (shodně rozsudek ve věci *Mahagében*, bod 49).

[24] Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (rozsudek ve věci *Optigen*, bod 47). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (rozsudek ve věci *Kittel*, bod 51). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

[25] SDEU v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, uvedl, že nevědomost o existenci daňového úniku představuje implicitní hmotněprávní podmínku nároku na odpočet. Osobě, která ji nesplňuje, musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu. Cílem povinnosti finanční správy a soudu odepřít nárok na odpočet je zejména uložení povinnosti řádné péče osobám povinným k dani. Povinností řádné péče se rozumí požadavek, aby se při každém hospodářském plnění ujistily, že plněními, která uskutečňují, se nebudou podílet na daňovém úniku. Takového cíle by přitom nemohlo být účinně dosaženo, pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku. Jinak by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku nebo jej usnadňovat. Skutečnost, že osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, ačkoli věděla nebo měla vědět, že se tím účastní plnění, které je součástí daňového úniku spáchaného na vstupu, postačuje k závěru, že se tato osoba povinná k dani podílela na tomto úniku. To je dostatečným důvodem pro zbavení této osoby nároku na odpočet, aniž by bylo nezbytné prokázat, že hrozí ztráta na daňových příjmech.

[26] Účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem tedy není vyrovnání chybějící daně ve veřejném rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvody. Toto opatření představuje primárně prevenci daňových podvodů, z čehož vyplývá, že se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Je tedy třeba vycházet z předpokladu, že nárok na odpočet vůbec nevzniká u žádného ze subjektů, které se vědomě účastnily daňového podvodu. Kdyby finanční správa limitovala odepření odpočtu pouze výběrem chybějící daně, postupovala by diskriminačně, a to jednak vůči subjektu, kterému daň doměří (subjekt ponese odpovědnost za účast na podvodu, aniž by byly postiženy i ostatní články tohoto řetězce, které o podvodu rovněž mohly vědět), jednak vůči subjektům poctivým, které by byly tímto postupem nedůvodně

znevýchodňovány oproti subjektům nepoctivým. Z uvedeného plyne, že finanční správa může odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71, nebo ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63).

[27] Při posuzování subjektivní stránky judikatura Nejvyššího správního soudu připouští možnost prokázat účast na podvodu (ať už nedbalostní či vědomou) i prostřednictvím nepřímých důkazů. O vědomé účasti na podvodu přitom může za určitých okolností svědčit i skutečnost nastalá až po skončení daňového podvodu (rozsudek ze dne 6. 9. 2022, č. j. 7 Afs 225/2020-79, bod 31). Závěr o vědomé (nikoliv nedbalostní) účasti na podvodu na DPH lze pak učinit jen tehdy, pokud se daňový subjekt k účasti na podvodu sám dozná, anebo tehdy, kdy jediným logickým vysvětlením jeho počínání je, že o podvodu musel vědět. V takovém případě nemůže být tento subjekt v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (rozsudky ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, bod 17 a ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186, č. 4576/2024 Sb. NSS, body 57 až 60).

[28] Dále je nutné připomenout, že pokud daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79).

[29] Stěžovatel v kasační stížnosti zejména poukazuje na rozpory a nepřesnosti v rozhodnutí správců daně týkající se chybějící daně (prokázání existence podvodu). V jejich důsledku dovozuje nesprávnost navazujících závěrů krajského soudu.

[30] Správci daně v souzené věci identifikovali tyto dodavatelsko-odběratelské řetězce:

• 1. čtvrtletí 2013

- a) CommerceVia s.r.o. (SK) → MAPREL Trade s.r.o. (CZ) → HYDROENERGIE spol. s r. o. (CZ) → stěžovatel (CZ) → Chino s. r. o. (SK)
- b) CommerceVia s.r.o. (SK) → MAPREL Trade s.r.o. (CZ) → stěžovatel (CZ) → Chino s. r. o. (SK)
- c) NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK) → SAVARTES s.r.o. (CZ) → HYDROENERGIE spol. s r. o. (CZ) → stěžovatel (CZ) → Chino s. r. o. (SK)
- d) NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK) → SAVARTES s.r.o. (CZ) → HYDROENERGIE spol. s r. o. (CZ) → T. Č. (CZ) → stěžovatel (CZ) → Chino s. r. o. (SK)

• 2. čtvrtletí 2013

- e) CommerceVia s.r.o. (SK) → MAPREL Trade s.r.o. (CZ) → LAWARDE Trade s.r.o. (CZ) → stěžovatel (CZ) → Chino s. r. o. (SK)
- f) CommerceVia s.r.o. (SK) → NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK) → SP Stavby spol. s r.o. (CZ) → stěžovatel (CZ) → Chino s. r. o. (SK)

pokračování

• 3. čtvrtletí 2013

- g) CommerceVia s.r.o. (SK) → MAPREL Trade s.r.o. (CZ) → KORAVAN Trade s.r.o. (CZ) → stěžovatel (CZ) → Ultra food invest kft. (HUN)
- h) CommerceVia s.r.o. (SK), NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK) → COMODITAS s.r.o. (CZ) → AgroKOMA s.r.o. (CZ) → stěžovatel (CZ) → Chino s. r. o. (SK), NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK), SILBER HUNGARY Kft. (HUN) a CTB International s.r.o. (CZ)

• 4. čtvrtletí 2013

- ch) NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK) → COMODITAS s.r.o. (CZ) → AgroKOMA s.r.o. (CZ) → stěžovatel (CZ) → SILBER HUNGARY Kft. (HUN), Penell s.r.o. (SK) a CTB International s.r.o. (CZ)
- i) VAXLAND s.r.o. (CZ) → AgroKOMA s.r.o. (CZ) → stěžovatel (CZ) → SILBER HUNGARY Kft. (HUN), KENOV - TRADE Kft. (HUN) a agriculture, s.r.o. (SK)
- j) CommerceVia s.r.o. (SK) → SIXBURY s.r.o. (CZ) → stěžovatel (CZ) → SILBER HUNGARY Kft. (HUN), KENOV - TRADE Kft. (HUN) a agriculture, s.r.o. (SK)
- k) MIKU-TRANS s.r.o. → stěžovatel (CZ) → CTB International s.r.o. (CZ)

• únor a březen 2014

- l) NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK) → VAXLAND s.r.o. (CZ) → AgroKOMA s.r.o. (CZ) → stěžovatel (CZ) → agriculture, s.r.o. (SK)

[31] V souzené věci žalovaný precizně doplnil dokazování stran chybějící daně u subjektů SAVARTES, COMODITAS a SP Stavby. Vycházel, jak správně poukázal krajský soud, z informací získaných z faktur, z VIESu (systému výměny informací mezi členskými státy Evropské unie), z dožádání a mezinárodních dožádání a také od Policie České republiky. Jak bylo uvedeno výše, povinností správců daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, nikoliv prokazovat konkrétní výši chybějící daně či úmysl subjektu, který ji neodvedl. Spletitost a důmyslnost páchání podvodů na dani to ani v mnoha případech neumožní. Je proto třeba důrazně odmítnout požadavek stěžovatele na to, aby správci daně prokazovali úmysl realizace podvodu či zkoumali fakticitu uhrazení daně formou nedobrovolného plnění. Existenci podvodu je tak nutné dovodit ze správcem daně popsanych skutkových okolností dané věci.

[32] Správce daně a žalovaný shrnuli, kteří dodavatelé či odběratelé v souvislosti s dodávkami cukru nepřiznali či neodvedli daň (viz body 45 až 86 rozhodnutí žalovaného), a u kterých byla pomůckami doměřena daň, jež zůstala neuhrzena (viz shrnující bod 87 rozhodnutí žalovaného). Prokazatelně tak došlo k narušení neutrality daně. Následně tuto chybějící daň propojili s takovými objektivními okolnostmi, ze kterých lze usuzovat na to, že porušení neutrality bylo v této konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění, tj. na existenci podvodu na DPH.

[33] Okolnosti popsané správci daně svědčí o daňovém podvodu s výskytem mizejících společností, u kterých se zpravidla ztrácí daň a možnost dalšího zjištění článků řetězce. V řízení nevyšly najevo žádné okolnosti, které by nasvědčovaly tomu, že by neuhrazení daně mělo původ v jakékoliv objektivní překážce, která by (sub)dodavatelům bránila v řádném plnění jejich daňových povinností, tedy prostému podnikatelskému selhání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7 Afs 45/2021-57). Naopak v něm vyvstala řada objektivních okolností, které nasvědčují účelovému (podvodnému) charakteru vytvořeného obchodního řetězce sloužícího k vylákání nadměrného odpočtu na dani. Přesné vyčíslení chybějící daně či určení, u kterého článku nebyla jaká její část odvedena, je za této situace a druhu daňového podvodu fakticky nemožné. Obecně platí, že čím sofistikovanější podvodné jednání, tím obtížnější bude pro správce daně zjistit přesnou výši chybějící daně a konkrétní subjekty, které její určitou výši neodvedly (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 201/2021-53). Není tedy podstatné, zda došlo k exekuci části či celé doměřené daně u SP stavby, neboť k narušení neutrality došlo nezávisle na této okolnosti (srov. rozsudek SDEU ve věci *Finanzamt M*). Nelze ani požadovat po správcích daně, jde-li o podvodný řetězec s mizejícími subjekty, aby přesně zmapovali konkrétní tok zboží a rozkryli podvodný řetězec (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, č. 4491/2023 Sb. NSS). Jejich úkolem je identifikovat podvod a rozhodnout o (ne)účasti daňového subjektu v něm. To v projednávané věci učinili.

[34] Jde-li o konkrétní námitku ve vztahu k chybějící dani u společnosti COMODITAS, kasační soud uvádí, že v případě subjektů, u nichž byla identifikována chybějící daň již v prvním řízení před krajským soudem, odkázal krajský soud v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS, právě na svůj první rozsudek ze dne 5. 12. 2019, č. j. 22 Af 27/2018-92. Stěžovatel přitom proti závěrům týkajícím se chybějící daně u zbylých článků řetězce nebrojí. Ke společnosti COMODITAS žalovaný uzavřel, že se jednalo o nekontaktní subjekt, který neměl reálné sídlo s ekonomickým a personálním zázemím a od května 2013 nepodařilo se mu získat daňová priznání, ačkoliv podle dokladů zajištěných policií od společnosti AgroKOMA (dodavatel stěžovatele) dodával cukr i v měsících červenci až říjnu 2013, tedy i ve 4. čtvrtletí 2013. Nedošlo tedy k tomu, že by u této společnosti nebyla identifikována chybějící daň v rozhodném zdaňovacím období.

[35] Co se týče okolností týkajících se narušení neutrality daně, poukázali správci daně v rámci různých zdaňovacích období na to, že koupě a prodej cukru probíhal napříč daňovými obdobími podobně. Docházelo ke koupi a následnému prodeji v rádech hodin za nižší cenu, než byla cena prvovýrobců, a k hotovostním výběrům. Společnosti v řetězci z větší části nebyly zavedenými obchodníky s cukrem (měly odlišný předmět podnikání – např. stavební či zájezdovou činnost; k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34), nezveřejňovaly účetní závěrky, neměly vlastní internetové stránky ani zaměstnance a sídlily na virtuální adrese (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2015, č. j. 7 Afs 237/2015-33). Často neměly zveřejněné číslo účtu dle § 96 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Bezhotovostní úhrady za dodané zboží probíhaly u řady dodavatelů na nezveřejněné účty.

[36] V souzené věci správci daně také identifikovali okolnosti, které svědčí o organizovanosti celého obchodního řetězce. Obchodování bylo zajišťováno skrze osobu T. Č., který zprostředkoval odběratele, dodavatele, sklady a logistiku (tedy fakticky vše).

pokračování

Dodavatelé v řetězci hradili za zboží často i ještě před jeho předáním, tedy bez toho, aniž by zboží zkontrolovali. Potvrzení dodání zboží probíhalo i mimo skladovací prostory a v některých případech ani nebylo vystavováno. Do tohoto rámce pak zapadá i skutečnost, že subjekty v řetězci měly zřízené účty u jedné banky tak, aby mohlo docházet k okamžitým prodejm zboží a znepréhlednění jeho dalšího toku pro účely vylákání nadměrného odpočtu. Nejde tedy o okolnost, která by izolovaně napovídala o zasažení obchodu daňovým podvodem. Ve spojení s ostatními okolnostmi věci však nelze přehlížet širší souvislosti vytvořeného podvodného řetězce, do nějž toto jednání nápadně zapadá.

[37] Žalovaný dále důsledně identifikoval řadu objektivních okolností, které svědčily o natolik nestandardních okolnostech věci, že ty nemohly být ospravedlnitelné ani tvrzeným specifickým prostředím spjatým s obchodováním s cukrem. Ostatně podvodem na DPH na trhu s cukrem se zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 4 Afs 10/2020-58, ve věci, jejímž základem bylo doměření DPH společnosti HYDROENERGIE za období od ledna 2013 do března 2014 (s výjimkou dubna a srpna 2013 a února 2014). Uvedená společnost dodávala cukr rovněž stěžovateli, a to v 1. čtvrtletí roku 2013. Jednalo se tedy o řetězec plnění, v jehož rámci figuroval i stěžovatel. V uváděném rozsudku kasační soud zdůraznil, že obchodování s výrobky z cukrové řepy je zbožím s vysokým rizikem podvodů na DPH (srov. směrnice Rady 2013/43/EU, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů). Současně označil nestandardnosti provázející dané obchody s cukrem, které se vyskytují taktéž v nyní posuzované věci (mimo jiné skladování zboží ve stejném skladu bez jakéhokoliv rozlišení, nevedení skladové evidence ani evidence šarží jednotlivých dodávek, absence kontroly kvality zboží atd.). Nadto osoba pověřená prováděním obchodů s cukrem za stěžovatele ve výpovědi ze dne 16. 2. 2016 sama uvedla, že dodávání cukru společnosti Marlenka probíhalo za zcela jiných standardů, zejména se prováděly testy kvality a jakosti. Okolnosti označené správcem daně, které popsal krajský soud v napadeném rozsudku, se ve svém souhrnu obecně přičítají běžné opatrnosti či požadavkům na alespoň základní obezřetnost při uzavírání smluv (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019-58, ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27, či ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58). V souzené věci proto nebylo nutné ani případně trvat na provedení dokazování stran zvyklostí na trhu.

[38] Krajský soud tedy nijak nepochybil, pokud považoval existenci podvodu za prokázanou. Souhlasit lze i s jeho navazujícím závěrem, že správcem daně označili dostatek objektivních okolností ve smyslu nestandardností provázejících realizaci obchodů s cukrem ze strany stěžovatele, na jejichž základě lze spolehlivě usuzovat na vědomí stěžovatele o existenci daňového podvodu a jeho účasti na něm.

[39] Kasační soud považuje za vhodné předeslat, že dle ustálené judikatury SDEU i zdejšího soudu je při zkoumání objektivních okolností nutné na tyto okolnosti hledět jako na celek indicií. Objektivní okolnosti ve smyslu 2. podmínky odepření odpočtu lze chápat jako takové okolnosti (nestandardnosti), které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (srov. rozsudek SDEU ve věci *Mahagében*, bod 60, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2024, č. j. 5 Afs 11/2022-47, a v něm citovaná judikatura). Tyto objektivní skutečnosti tvoří dílčí indicie. Ačkoliv každá indicie sama o sobě nemusí být nezákonná, ve svém souhrnu více indicií tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které

spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Objektívni okolnosti tedy nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Není totiž možné objektívni okolnosti vytrhávat z kontextu, neboť síla zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31 atp.). Kasační soud pak připomíná, že některé okolnosti mohou mít relevanci jak pro závěr o existenci podvodu na DPH, tak i pro vědomí daňového subjektu o podvodu či účasti na něm, případně i pro vyloučení jeho dobré víry (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79, a ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42); není proto chybou s vlivem na zákonnost rozhodnutí, smísí-li správci daně některé okolnosti v pasážích věnovaných jednotlivým krokům vědomostního testu, pokud z nich žalovaný dovodí správné závěry ve vztahu k těmto krokům.

[40] Dle dalších zjištění správců daně probíhaly obchody s cukrem ve velkých objemech i v případě, že se stěžovatel s obchodním partnerem setkal poprvé. Přestože stěžovatel obchod s cukrem na svých stránkách neinzeroval, byť se jednalo o jeho ekonomicky majoritní činnost, a osoba odpovědná za dané obchody aktivně nevyhledávala dodavatele a odběratele, ti se ozývali sami od sebe (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, a ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Ačkoliv stěžovatel neobchodoval s prvovýrobcí cukru, nakupoval cukr za nižší cenu, než byla cena prvovýrobců zjištěná správcem daně. Uzavírané rámcové smlouvy byly obecné a jejich ujednání nebyla dodržována, např. co do stanovení ceny a formy objednávky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015-29). Nebyly v nich stanovené sankce a řada úkonů probíhala toliko ústně bez jakýchkoliv sjednaných záruk. Stěžovatel skladování a logistiku přenechal na T. Č., kterému odměnu i za stěžovatele měla poskytovat společnost EMTB, která není se stěžovatelem nijak propojena (toliko odpovědná osoba v ní byla zaměstnaná na dohodu o provedení práce). Skladová evidence se začala vést až půl roku po udělení plné moci T. Č., přičemž v ní absentovaly údaje například o tom, od koho bylo zboží přijato, pro koho bylo skladováno; chybělo i bližší označení zboží. Stěžovatel se o skladování nezajímal a v řadě případů potvrzoval dodací listy mimo sklad (před či po předání zboží) či vůbec. Původ zboží byl nejasný. Jeho kvalitu stěžovatel nezkoumal, spoléhal toliko na letmou kontrolu neodborného personálu skladu. Stěžovatel správcům daně doložil certifikáty o jakosti, které byly vydané jinému daňovému subjektu, jinému cukru, či ze kterých nebylo patrné, k jakým dodávkám se vztahují. V rámci prodeje a koupě cukru nebyl ze strany stěžovatele jakkoliv zjišťován původ zboží (datum výroby a výrobce), přičemž není patrné, že by tyto údaje vyžadovali jeho odběratelé. Letmou kontrolu kvality prováděly osoby, jejichž profesí byla autodoprava a autooprava, přičemž kontrola šarže zboží a jeho expirace nebyla náplní jejich práce. Jde přitom o informace *prima vista* v potravinářském odvětví zásadní, navíc měla mít obchody s cukrem na starost osoba, která se prezentovala jako odborník v této oblasti.

[41] Nestandardnosti vyvstaly i v rámci vztahu s největším dodavatelem AgroKOMA, u něhož se zprostředkovatel a osoba pověřená stěžovatelem k obchodování s cukrem neshodli na tom, kdo koho vlastně kontaktoval (srov. protokoly č. j. 201667/14/3202-05403-800506 a č. j. 235309/ 14/3202-05403-800506). S tímto dodavatelem byla uzavřena rámcová smlouva, která nebyla dodržována stran stanovení ceny

pokračování

a formy objednávek (nebyly písemné), přičemž poslední 4 objednávky nebyly ze strany stěžovatele uhrazeny s odkazem na nezaplacení dodávek ze strany jeho odběratelů. Stěžovatel tento dluh vyřešil tzv. gentlemanskou dohodou.

[42] V rámci jednotlivých obchodních vztahů pak správce daně poukázal na skutečnost, že v případě odběratelů Ultra food, Kenov a Silber probíhaly platby prostřednictvím vkladů v hotovosti na účet. U odběratele Agricultura jednal stěžovatel s nezapsaným jednatelem. Transakce s odběrateli Kenov a Silber zprostředkovala osoba, která neznala ani majitele ani ředitele těchto společností, nadto neuměla maďarsky, byť se jednalo o maďarské společnosti.

[43] Stěžovatel v kasační stížnosti žalovanému a krajskému soudu vytýká, že nerozlišovali mezi zkoumáním objektivních okolností, jež ho měly upozornit na existenci podvodu „někde venku“, a přijetím přiměřených opatření. V této své kasační polemice však zcela přehlíží to, že podle žalovaného svědčí učiněná zjištění o dodavatelích a odběratelích, jejich způsobu jednání, povaze a provádění obchodů i způsobu jednání samotného stěžovatele v daných transakcích o tom, že musel vědět o svém zapojení v transakcích zasažených podvodem. Při přijetí tohoto závěru je tedy logické, že uváděné objektivní okolnosti neměly za cíl předestřít stěžovateli skutečnosti, z nichž mohl a měl usuzovat na své možné zapojení do transakcí zasažených podvodem, nýbrž mu osvětlit, proč žalovaný dospěl v rámci hodnocení subjektivní stránky k závěru, že o tomto zapojení musel vědět.

[44] Kasační argumentace, že žalovaný a krajský soud směřovali okolnosti svědčící o existenci podvodu a objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení stěžovatele do něj, pak neodpovídá obsahu napadených rozhodnutí. Žalovaný zřetelně uvažoval o těchto dvou krocích samostatně, avšak při jejich hodnocení ve vzájemné souvislosti dospěl k závěru, že stěžovatel o svém zapojení v podvodných řetězcích musel vědět. Zmínil-li tedy krajský soud následně v bodě 49 rozsudku vedle sebe okolnosti svědčící o existenci podvodu a objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení stěžovatele do něj, a poukázal na důraznost těchto zjištění, evidentně aproboval závěr žalovaného, že tyto ve svém souhrnu vypovídají o tom, že stěžovatel o své účasti na daňovém podvodu věděl. Jde-li pak o samotnou objektivitu nestandardních okolností, nelze přehlédnout, že se jedná i o objektivně nestandardní chování stěžovatele a případně i článku podvodného řetězce, nikoliv o jeho subjektivní vnímání. Objektivnost se váže k náhledu na danou okolnost, nikoliv na samotnou možnost vůlí ovlivnit vznik okolnosti. Ty mohou být po svém vzniku totiž posouzeny jako objektivně nestandardní. V dané věci správci daně i krajský soud objektivní okolnosti vyhodnotili, co do objektivnosti jejich (ne)standardnosti, správně.

[45] S ohledem na rozhodovací důvody napadených rozhodnutí je proto pro nynější věc zcela nepřiléhavý odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33. V citované věci správci daně nevymezili ve svých rozhodnutích takové objektivní okolnosti, aby umožnili spolehlivě učinit závěr, že žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět, že dané transakce byly součástí podvodu. Poukazovali pouze na nedostatečné prověření pravosti zboží, nedostatečné ověření identity osob jednajících za dodavatele a nesrovnalosti v podpisovém vzoru jednatele dodavatele. V citovaném rozsudku přitom kasační soud zejména v bodech [12] a [13] shrnul řadu okolností, jež obecně svědčí o tom, že daňový subjekt mohl a měl vědět o tom, že přijal nebo uskutečnil plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Řadu z nich správci daně identifikovali i v souzené věci.

[46] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčuje závěru krajského soudu (k vědomosti o podvodu a případně učinění opatření k zabránění účasti na něm). Zjištěné objektivní okolnosti byly opravdu natolik důrazné, že jejich jediným logickým vyústěním je vědomost o daňovém podvodu a vědomá účast na něm. V takovém případě nelze hovořit o dobré víře daňového subjektu (zde stěžovatele), a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (srov. bod [27]). Nelze v této situaci ani opomenout, že stěžovatel svou činnost delegoval na odpovědnou osobu, která se prezentovala jako odborník, avšak obchodování, kontrolu a logistiku přenechala na dalších lidech (zcela mimo branži). Tím se však nezbavil své odpovědnosti činit opatření k zabránění účasti na podvodu na DPH.

[47] Obecně pak platí, že je na uvážení každého daňového subjektu, jakým způsobem bude své podnikání vést. Je však taktéž pouze na něm, počínat si tak, aby se neúčastnil daňových podvodů či nezneužíval práva, chce-li uplatnit nárok na odpočet daně, případně osvobození od ní. Boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), přičemž SDEU opakovaně rozhodl, že se subjekty jednajícím podvodně nebo zneužívajícím způsobem nemohou dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, *Bonik*, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. 12. 2014, ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Schoenimport*, „*Italmoda*“, *Mariano Previti* a další, body 42 až 44 a citovaná judikatura).

[48] Byť je to správce daně, kdo prokazuje vědomost subjektu o podvodu na DPH, resp. to, že neučinil dostatečná opatření ke své neúčasti na daňovém podvodu, je toliko na daňovém subjektu, aby své jednání, požaduje-li výhody plynoucí ze systému DPH, přizpůsobil výše zmíněným požadavkům (cílům) evropského práva.

[49] Jednání stěžovatele ve spojení s nestandardními okolnostmi věci (jak je popsali správci daně, krajský soud a výše i Nejvyšší správní soud) podporovaný a uznaný cíl směrnice o DPH ani zdaleka nenaplněovalo. Stěžovatel i při vědomí více okolností vzbuzujících podezření o riziku zapojení se do (účasti na) daňovém podvodu, neučinil žádná patřičná opatření, resp. adekvátní reakci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 1 Afs 499/2019 - 68). Toliko poukazoval na to, že ověřil své dodavatele ve veřejných rejstřících. V souzené věci se jako vhodné opatření, s ohledem na nastalé skutkové okolnosti, nabízí vůbec s danými dodavateli za daných podmínek do obchodování nevstupovat. Ani tuto extrémní variantu opatření nelze bez dalšího vyloučit, chtějí-li si účastníci transakce zachovat možnost odpočtu daně. Je-li „obchodování“ s určitými dodavateli směřováno toliko k podvodnému dosažení daňové výhody, zajisté nebude nepřiměřeným požadavkem na účastníky transakce to, aby se na daňovém podvodu vůbec nepodíleli – jde o naplnění zásady boje proti daňovým únikům (srov. rozsudek č. j. 1 Afs 201/2021-53).

[50] Závěrem pak Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že krajský soud opomněl vypořádat námitku nejednotnosti závěrů správce daně a orgánů činných v trestním řízení. Rozdílnosti obou řízení vysvětlil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 6. 2011, č. j. 8 Afs 4/2011-71, č. 3164/2011 Sb. NSS. Poukázal v něm na rozdílnost předmětu řízení

pokračování

a jiný důkazní standard a pravidla dokazování. Správci daně tak neprokázání viny v rámci trestního řízení do svých rozhodnutí nemusí promítat. Je pro ně podstatné toliko správné stanovení daně, na které výsledek trestního řízení nemá vliv, byť může být podpůrnou skutečností obzvláště při zjišťování skutkového stavu. Krajský soud tak v rámci své ucelené argumentace stran zjištění (ne)účasti stěžovatele na daňovém podvodu nepochybil, pokud podrobněji nepřezkoumával závěry orgánů činných v trestním řízení o úmyslné trestné činnosti a toliko poukázal na judikaturu k daňovým podvodům týkající se specifických povinností správců daně.

[51] Pro výše uvedené závěry krajského soudu plně ob stojí.

[52] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Ze shora uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[53] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 28. června 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu