



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Michala Bobka, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **PRO CONCORDIAM s. r. o.**, Dělnická 105/7, Odry, zast. daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem, Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2019, č. j. 44350/19/5300-22441-702127, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 4. 2023, č. j. 22 Af 4/2020-106,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející řízení

[1] Projednávaná věc se týká odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění od 1. 1. 2014 (dále jen „zákon o DPH“) z důvodu *účasti žalobkyně na daňovém podvodu*. Žalobkyně byla v první polovině roku 2015 součástí obchodního řetězce zaměřeného na prodej slitin s obsahem drahých kovů do zahraničí. Podle daňových orgánů se jednalo o řetězec zasažený podvodem. Existovaly objektivní okolnosti, pro které žalobkyně měla pojmout pochybnost o zákonnosti transakcí, jichž se účastnila. Žalobkyně však nepřijala dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezila. Ve svém zrušujícím rozsudku v této věci dospěl nicméně Krajský soud v Ostravě k závěru, že daňové orgány žalobkyní přijatá opatření nedostatečně posoudily, neboť pominuly a nedostatečně hodnotily žalobkyní tvrzené skutečnosti a předložené důkazy.

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále „správce daně“ nebo „finanční úřad“) vydal dne 6. 12. 2017 na základě zjištění daňové kontroly provedené u žalobkyně rozhodnutí – platební výměry, jimiž žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna až dubna 2015 ve výši 0 Kč. Neuznal tak žalobkyní nárokováný odpočet DPH na vstupu z uskutečněného zdanitelného plnění – dodání slitin drahých kovů, které žalobkyně dodávala do jiného členského státu. Důvodem byla zaviněná účast žalobkyně v obchodním řetězci zasaženém podvodem na DPH.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 11. 2019, všechna rozhodnutí (platební výměry) finančního úřadu potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl. Konstatoval, že v rámci řetězce, jehož články tvořila žalobkyně a dále kromě jiného její dodavatel spol. Verttigo Investments s.r.o. a odběratel spol. Goldenburg Germany GmbH, došlo k narušení neutrality daně, a to mimo jiné u dodavatele žalobkyně spol. Verttigo (druhý stupeň řetězce). Transakce se slitinami drahých kovů byly zasaženy podvodem. Žalovaný rovněž shledal dostatek objektivních okolností (body 65 až 73 rozhodnutí žalovaného) svědčících o tom, že žalobkyně měla a mohla mít vědomost o své účasti na podvodném jednání.

[4] Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně nepřijala byt' minimální opatření za účelem zamezení účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně si sice ve veřejných rejstřících prověřila údaje o svém dodavateli spol. Verttigo, to je však základním opatřením při navázání obchodních vztahů. Lze tak ověřit pouze základní evidenční údaje bez výpovědní hodnoty ohledně aktuálních majetkových poměrů, natož účasti na podvodu. Skutečnost, zda je dodavatel veden jako nespolehlivý plátce, se eviduje až poté, co daný subjekt neplnil své daňové povinnosti. Žalobkyně se spol. Verttigo obchodovala navzdory tomu, že tato společnost nezveřejnila účetní závěrku za rok 2014. Neověřila si tak majetkové poměry dodavatele. Žalobkyně neučinila opatření směrem ke kontrole váhy slitiny a obsahu drahých kovů, proti případným porušením závazku se nijak nezajistila. Ignorovala nestandardní okolnosti způsobu obchodování s danou komoditou. Podle žalovaného měla s ohledem na jí známé nestandardní okolnosti obchodního vztahu využít například institutu zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a zákona o DPH.

[5] O žalobě proti rozhodnutí žalovaného rozhodl krajský soud kasační stížností napadeným rozsudkem tak, že rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud předně shledal správnými závěry daňových orgánů ohledně existence daňového podvodu a objektivních okolností vzbuzujících pochybnosti o účasti na podvodném jednání, byt' posledně uvedené okolnosti hodnotil jako „nepříliš silné“. Neztotožnil se však s hodnocením daňových orgánů ohledně žalobkyní přijatých opatření s cílem zamezit účasti na daňovém podvodu.

[6] V otázce prověřování dodavatele žalovaný zcela opominul hodnotit žalobkyní předložené důkazní prostředky v podobě anonymizovaných daňových přiznání a evidence pro účely DPH spol. Verttigo, jakož i žalobkyní ověřenou existenci registrovaného bankovního účtu této společnosti. Prohlášení spol. Verttigo vůči žalobkyni žalovaný bagatelizoval, ačkoli se jednalo o důležitou listinu, jíž dodavatel žalobkyni již na počátku obchodování ujistil o legálnosti transakcí. S žalovaným krajský soud nesouhlasil ani v otázce prověření poměrů dodavatele pomocí nezveřejněné účetní závěrky, neboť žalobkyně s dodavatelem obchodovala v době, kdy ještě neuplynula lhůta pro její zveřejnění.

pokračování

[7] K žalovaným vytykákanému neproověření obsahu a ryzosti kovů ve slitině krajský soud uvedl, že z rámcové smlouvy uzavřené žalobkyní tato povinnost neplynula. Žalovaný nepřihlédl k důvodům, pro které žalobkyně (resp. její jednatel) prováděla sama přepravu obchodovaného zboží. Nereflektoval ani skutečnost, že si žalobkyně opatřila dostupné informace o svém odběrateli, spol. Goldenburg, z německých rejstříků. Opomněl rovněž skutečnost, že platby za posuzované obchody proběhly transparentně přes bankovní účet a jednatel žalobkyně sám prováděl vizuální kontrolu zboží, jakož i důvody, pro které se žalobkyně rozhodla sama zajistit přepravu zboží. Nedostatečné bylo též hodnocení žalobkyní předložené fotodokumentace zboží a jeho vážení u dodavatele. Krajský soud proto uzavřel, že daňové orgány selhaly při hodnocení žalobkyní přijatých opatření, nezohlednily veškeré tvrzené a prokazované skutečnosti, respektive se dopouštěly bagatelizace při jejich hodnocení. Porušily tak zásadu volného hodnocení důkazů stanovenou v § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

II. Kasační stížnost žalovaného, vyjádření žalobkyně a další vyjádření účastníků

[8] Žalovaný (dále „stěžovatel“) v kasační stížnosti navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Kasační stížnost podává z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud především nesprávně posoudil třetí krok testu, jímž ustálená judikatura NSS posuzuje odepření nároku daňového subjektu na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu.

[9] Stěžovatel nejprve shrnul podstatné okolnosti týkající se počátku, průběhu a ukončení obchodní spolupráce žalobkyně se spol. Verttigo. Dle jeho názoru se jednalo o učebnicový případ daňového podvodu obdobný tomu, jaký posuzoval NSS v rozsudku ze dne 3. 11. 2022, sp. zn. 10 Afs 371/2019, ve věci *B.I.B.S.* Uplatní se též závěry rozsudku NSS ze dne 13. 5. 2022, sp. zn. 10 Afs 254/2018, podle něhož s sebou nese slepá důvěra v neznámého a krátkodobého obchodního partnera riziko ekonomických následků v podobě nepřiznání nadměrného odpočtu.

[10] K otázce žalobkyní přijatých opatření poté stěžovatel nejprve reagoval na výtky krajského soudu, že některé žalobkyní tvrzené skutečnosti a předložené důkazní prostředky opominul, nereflektoval či ohledně nich mlčí. Podle zásady jednotnosti správního řízení představují rozhodnutí prvostupňového a odvolacího správního orgánu jeden celek, takže rozhodnutí o odvolání v daňovém řízení může doplňovat důvody uvedené ve zprávě o daňové kontrole, a naopak. Dále stěžovatel připomněl, že povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nezahrnuje povinnost detailně reagovat na každou dílčí námitku. I judikatura Ústavního soudu v tomto ohledu připouští odpověď implicitní, a to též implicitní zdůvodnění zamítnutí důkazních návrhů.

[11] Není pravda, že stěžovatel porušil zásadu volného hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud totiž při hodnocení žalobkyní přijatých opatření opakovaně zaměňuje obchodní riziko s rizikem účasti na daňovém podvodu. Stěžovatel připustil, že se ve svém rozhodnutí výslovně nezmiňuje o anonymizovaných daňových přiznáních a evidenci pro účely DPH poskytnutých spol. Verttigo žalobkyni. Tyto listiny však v protikladu k názoru krajského soudu nevypovídají o dostatku přijatých opatření k zamezení účasti na podvodu, což potvrdil např. Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 24. 4. 2023, sp. zn. 18 Af 18/2021. Postačovalo proto implicitní vypořádání daných důkazních prostředků.

[12] K existenci registrovaného bankovního účtu spol. Verttigo se stěžovatel v rozporu s konstatováním krajského soudu vyjádřil, když hodnotil význam lustrace této společnosti ve veřejných rejstřících. Odkázal v této souvislosti na rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, sp. zn. 4 Afs 10/2020, podle něhož se při existenci silných pochybností o skutečném účelu transakcí nelze spokojit s povrchním prověřením obchodních partnerů ve veřejných rejstřících. Pokud se týče okolnosti, že spol. Verttigo nebyla vedena jako nespolehlivý plátce, z té nelze dovozovat, že jde o plátce spolehlivého, neboť platí logika obrácená – kdo je v evidenci, není spolehlivý, jak uvedl NSS např. v rozsudku ze dne 11. 2. 2020, sp. zn. 10 Afs 253/2018. Z lustrace ve veřejných rejstřících provedených žalobkyní tak o přijatých opatřeních k zamezení účasti na podvodu nelze ničeho dovozovat.

[13] Písemné ujištění o legálnosti transakcí poskytnuté spol. Verttigo žalobkyni stěžovatel zohlednil, když v bodu 117 svého rozhodnutí konstatoval, že na případné neplnění zákonných povinností této společnosti mohla žalobkyně reagovat až zpětně po ukončení transakcí. O minimalizaci daňového rizika tato listina nevyovídá ničeho. Opačný závěr krajského soudu svědčí o zaměňování obchodního a daňového rizika, jejichž rozlišování akcentoval NSS např. v rozsudku ze dne 24. 10. 2022, sp. zn. 10 Afs 324/2020. Skutečnost, že stěžovatel pochybil při odkazu na nezveřejněnou účetní závěrku spol. Verttigo z důvodu, že ještě neuplynula lhůta pro její zveřejnění, je poté pouze dílčí nepřesností, která nezákonnost jeho rozhodnutí nepůsobí. Stěžovateli nebylo možno vytýkat ani to, že se nezabýval opatřeními přijatými žalobkyní vůči odběrateli spol. Goldenburg, neboť v rámci posouzení nároku na odpočet byla posuzována pouze opatření přijatá vůči dodavateli žalobkyně.

[14] Konečně pokud jde o bezhotovostní platby, vizuální kontrolu a fotodokumentaci zboží, nejedná se o prostředky prokazující přijatá opatření směrem k zamezení účasti na podvodu, ale o prostředky prokazující faktickou existenci plnění, již ovšem daňové orgány nezpochybňovaly. Krajský soud zde rovněž zaměňuje prevenci obchodního rizika a rizika zapojení do daňového podvodu, jak v uvedené souvislosti rozlišil NSS v rozsudku ze dne 13. 5. 2021, sp. zn. 7 Afs 265/2020. Konečně stěžovateli není zřejmé, proč by měl v rámci hodnocení přijatých opatření vyhodnocovat důvody, pro které se žalobkyně rozhodla sama provádět přepravu zboží. Jde spíše o okolnost s významem při posouzení hmotněprávních a formálních podmínek vzniku nároku na odpočet.

[15] Proto stěžovatel uzavřel, že žalobkyně nevynaložila potřebnou míru obezřetnosti směrem k prevenci své účasti na daňovém podvodu, a neprokázala tak svoji dobrou víru. Ostatně za dané situace bylo podle stěžovatele jediným rozumným opatřením neúčastnit se těchto transakcí.

[16] Žalobkyně s důvody kasační stížnosti nesouhlasí a navrhuje ji zamítnout. Odkaz stěžovatele na věc sp. zn. 10 Afs 254/2018 není případný. V citované věci šlo o prodej od nejistého dodavatele se sporným statutem plátce DPH, kde stěžovatel prováděl platby v hotovosti a k posuzovaným transakcím nepředložil téměř žádnou dokumentaci. Vycházet nelze ani z rozhodnutí ve věci *B.I.B.S.*, kde nebyla prokázána subjektivní stránka účasti na podvodu.

[17] Žalobkyně dále jmenovala jednotlivá opatření, která učinila před zahájením obchodování, v jeho průběhu i po jeho skončení, kdy její jednatel pojal pochybnosti o zákonnosti transakcí. Před začátkem obchodování ověřila legitimitu obchodů u správce daně i daňových poradců. Doporučení, mimo jiné od finančního úřadu, realizovala.

pokračování

S dodavatelem i odběratelem žalobkyně uzavřela smlouvy v písemné formě, dodavatele zavázala k dodržování zákonů a k tomu, aby totéž vyžadoval od subdodavatele. Ověřila bezdlužnost dodavatele, spolehlivost plátce či registraci účtu u správce daně. V průběhu obchodování žalobkyně znovu ověřila spolehlivost plátce a zveřejněný účet. U spol. Verttigo si vyžádala podaná daňová přiznání a doložila je správci daně. Jednatel žalobkyně byl přítomen u dodávek zboží a dodávky dokumentoval. Zboží rovněž osobně přepravoval. Žalobkyně též aktivně spolupracovala se správcem daně, a to ještě před zahájením postupu k odstranění pochybností. Žalobkyně sama ukončila obchodování s dodavatelem v návaznosti na jeho neochotu nadále po změně právní úpravy zdaňovat zboží v režimu přenesené daňové povinnosti. Podezřelé okolnosti transakcí poté jednatel oznámil správci daně, následně podal sám trestní oznámení.

[18] V replice k vyjádření žalobkyně stěžovatel uvedl, že žalobkyní namítaná nepřiléhavost použití závěrů rozsudků NSS ve věcech *B.I.B.S* a sp. zn. 10 Afs 254/2018 na věci nic nemění. Stěžovatel své závěry podpořil odkazem na řadu jiných rozhodnutí NSS. Co se týče žalobkyní přijatých opatření vylučujících vědomou účast na podvodu, stěžovatel setrval na stanovisku, že žalobkyně nepostupovala obezřetně a v dobré víře. Konkrétně k žalobkyní odkazovanému smluvnímu ujištění spol. Verttigo stěžovatel zopakoval, že tento dokument nevypovídá nic o optimalizaci daňového rizika. Zakládá pouze oprávnění odstoupit od rámcové smlouvy v případě porušení smluvního ujištění, tedy má význam až pro období po ukončení posuzovaných transakcí.

[19] Žalobkyně následně NSS zaslala doplnění vyjádření k doplnění kasační stížnosti. V tom namítala, že stěžovatel ani správce daně v dalším řízení po zrušení rozhodnutí stěžovatele a vrácení věci kasační stížností napadeným rozsudkem nerespektovaly závazný právní názor vyslovený v tomto rozsudku a jejich postup je výrazem libovůle. Na podporu svých tvrzení přiložila dokument „*Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ ze dne 11. 3. 2024, č. j. 1345/24/5300-21441-702127, zasláný stěžovatelem.

[20] V reakci na uvedené doplnění vyjádření žalobkyně stěžovatel popřel tvrzení žalobkyně. Právním názorem vysloveným v kasační stížnosti napadeném rozsudku je vázán. Předmětem tohoto řízení o kasační stížnosti však není postup stěžovatele v dalším řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud předně shledal, že kasační stížnost je přípustná. Byla podána osobou oprávněnou, ve lhůtě dle § 106 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). V souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. obsahuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Není dán ani jiný z případů nepřípustnosti podle § 104 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud neshledal jiné nedostatky podmínek řízení, které by bránily dalšímu postupu ve věci. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost **není** důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud nejprve považuje za nutné vyjádřit se k obsahu podání učiněných v průběhu řízení o kasační stížnosti stěžovatelem a žalobkyní. Obsahem prvního

vyjádření žalobkyně k doplnění kasační stížnosti stěžovatele byly vedle relevantní argumentace k uplatněným kasačním námitkám také s předmětem přezkumu v projednávané věci nesouvisející polemiky a tvrzení, týkající se mimo jiné okolností nastalých po vydání napadeného rozsudku. Stejně tak stěžovatel se v reakcích na vyjádření žalobkyně k uvedeným tvrzením žalobkyně vyjádřil.

[24] Předmětem řízení o kasační stížnosti je ovšem přezkum pravomocného rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Rozsah tohoto přezkumu je (až na výjimky stanovené v § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) určen kasační stížností, tj. napadenými výroky a uplatněnými důvody podřaditelnými pod obecné kategorie v § 103 odst. 1 s. ř. s. Při přezkumu zákonnosti rozhodnutí krajského soudu vydaného v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je poté třeba vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Pouze argumentace pohybující se v takto vymezeném rámci, tj. argumentace rekapitulovaná výše v bodech [8] až [18] tohoto rozsudku, je proto pro NSS v řízení o kasační stížnosti stěžovatele relevantní. Ke zbývajícím obsahu podání účastníků se proto dále nebude nikterak vyjadřovat.

[25] Jak NSS zjistil ze správních spisů, žalobkyně v daňových přiznáních za období leden 2015, únor 2015, březen 2015 a duben 2015 vykázala nadměrný odpočet v souhrnné výši 8 956 468 Kč. Nárok na odpočet uplatnila z přijatých zdanitelných plnění na vstupu, nadměrný odpočet vznikl v důsledku nulové daně na výstupu, neboť žalobkyně jako jediné uskutečněné zdanitelné plnění vykázala dodání zboží do jiného členského státu (jako plnění osvobozené od DPH ve smyslu § 64 zákona o DPH).

[26] Na základě zjištění daňových kontrol provedených u žalobkyně ve vztahu ke všem výše uvedeným zdaňovacím obdobím správce daně vykázaný nárok na odpočet neuznal. Identifikoval několikastupňový obchodní řetězec, jehož předmětem bylo přeprodávání slitin drahých kovů. Na počátku řetězce stálo šest obchodních společností, které dodávaly slitiny spol. Royal Metal Gold s.r.o., od níž zboží dále kupovala spol. Verttigo jako dodavatel žalobkyně, která konečně zboží dodávala spol. Goldenburg se sídlem v Německu. Jednatelkou spol. Royal a Goldenburg byla tatáž osoba. Žalobkyně vznikla ke konci roku 2014, s prodejem drahých kovů, který uskutečňovala v prvních čtyřech měsících roku 2015, neměla zkušenosti. Jednatelkou žalobkyně JUDr. Heryán byl k obchodní spolupráci osloven zprostředkovatelem spol. Verttigo PhDr. K.. Odběratele spol. Goldenburg žalobkyni doporučil její dodavatel spol. Verttigo, která nemohla údajně dodání zboží uskutečnit sama, neboť neměla dostatek financí pro zahraniční obchody. To byl však rovněž případ žalobkyně, pro kterou prostředky ve výši 10 milionů Kč obstaral její jednatel JUDr. Heryán půjčkou od fyzické osoby, kterou zajistil vlastním majetkem. Obchody včetně dodání konečnému odběrateli přes jednotlivé články řetězce od spol. Royal proběhly v rámci několika dnů, někdy i v jediný den.

[27] Žalobkyně v průběhu daňových kontrol i odvolacího řízení před stěžovatelem předložila několik dokumentů a učinila řadu důkazních návrhů mimo jiné za účelem prokázání tvrzení, že přijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu. Tvrdila, že obchodní spolupráci před jejím započítáním konzultovala s daňovými poradci i s pracovníci finančního úřadu. Předložila rámcovou smlouvu se spol. Verttigo a prohlášení o zákonnosti obchodní spolupráce, které si od této společnosti obstarala. Provedla také lustraci spol. Verttigo ve veřejných rejstřících (bezdlužnost, vedení v evidenci nespolehlivých plátců, registrovaný účet u správce daně). Vyžádala si anonymizované verze daňových přiznání spol. Verttigo za měsíce leden a únor 2015 a evidence pro účely DPH.

pokračování

Opatřila si taktéž dostupné informace o odběrateli spol. Goldenburg z německých veřejných rejstříků. Dále žalobkyně tvrdila a dokládala, že veškeré úhrady za zboží se uskutečnily přes bankovní účet, jednatel žalobkyně prováděl osobně kontrolu zboží, účastnil se vážení slitin u dodavatele a vše dokumentoval fotografiemi, které žalobkyně předložila.

[28] Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v písm. a) až e) téhož ustanovení. Uplatnění nároku na odpočet daně předpokládá vedle těchto hmotněprávních podmínek také splnění podmínek formálních, uvedených v § 73 zákona o DPH, jimiž plátce vznik nároku na odpočet prokazuje. Úprava nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v zákona o DPH vychází z čl. 167 a násl. směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Nárok na odpočet daně přitom představuje nedílnou součást mechanismu DPH a v principu nesmí být omezen, jak konstatoval při výkladu směrnice o DPH Soudní dvůr EU např. v rozsudcích ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*, body 25-26; ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13 *Maks Pen EOOD*, body 23-24; ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Peter Dávid*, bod 38.

[29] Výjimku z tohoto principu však představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem (např. rozsudek Soudního dvora ve věci *Mahagében a Peter Dávid*, bod 41).

[30] Algoritmus prokazování daňového podvodu a zaviněné účasti daňového subjektu v něm je ustálen jak v judikatuře Soudního dvora (srov. výše citovaná rozhodnutí), tak v rozhodovací praxi NSS (srov. např. rozsudky ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, *Easy Working*, a ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021 - 74, *Edko.cz*, a v nich citovaná rozhodnutí). Správce daně musí v první řadě prokázat existenci podvodu na DPH, tedy především narušení neutrality daně ve světle objektivně nestandardních okolností svědčících o tom, že k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání. Odpovědnost daňového subjektu za účast na daňovém podvodu je poté odpovědností za zavinění (srov. rozsudek SDEU *Netto Supermarkt*, věc C-271/06, body 22 až 25). Je proto, za druhé, „na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (srov. citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci *Mahagében*, bod 49). Pokud správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylicít jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat *dobrou víru*, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal *dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu*, což představuje třetí krok algoritmu (vedle citovaného rozsudku NSS ve věci *Easy Working* srov. dále rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, *ALADIN plus*, bod 44; či rozsudek ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 - 52, *ROYAL ADVERTISING*, bod 45).

[31] Při posuzování subjektivní stránky účasti na daňovém podvodu druhý a třetí krok nestojí odděleně vedle sebe, nýbrž se vzájemně prolínají. Otázka, jaká všechna opatření

po daňovém subjektu mohla být *rozumně požadována s ohledem na konkrétní okolnosti případu* za účelem prevence účasti na daňovém podvodu (srov. citovaný rozsudek Soudního dvora ve věci *Mahagében*, bod 52), proto závisí též na konkrétní povaze a míře objektivních okolností, pro které daňový subjekt o takové účasti alespoň mohl a měl vědět (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58, *HYDROENERGIE*, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017, *VYRTYCH*). Jak shrnul NSS v rozsudku ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 - 34, *Exposure Group*, na správci daně leží důkazní břemeno k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo *takové neobežřetnosti daňového subjektu, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat*. Třetí krok výše uvedeného algoritmu tedy nepředstavuje přenesení (objektivního) důkazního břemene správce daně k prokázání subjektivní stránky účasti na podvodu, ale procesní obranu daňového subjektu, v důsledku které správce daně své důkazní břemeno nemusí unést – daňový subjekt prokáže potřebnou obezřetnost (dobrou víru), která vyloučí jeho odpovědnost za účast na daňovém podvodu.

[32] Stěžovatel ve svém rozhodnutí uvedl mimo jiné následující objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se účastní podvodu:

- *okolnosti provázející zapojení žalobkyně do obchodního řetězce*: žalobkyni oslovila spol. Verttigo z důvodu, že neměla finanční prostředky na prodej zboží do zahraničí, prostředky však neměla ani žalobkyně, jejíž účast v řetězci tak neměla ekonomické opodstatnění. Žalobkyně s obchodováním drahými kovy neměla žádné zkušenosti, zboží nenabízela jiným zájemcům než odběrateli spol. Goldenburg, jehož jí doporučila spol. Verttigo;
- *okolnosti vztahující se k obchodovanému zboží*: dodavatel obchodoval se slitinou zlata a mědi, která se využívá jen zřídka. U obchodovaného zboží se lišily hodnoty ze spektrometru a váhy zjištěné dodavatelem od hodnot zjištěných odběratelem, žalobkyně v návaznosti na to neprováděla korekce údajů o zboží;
- žalobkyně *ukončila obchodování ihned* po změně právní úpravy, která obchody se slitinou zlata a mědi zařadila do režimu přenesené daňové povinnosti;
- žalobkyně neuplatňovala *žádné daňově uznatelné náklady*, a to ani náklady související s přepravou zboží, kterou dle vlastních tvrzení sama zajišťovala;
- *okolnosti týkající se uzavírání jednotlivých obchodních transakcí*: obchod vždy inicioval dodavatel nabídkou určitého množství slitiny, žalobkyně následně poptala zájem u odběratele a teprve při potvrzení obchodu odběratelem potvrdila nabídku svému dodavateli. Rámcová smlouva žalobkyně s dodavatelem neobsahuje ujednání pamatující na rizika žalobkyně. To značí předem domluvený scénář;
- ve většině případů se *nákup od dodavatele a následný prodej slitiny* odběrateli uskutečnily *v jediný den*, včetně přepravy slitiny z Prahy do Žitavy v Německu a zpět jednatelem žalobkyně;
- kupní cena měla být dle rámcové smlouvy s dodavatelem stanovena s ohledem na celkové složení a hmotnost slitiny (kterou však žalobkyně sama nezjišťovala), a to podle kurzu londýnské burzy (LBMA). Rovněž cena za prodej zboží odběrateli byla dle smlouvy s odběratelem vázána na kurz LBMA. Při postupu podle smluvních

pokračování

ujednání muselo být žalobkyni zřejmé, že *po odečtu nákladů bude výše zisku minimální*.

[33] Opatřeními, které přijala žalobkyně, aby zamezila své účasti na podvodu, se stěžovatel zabýval především v bodech 76 až 79 svého rozhodnutí. Lze shrnout, že stěžovatel nepovažoval za dostatečné ověření údajů ve veřejných rejstřících. Vytkl žalobkyni, že si nemohla ověřit majetkové poměry spol. Verttigo kvůli nezveřejnění účetní závěrky za r. 2014 touto společností; že žádným způsobem neprověřovala předmět plnění; že se blíže nezajímala o nestandardní okolnosti počátku i průběhu obchodní spolupráce, respektive tyto okolnosti pomíjela; že si nezjistila relevantní informace o obchodování s drahými kovy, mj. slitinami zlata a mědi, které se využívaly jen zřídka; že sama neprováděla analýzu prodávaného zboží, pouze akceptovala údaje o zboží uvedené dodavatelem a odběratelem; že vůbec nerozhodovala o ceně, a to ani vůči svému odběrateli.

[34] Krajský soud nicméně stěžovateli vytkl, že opomněl hodnotit žalobkyní předložená anonymizovaná daňová priznání a evidence pro účely DPH spol. Verttigo; že bagatelizoval smluvní ujištění o legalitě transakcí poskytnuté spol. Verttigo žalobkyni, jakož i lustraci spol. Verttigo ve veřejných rejstřících ze strany žalobkyně; že nesprávně žalobkyni vytýkal nezohlednění nezveřejněné účetní závěrky spol. Verttigo, neboť lhůta pro její nezveřejnění ještě neuplynula; že opomněl vzít v úvahu skutečnosti, které si žalobkyně zjišťovala o svém odběrateli; že opomněl zohlednit bezhotovostní způsob plateb, způsob přepravy zboží; že nesprávně hodnotil předloženou fotodokumentaci k předání a kontrole (vážení) zboží.

[35] Na prvním místě NSS konstatuje, že obdobně jako v případě nedbalosti coby formy zavinění v právu trestním, i v případě posuzování subjektivní stránky účasti na daňovém podvodu v právu daňovém je kritériem posouzení „nevědomé nedbalosti“ (daňový subjekt mohl a měl vědět o účasti na podvodu) *míra obezřetnosti*, kterou bylo v dané situaci potřeba vynaložit. NSS souhlasí se závěrem daňových orgánů, že v projednávané věci byla tato míra pro žalobkyni vysoká s ohledem na nestandardní až podezřelé okolnosti počátku a průběhu obchodní spolupráce. Současně však v souladu s hodnocením krajského soudu (body 13 až 19 napadeného rozsudku) nemůže *zcela* přisvědčit posouzení objektivních okolností vzbuzujících pochybnosti o legitimitě transakcí provedenému stěžovatelem v bodech 65 až 73 jeho rozhodnutí. Za stěžejní NSS tudíž považuje výše uváděné okolnosti provázející zapojení žalobkyně do obchodního řetězce a okolnosti týkající se uzavírání jednotlivých obchodů.

[36] Ve světle takto korigovaných objektivních okolností, pro které žalobkyně měla a mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu, NSS souhlasí s krajským soudem, že posouzení žalobkyní přijatých opatření ze strany stěžovatele, respektive i ze strany správce daně v rámci provedených daňových kontrol, nebylo dostatečné. Chybí především hodnocení jednotlivých skutečností v jejich souhrnu.

[37] Stěžovatel se vskutku nezabýval žalobkyní předloženými daňovými priznáními a evidencemi spol. Verttigo za zdaňovací období měsíců leden a únor 2015. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že mu není zřejmé, jak právě tyto dokumenty mohou cokoli vypovídat o prevenci účasti žalobkyně na podvodu, podle NSS se naopak jedná o důkaz snahy žalobkyně zjistit, jakým způsobem její dodavatel plní své daňové povinnosti. Soud nerozumí bagatelizaci významu daňového priznání a evidence pro účely DPH subjektu, jenž je povinen odvést DPH na výstupu přijatou od žalobkyně – jaké jiné dokumenty by měly

vypovídat o plnění daňových povinností dodavatelem žalobkyně? Lze souhlasit se stěžovatelem, že daňové přiznání se podává teprve zpětně, ve vztahu k obchodování v měsících lednu, respektive únoru 2015 proto uvedené dokumenty nemohou dost dobře sloužit jako opatření *preventivní*. Daňová přiznání spolu s evidencemi pro účely DPH však představují opatření, jimiž žalobkyně zjišťovala řádnost plnění daňových povinností svého dodavatele. Okolnost, jakým způsobem dodavatel vykazuje své daňové povinnosti týkající se zdanitelných plnění poskytnutých daňovému subjektu, může představovat významný ukazatel snižující pochybnosti o tom, zda daňový subjekt nepředstavuje článek řetězce zasaženého podvodem. V případě žalobkyně se proto jednalo o opatření přijatá za účelem zamezení účasti na podvodu minimálně pro obchody v měsících březnu a dubnu 2015.

[38] NSS dále nemůže souhlasit se způsobem, jakým stěžovatel v kasační stížnosti prezentuje svoje pochybení spočívající v tom, že žalobkyni vytýkal nezohlednění nezveřejněné účetní závěrky jejího dodavatele spol. Verttigo. Z bodu 76 odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je patrné, že právě nemožnost ověřit si materiální a finanční zdroje z účetní závěrky stěžovatel považoval za významný ukazatel skutečnosti, že žalobkyně nepostupovala s náležitou péčí a obezřetností. Nejedná se proto o dílčí nepřesnost, jak tvrdí stěžovatel, nýbrž o okolnost, která nikoli nepodstatně mění stěžovatelovo posouzení otázky, zda opatření učiněná žalobkyní dosahovala potřebné míry obezřetnosti.

[39] Nelze přisvědčit ani argumentaci stěžovatele, jíž obhájí nedostatečné hodnocení smluvního ujištění o zákonnosti transakcí, které poskytla žalobkyni spol. Verttigo. Stěžovatel vychází ze striktního rozlišování obchodního a daňového rizika a v důsledku toho i opatření zabráňujících jednomu či druhému, což ovšem nemá oporu ani v jeho vlastním postupu vůči stěžovatelce, ani v jím odkazované judikatuře. Minimalizace obchodních rizik spolupráce za určitých okolností zahrnuje, a tudíž o ní i vypovídá, snahu minimalizovat riziko, že bude daňový subjekt bez svého vědomí zapojen do daňového podvodu, jak konstatoval NSS ve stěžovatelem citovaném rozsudku NSS ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 - 104, *MEGASTAR World*. Smyslem požadovaných opatření podle NSS pouze nemůže být *primárně* minimalizace obchodního rizika. Pokud tedy stěžovatel na straně jedné žalobkyni při hodnocení subjektivní stránky účasti na podvodu vytýkal nekonkrétnost ujednání v rámcové smlouvě spolu s absencí ujednání postihujících případná porušení smluvních povinností ze strany dodavatele žalobkyně, účelem takových ujednání bylo jistě zamezit obchodním rizikům. NSS tudíž není zřejmé, proč na straně druhé stěžovatel nepovažuje smluvní závazek dodavatele žalobkyně provádět obchodní činnost zákonným způsobem za jedno z opatření, která žalobkyně přijala k minimalizaci rizika účasti na daňovém podvodu.

[40] NSS rovněž není srozumitelná argumentace stěžovatele co do relevance opatření žalobkyně, která se týkala jejího odběratele spol. Goldenburg. Stěžovatelka byla součástí obchodního řetězce zasaženého podvodem, na jehož konci vystupovala jako konečný odběratel právě spol. Goldenburg. Není pravda, jak se snaží naznačit stěžovatel, že v případě posuzování nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele je třeba v rámci subjektivní stránky účasti na podvodu hodnotit pouze opatření učiněná směrem k dodavateli. Naopak, v případě vážných pochybností o legitimitě obchodních transakcí vyžaduje potřebná míra obezřetnosti učinit opatření sahající za horizont vztahu dodavatel – daňový subjekt (srov. např. citovaný rozsudek NSS ve věci *VYRTYCH*). Stěžovatel si v tomto směru znovu odporuje, neboť sám do výčtu objektivních okolností zakládajících

pokračování

pochybnosti o legitimitě transakcí zařadil okolnosti týkající se smluvního vztahu žalobkyně s odběratelem.

[41] Obdobně v případě skutečností a důkazních prostředků týkajících se placení ceny za zboží, dodání zboží a jeho dokumentace není soudu zřejmé, z jakého důvodu pro stěžovatele nejsou relevantní z hlediska minimalizace rizika účasti na podvodu. Sám stěžovatel uvedené skutečnosti zařadil do výčtu objektivních okolností, pro které žalobkyně mohla a měla vědět o podvodném jednání. Jak konstatoval krajský soud v napadeném rozsudku, hotovostní platby jsou standardně považovány za jednu z takových objektivních okolností – transparentní bezhotovostní platby proto *a contrario* mohou představovat opatření směřující k zamezení podvodnému jednání. Stejně tak řádnou dokumentaci zboží, k jehož fyzické přepravě v případě podvodů na DPH často ani nedochází, nelze bez dalšího odmítnout jako okolnost zcela irelevantní pro posouzení zaviněné účasti na podvodu.

[42] Pokud se týče lustrace spol. Vertigo provedené žalobkyní ve veřejných rejstřících, lze naopak souhlasit se stěžovatelem, že v situaci existence důvodných pochybností o možné podvodnosti obchodů se nelze spokojit s povrchním prověřením obchodních partnerů ve veřejných rejstřících. Jak konstatoval NSS v citovaném rozsudku ve věci *HYDROENERGIE*, namísto lustrace ve veřejných rejstřících měla žalobkyně spíše zjišťovat, proč je do obchodů zapojena, když její účast nemá žádné ekonomické opodstatnění. *„Odpověď na tuto otázku přitom nelze zjistit z veřejných rejstříků. Zodpovědný postup ze strany stěžovatelky by tak zahrnoval přinejmenším vznesení této otázky u svých obchodních partnerů a následné vyhodnocení jejich odpovědí.“*

[43] NSS tedy uzavírá, že přestože v projednávané věci žalobkyně musela vynaložit vysokou míru obezřetnosti, aby se „vyvinila“ z účasti na daňovém podvodu, daňové orgány doposud dostatečně neposoudily, zda žalobkyně tuto míru naplnila. Stěžovatel zčásti ve svém rozhodnutí, především však poté v doplnění kasační stížnosti jednotlivá opatření učiněná žalobkyní odmítl jako zcela nedostatečná, respektive irelevantní z hlediska možného vyvinění z účasti na podvodu. K tomuto závěru však dospěl na základě *izolovaného rozboru* jednotlivých opatření podpořených odkazem na fragmenty judikatury NSS. Opatření, jimiž daňový subjekt prokazuje, že jeho účast na daňovém podvodu nebyla zaviněná, však nelze hodnotit izolovaně, *nýbrž je třeba posuzovat je v jejich souhrnu a ve vazbě na míru obezřetnosti potřebnou v konkrétním případě*. Tato míra poté pramení z konkrétních objektivních okolností vzbuzujících v daném případě pochybnosti o legitimitě posuzovaných obchodních transakcí.

[44] Krajský soud tudíž dospěl ke správnému závěru, že daňové orgány nedostatečně posoudily opatření přijatá žalobkyní za účelem zamezení účasti na daňovém podvodu. Bude proto na stěžovateli, aby v dalším řízení tento nedostatek odstranil.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[46] O nákladech řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.). Stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch. Nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Stejně tak nemá právo na náhradu nákladů řízení procesně úspěšná žalobkyně. Ta sice byla zastoupena daňovým poradcem ve smyslu § 35 odst. 2 s. ř. s., tento

zástupce však za žalobkyni v řízení o kasační stížnosti neučinil žádný úkon (za žalobkyni se v řízení vyjadřoval jen její jednatel). Žalobkyně poté nedoložila žádné náklady řízení ve smyslu § 57 s. ř. s., které by v řízení sama důvodně vynaložila (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení ostatně ani nežádala. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 15. července 2024

Mgr. Michal Bobek
předseda senátu