



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Karla Šimky, soudkyně Evy Šonkové a soudce Tomáše Kocourka v právní věci žalobkyně: **PLP INVEST Moravia s.r.o.**, se sídlem Zaoralova 1901/1, Brno, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2019, č. j. 43880/19/5300-22443-607102, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2023, č. j. 31 Af 1/2020-172,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně působí jako dodavatel služeb na trhu s odpadem (třídění odpadu). Předmětem sporu je oprávněnost přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. Sporné je, zda bylo v daňovém řízení prokázáno, zda žalobkyně přijala rozumná opatření objektivně vylučující její vědomé zapojení do daňového podvodu.

[2] Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení v záhlaví označenému rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) ze dne 1. 2. 2019,

č. j. 418496/19/3002-50521-711445 a č. j. 419264/19/3002-50521-711445, jimiž byla žalobkyni dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 408 636 Kč a za zdaňovací období září 2016 ve výši 569 195 Kč a uložena povinnost uhradit penále.

[3] Krajský soud v Brně (dále „krajský soud“) rozsudkem ze dne 27.7.2021, č. j. 31 Af 1/2020-115, zamítl žalobu žalobkyně proti v záhlaví označenému rozhodnutí žalovaného (dále „rozhodnutí žalovaného“).

[4] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 2. 2023, č. j. 2 Afs 216/2021–88 (dále „zrušující rozsudek“), rozsudek krajského soudu ze dne 27. 7. 2021, č. j. 31 Afs 1/2020-115, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud rozsudkem uvedeným v záhlaví (dále „napadený rozsudek“) žalobu zamítl. Došel k závěru, že nárok na odpočet DPH z plnění přijatých žalobkyní od společností Scoop.cz s. r. o. (dále „Scoop“) a Charts Ural s. r. o. (dále „Charts Ural“) byl žalobkyní uplatněn neoprávněně, neboť tato plnění byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně věděla či vědět měla a mohla, přičemž neučinila opatření, která po ní lze rozumně vyžadovat, aby zamezila své účasti na daňovém podvodu.

II. Kasační stížnost žalobkyně

[6] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. kasační stížnost.

[7] Stěžovatelka poukazuje na obecnou nekvalitu napadeného rozsudku. Úvahy krajského soudu jsou vnitřně rozporné. Krajský soud, ovlivněn svými přesvědčeními, vykládá skutkový stav jinak, než se udál. Například v bodě 104. napadeného rozhodnutí krajský soud zcela chybně uchopil bezhotovostní platby v dnešní době a v roce 2016.

[8] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nahrazuje činnost správních orgánů, neboť ucelená argumentace, kterou měl přinést žalovaný, je podána krajským soudem v napadeném rozsudku.

[9] V bodě 107. napadeného rozsudku krajský soud chybně označil odběratele SUEZ Využití zdrojů a.s. (dále jen „SUEZ“) za dodavatele, a tím zkreslil argumentaci stěžovatelky. Stěžovatelka přitom s argumentací, že odběratelem je společnost SUEZ, operovala již v rámci nalézacího řízení, v žalobě a v první kasační stížnosti. Prostřednictvím této a dalších skutkových okolností stěžovatelka vysvětlovala důvody vykázané daňové ztráty. Pochybení krajského soudu v bodě 107. napadeného rozsudku naplňuje § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

[10] Stěžovatelka namítá, že snaha krajského soudu vyobrazit ji jako podvodný subjekt vědomě páchající daňový podvod je zřetelná v celém napadeném rozsudku. Skutkový stav, jak jej předkládá krajský soud, je zcela v rozporu s fungováním trhu a logiky. Krajský soud nevěnoval pozornost tomu, že stěžovatelka obchodovala se společností Scoop konstantně již od roku 2014. V roce 2015 byla u stěžovatelky provedena daňová kontrola bez nálezu. Po kontrolovaných obdobích spolupráce s danými společnostmi dále pokračovala. Se

pokračování

společnosti Charts Ural stěžovatelka spolupracovala i v roce 2017. Podle krajského soudu bylo záměrem stěžovatelky páchat vědomě daňový podvod, nicméně v letech 2015 či 2017 stěžovatelka nevykázala vědomou daňovou ztrátu.

[11] Stěžovatelka namítá že krajský soud překročil svou přezkumnou pravomoc. Konkrétně v bodech 75. a 83. napadeného rozsudku se vyjadřuje k ekonomickému snížení ceny v řetězci a jeho opodstatnění. K tomu stěžovatelka namítá, že krajský soud nedal stěžovatelce příležitost se k uvedené úvaze krajského soudu vyjádřit, protože při jednání neprovedl dokazování. Stěžovatelka byla zkrácena na svých subjektivních právech ve smyslu čl. 36 a 38 Listiny základních práv a svobod (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 3 Azs 103/2005-76). Neměla možnost obhájit se jako poctivý, nikoliv podvodný subjekt.

[12] Podle stěžovatelky jedním ze znaků podnikání podle § 420 odst. 1 občanského zákoníku není zisk samotný. Tvrzení krajského soudu, že u stěžovatelky neshledal podstatu podnikání, neobstojí. Stěžovatelka nevykazovala ztrátu v roce 2015, ač měla obchodněprávní vztah se společností Scoop za téměř shodných obchodních podmínek. Navíc i v roce 2017, v němž stěžovatelka opět obchodovala se společností Scoop, jí nevznikla daňová ztráta. Závěr krajského soudu, že činnost stěžovatelky nenaplnila podstatu podnikání, je v rozporu se zákonem i logikou.

[13] Ani závěr krajského soudu, že fakticky došlo ke snížení ceny v dodavatelsko-odběratelském řetězci, nemá oporu ve spisovém materiálu. Pokud by krajský soud provedl výpočty, zjistil by, že k žádnému snižování cen pouze na straně stěžovatelky nedocházelo a ani dojít nemohlo. Nelze ani tvrdit, že stěžovatelka nakupovala plnění draž, než je prodávala společnosti SUEZ. Stěžovatelka měla ceny podloženy smlouvou, z níž plyne, že k fakturaci docházelo dle konkrétní kategorie a množství vytríděného odpadu. Pokud by krajský soud porovnal finanční vstupy a výstupy, došel by k závěru, že stěžovatelka zásadně vždy prodávala za ceny vyšší, než za které nakupovala. To ostatně plyne i z kontrolních hlášení a daňových přiznání, protože ani jeden z dodavatelů (Scoop a Charts Ural) nevykazoval vyšší přijatá plnění než uskutečněná. Argumentace krajského soudu je rozporná, podle soudu stěžovatelka měla nízkou marži, ale pokud by se držel svého výkladu, musel by dojít k závěru, že stěžovatelka měla marži zápornou, nikoliv nízkou. Dále krajský soud rozporně tvrdí, že stěžovatelka nakupovala předraženou službu od svých dodavatelů. Tyto závěry se navzájem vylučují. Pokud stěžovatelka úmyslně snižovala ceny, nemohla na straně druhé nakupovat předražené služby. Závěry krajského soudu o úmyslném snižování cen stěžovatelkou jsou nepřezkoumatelné a smyšlené.

[14] Z bodu 76. napadeného rozsudku plyne snaha krajského soudu objasnit svůj závěr o podvodnosti jednání stěžovatelky a společnosti SUEZ. Žalovaný dle krajského soudu označil jednotlivé články daného dodavatelsko-odběratelského řetězce a jejich činnosti směřující k porušení daňové neutrality a uvedl, že stěžovatelka byla článkem těsně před koncem řetězce a umožnila tak svým jednáním uplatnit společnosti SUEZ nárok na odpočet daně. Stěžovatelka upozorňuje, že nárok na odpočet daně neměla jen stěžovatelka, ale uplatnila ho i společnost SCANTO s. r. o. (dále jen „Scanto“) od dodavatele BERI COMPANY (dále jen „Beri“), společnost Chart Ural od dodavatele Scanto a stěžovatelka od společnosti Charts Ural.

[15] Platební výměry jsou podle stěžovatelky v rozporu mezi sebou navzájem i se závěry žalovaného. Rozpor je v identifikaci dodavatelsko-odběratelských vztahů mezi subjekty. Žalovaný nezpochybnuje faktický pohyb a existenci deklarovaného plnění mezi společnostmi, následně ale tvrdí, že ani jedna z daných společností neprokázala nárok na odpočet daně z předmětných plnění. V souvislosti s touto námitkou stěžovatelka poukazuje na rozsudek NSS ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017-52.

[16] Stěžovatelka za zcela nedůvodnou považuje i polemiku krajského soudu v bodě 29. napadeného rozsudku. Nikdy nenamítala, že nelze více subjektům v dodavatelsko-odběratelském řetězci odepřít daň z důvodu jejich účasti na daňovém podvodu.

[17] Část závěrů o tvrzeném řetězci a chybějící dani je nepřezkoumatelná, neboť byla založena na skutečnostech, které jsou v rozporu se spisovým materiálem, popřípadě se ani tvrzené skutečnosti nedají ověřit. Nárok na odpočet daně nebyl společností Scanto, Charts Ural, BRAVA CZ s. r. o. (dále jen „Brava“) a Scoop odmítnut z důvodu účasti na daňovém podvodu, ale, jak vyplývá z odůvodnění jednotlivých platebních výměrů, byl jim neuznán pro neprokázání splnění § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“). Závěry krajského soudu nemají oporu ve spisovém materiálu ani v odůvodnění jednotlivých rozhodnutí. Stěžovatelka nikdy nenamítala, že by v případě společnosti Beri nebyla prokázána chybějící daň, jak uvádí krajský soud v bodě 75. napadeného rozsudku, naopak je závěr krajského soudu v rozporu s bodem 24. žaloby. Stěžovatelka však namítala, že ve vztahu k společnosti Beri její zapojení do řetězce ve zdaňovacím období měsíce září 2016 je prakticky vyloučené, protože v daném období ona nebyla vůbec dodavatelem ani subdodavatelem.

[18] Tvrzení krajského soudu, že chybějící daň byla identifikována pouze u společností Beri a Brava, není pravdivé. Tyto společnosti byly pouze identifikovány jako původci daňového podvodu, ale chybějící daň byla identifikována také u společností Scanto, Charts Ural a Scoop. Stěžovatelka opakovaně poukazuje, že popisovaný daňový podvod a objektivní okolnosti, na kterých je daňový podvod postaven, byly vztaheny pouze na missing tradery. Žalovaný opakovaně přeskakoval mezi jednotlivými články obchodněprávního řetězce a existenci daňového podvodu dovozoval ze skutečností, které ani se společnostmi Beri a Brava neměly žádnou souvislost. Krajský soud však účast na daňovém podvodu přičítá nejen missing traderům, ale i dalším článkům, čímž založil předpoklad, že všechny články podvodného řetězce jednaly ve vzájemné shodě.

[19] Stěžovatelka namítá, že mezi jednotlivými zjištěními a závěry o daňovém podvodu absentuje příčinná souvislost mezi neodvedením daně a daňovým zvýhodněním, a to v roce 2016, ve kterém společnost Beri nebyla dodavatelem společnosti Scanto. Její zapojení je prokázáno jen v srpnu 2016.

[20] Krajský soud uvádí v napadeném rozsudku skutečnosti, které nejsou správné. Například není pravda, že by společnost Scanto nezveřejnila účetní závěrku za rok 2015, neboť ta i s přílohami byla doručena soudu dne 31. 3. 2016 a založena do sbírky listin dne 2. 5. 2016.

pokračování

[21] Stěžovatelka namítá, že virtuálnost sídel společnosti Beri a Scanto nelze považovat za nestandardní či rizikovou okolnost svědčící o daňovém podvodu, neboť obě tyto společnosti měly od svého vzniku stejné sídlo, na kterém získaly registraci k DPH. Pokud je správci daně známo, že společnosti jsou rizikové a mají virtuální sídlo, je jeho povinností neudělit takové společnosti registraci k DPH. V opačném případě přenáší kontrolní mechanismy na daňové subjekty, což je v rozporu s unijními požadavky a unijní úpravou. Tvzení krajského soudu, že ze zákona žádná taková povinnost nevyplývá, není pravdivé. SDEU opakovaně dovozuje, že je primární povinností daňových orgánů chránit systém DPH a nepustit do něj rizikové subjekty (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 14. 3. 2013 ve věci C-527/11).

[22] Závěry krajského soudu týkající se nedoplatků společností jsou nepravdivé. Žalovaný ani nespecifikoval, jaká je výše nedoplatků a za jaká období vznikly. U společností Scanto, Charts Ural, Brava a Scoop vznikly nedoplatky kvůli daňovým orgánům, které těmto společnostem neuznaly nároky na odpočet daně. Vykázané nedoplatky nejsou důsledkem podvodného jednání, nýbrž jednání daňových orgánů. Stěžovatelka upozorňuje, že vůči společnosti Charts Ural byl vydán zajišťovací příkaz, a i proto mohlo dojít k její ekonomické likvidaci. Podle správce daně dodavatel společnosti Charts Ural a Scanto nepodal kontrolní hlášení. Z řízení se společností Scanto však plyne, že ta kontrolní hlášení i daňová přiznání podávala a daň fakticky uhradila.

[23] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně označil její činnost za agenturní zaměstnávání. Stěžovatelka pro SUEZ vykonává službu třídění odpadu. Fakturace je nastavena podle výkonu práce a odvíjí se od ceny vytríděného odpadu. Cena plnění je nastavena na začátku každého roku společností SUEZ a v roce 2016 se průběžně neměnila. Stěžovatelka obdržela objednávku od společnosti SUEZ vždy na konci měsíce. V objednávce byl uveden předpoklad, kolik bude zapotřebí vytrídit odpadu a na jakých střediscích. Podle toho stěžovatelka odhaduje, kolik práce je schopna zajistit svými silami a na kolik bude potřebovat pomoc od jiných subjektů. V roce 2016 se potřeba pomoci znásobila a stěžovatelka v daném období potřebovala zajistit obsluhu více třídících středisek. Stěžovatelka objednávala od dodavatelů službu, která se odvíjela od poptávky po výkonu. Stěžovatelka upozorňuje na to, že již v tomto nastavení je patrný rozdíl mezi agenturním zaměstnáváním a plněním přijatým od dodavatelů. Fakturace se totiž odvíjela od množství vytríděného materiálu, nikoliv od hodin strávených na pracovišti.

[24] Krajský soud nevzal v potaz ani stěžovatelčin popis zaškolování pracovníků v oblastech bezpečnosti a ochrany zdraví při práci a požární ochrany a ohledně vnitřních předpisů. Stěžovatelka konkrétně popsala obsah a průběh školení. V popisu neuváděla pojmy jako „můj zaměstnanec“, nebo „zaměstnanec jsem následně úkolovala“. Krajský soud nesprávně označuje stěžovatelkou využívané pracovníky jako agenturní zaměstnance.

[25] Stěžovatelka namítá, že polemika krajského soudu v bodech 63. a 66. napadeného rozsudku je v rozporu s judikaturou SDEU a vytváří extrémní variabilitu založenou na čistě subjektivním hodnocení soudce. Bývalý generální advokát Michal Bobek se ve stanovisku k věci SDEU ze dne 3. 10. 2019, C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests v. SIA Altic* zabýval

otázkou existence a obsahu odvětvových právních předpisů a zvláštních povinností, které s DPH nesouvisí. Z bodu 54. uvedeného stanoviska plyne, že pokud by systémově docházelo k zabývání se otázkou právních odvětví nesouvisejících s DPH, nárok na odpočet daně by se stal nárokem značně proměnným. Stěžovatelka nepopírá, že každý případ je jedinečný, avšak tuto jedinečnost netvoří standardy, které si určuje daňový orgán, ale které vyplývají z trhu. Krajský soud tyto standardy zobecňuje. Závěry o nestandardních okolnostech, které jsou aplikovány *erga omnes*, jsou přesným opakem principů plynoucích z judikatury SDEU.

[26] Ačkoliv se krajský soud opětovně snaží vypořádat s argumentací stěžovatelky (od bodu 101. napadeného rozsudku), jak mu to nařídil NSS, věnuje se prakticky jen třem objektivním okolnostem (úhradám za plnění, výši plnění a nízké marži). Ostatní objektivní okolnosti buď zcela vylučuje s ohledem na jejich povahu (nevyrovnanost výkonu zaměstnanců, nedostatečné smluvní ošetření odpovědnosti, pohyby cen), nebo je vnímá jen jako podpůrné (virtuální sídlo a dále bod 114. napadeného rozsudku).

[27] Stěžovatelka namítá, že otázce hotovostních plateb se věnovala v každém podání. Poukázala, že pro ni hotovostní platby nejsou žádnou výjimkou, jak se snaží navodit krajský soud. I když platila v předešlých obdobích bezhotovostně, nejednalo se o 100 % plateb. Již v letech 2014, 2015 a 2016 hradila hotovostní platbou, zejména společností Scoop. Z daňových dokumentů předložených stěžovatelkou plyne, že v roce 2014 činily hotovostní úhrady vyšší procento jejich plateb. V roce 2016 se tak nejednalo o náhlou změnu formy úhrady. Krajský soud v napadeném rozsudku nevysvětlil, jak stěžovatelka měla rozpoznat, že se jedná o podvodné jednání, a to v kombinaci s tím, že v předmětné době hotovostní fakturace se společností Scoop byla zaběhlá a stěžovatelka znala i nového jednatele, který za společnost Scoop dříve jednal. Parametry obchodu byly téměř totožné jako v dřívějších obdobích, není tedy zřejmé, jakému riziku se v předmětné době stěžovatelka vystavila. V rozporu se skutkovým stavem je bod 104. napadeného rozsudku, v němž krajský soud popisuje funkci bezhotovostních plateb v současnosti (k roku 2023). Krajský soud je však povinen hodnotit skutkový stav k řešenému období, tedy srpnu a září roku 2016. Krom toho, že v předmětném období neexistovaly velmi rychlé bezhotovostní platby, krajský soud v uvedeném bodě vyvrací své závěry o účelovém rozdělení těchto plateb. Úhrady nebyly prováděny s cílem vyhnout se zákonnému omezení, ale byly prováděny mnohdy s týdenním odstupem.

[28] Krajský soud srovnává zjevně nesrovnatelné ceny služeb. Stěžovatelka jako vlastníka nikdy s odpadem nenakládala. V napadeném rozsudku krajský soud neodůvodnil srovnatelnost tvrzených služeb. Stěžovatelka opakovaně tvrdí, že měla prostory v nájmu, hodnota plnění se odvíjela od částek sjednaných s odběratelkou SUEZ, která na základě vytríděného množství odpadu dle konkrétní kategorie platila za plnění. Že jde o standardní cenu služeb, svědčí i to, že stěžovatelka se společností SUEZ spolupracuje na stejné bázi do dne podání kasační stížnosti, a to zcela ku vzájemné spokojenosti.

[29] Stěžovatelka namítá, že výpočet průměrných nákladů na hodinu práce předestřený žalovaným a korektury uvedeného výpočtu ze strany krajského soudu jsou nesprávné. Krajský soud neočistil vstupní hodnotu fakturace o náklady, a proto je hodinová mzda značně zkreslená. Jestliže žalovaný vychází například z fakturace 300 000 Kč v základu daně,

pokračování

přičemž výsledná průměrná hodnota „mzdy“ vychází na 216,13 Kč, pak naprosto stejná metoda má být zvolena u výpočtů stěžovatelky. Stěžovatelka uvádí příklad na prosté přefakturaci. Hodnota fakturace by byla u stěžovatelky 329 490 Kč a hodinová mzda by vycházela na 237,63 Kč. Stěžovatelka požaduje, aby výpočet jí vydaných mzdových prostředků byl určen stejnou metodou jako u jejích dodavatelů.

[30] Závěr krajského soudu v bodě 107. napadeného rozsudku je v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Že se stěžovatelka nesnažila generovat zisk, není pravda. Stěžovatelka opakovaně uváděla, že v roce 2016 nejen že navýšila minimální mzdu, ale společnost SUEZ ji požádala o navýšení počtu třídících míst, aniž by však zároveň kompenzovala toto navýšení. Stěžovatelka nadto upozorňuje, že tento obchodní risk se jí vyplatil, neboť v následujícím roce se zvýšily výkupní ceny ze strany společnosti SUEZ a od roku 2017 generuje pravidelný nezanedbatelný zisk.

[31] Není ani pravda, že by se stěžovatelka nesnažila poskytovat deklarované služby vlastními zaměstnanci. Stěžovatelka opakovaně upozorňovala, že neměla dostatek vlastních zaměstnanců, tudíž potřebovala poptávku pokrývat službami dodavatelů. Opakuje, že trpěla dlouhodobě nedostatečným počtem vlastních zaměstnanců, o čemž svědčí, že se společností Scoop spolupracovala od roku 2014. Práce spočívající v třídění odpadu je velmi nepříjemná v nehostinném prostředí, tudíž je opravdu náročné sehnat pracovníky.

[32] Žalovaný a krajský soud upozorňovali, že společnost Scoop se v letech 2014 až 2016 nijak neprezentovala. To však nevypovídá o daňovém podvodu a jeho existenci. Změna jednateleství také nebyla nenadálá a nejednalo se o neznámou osobu. Ačkoliv by měla změna jednateleství vyvolat určitou obezřetnost, je nutné to posuzovat v celkovém kontextu. V tomto případě nový jednatel nebyl neznámou osobou a zastupoval společnost Scoop už dříve. Dále stěžovatelka uznává, že společnost Chart Ural byla sice novým dodavatelem, ale právě proto stěžovatelka vyžadovala vždy osobní jednání a trvala na tom, aby se hradilo bezhotovostně. Ačkoliv je pravda, že stěžovatelka hradila na nezveřejněný bankovní účet, tvrzený daňový podvod se stal mimo sféru společnosti Charts Ural. Jak by platba na nezveřejněný bankovní účet tomuto zabránila, žalovaný ani krajský soud neuvádí. Byť neměla stěžovatelka se společností Charts Ural uzavřenu písemnou smlouvu, přesto obchodní případy probíhaly dle standardů stěžovatelky a společnosti SUEZ. Stěžovatelka vždy vystavila objednávku a vždy proběhla akceptace. Objednávka je v běžném ekonomickém prostředí považována za obchodní smlouvu. Úhrada plnění probíhala až po převzetí plnění. Stěžovatelka proto opakuje, že ani jedna z tvrzených okolností se nijak nevymykala nejen standardům trhu, ale ani standardům stěžovatelky. Transakce neprobíhaly za krajně nelogických podmínek. Shodné závěry lze aplikovat i na společnost Charts Ural.

[33] Stěžovatelka se neztotožňuje ani se závěrem o rizikovosti jednatelů, kteří neměli bydliště v České republice. Bydliště v ČR neměl ani dřívější jednatel Chomutowski, přičemž v zdaňovacím období 2015 proběhla daňová kontrola, která nenašla pochybení. Stěžovatelčin předchozí zástupce poskytl interní statistiku, která ukazuje souvislost spáchání daňového podvodu a národních příslušností – podvodné subjekty zastupovali národní příslušníci takto: bulharští 1 případ, rumunští 1 případ, ukrajinští 2 případy, slovenští 5

případů, čeští 16 případů. Má-li být nějaký ukazatel považován za rizikový, pak statisticky jsou čeští občané častými pachateli daňových podvodů.

[34] O existenci daňového podvodu nevypovídá ani předmět podnikání zapsaný v obchodním rejstříku. Sama stěžovatelka má dle krajského soudu neurčitý předmět podnikání a nelze odhlédnout od skutečnosti, že ani společnost SUEZ nemá vykázáno nakládání s odpady jako předmět podnikatelské činnosti. Tedy ani společnost SUEZ neprezentuje dle názoru krajského soudu svoji ekonomickou činnost.

[35] S ohledem na výše uvedené by tak stěžovatelka měla být sama brána jako rizikový subjekt, neboť se veřejně neprezentuje, má neurčitý předmět podnikání uvedený v obchodním rejstříku a zastupují jí osoby ukrajinské národnosti. Stěžovatelka však na trhu působí od svého vzniku a na daních v souhrnu odvedla již několik milionů nepočítaje odvody zaměstnanců. Je absurdní, aby společnosti Charts Ural hradila nižší částky za poskytnutou službu než společnost Scoop jen proto, že první z nich byla novým dodavatelem. Je to stejně absurdní tvrzení, jako kdyby advokát novým klientům nesměl dát stejnou sazbu za své služby jako klientům dřívějším.

[36] Stěžovatelka stále trvá na důvodnosti odkazu na judikaturu NSS, konkrétně rozsudek ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, podle něhož písemná smlouva prokazuje splnění hmotněprávních podmínek, nikoliv účasti na daňovém podvodu, a rozsudek ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 64/2008-110, v němž byla posuzována otázka výnosů a nákladů jako rizikové položky.

[37] Není ani pravda, že by stěžovatelka mystifikovala daňové orgány tvrzením, že kontrolovala pracovníky třídící odpad. V celém řízení nevyšlo najevo, že by stěžovatelka daňové orgány uvedla v omyl či je slovy krajského soudu mystifikovala. U každého pracovníka kontrolovala totožnost a oprávnění k zaměstnání. Není však v jejích silách zjistit, zda jsou předložené dokumenty pravé. Je pravda, že si mohla pořídit kopie předkládaných dokumentů, nepočítala však s možností, že by takové dokumenty měla schraňovat, neboť v obchodních případech vždy vyžadovala poctivost. Stěžovatelka navíc namítá, že zjištění cizinecké policie není dostačující, neboť pracovní povolení umožňuje i tzv. schengenské vízum. To může vydat nejen Česká republika, ale také Polsko, Slovensko aj. I osoba s tímto vízem je oprávněna v České republice pracovat. Především rumunští pracovníci navíc přednedávnem disponovali vysoce kvalitními padělkami, které je schopná odhalit pouze cizinecká policie, a to díky speciálnímu scanneru.

[38] Stěžovatelka není povinna kontrolovat materiální nebo personální zázemí dodavatelů (srov. rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-324/11; usnesení ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19).

[39] Má-li být nějaké opatření účinné, musí mít logickou návaznost na definovaný podvod. Pokud se dodavatel rozhodne fiktivně uplatňovat nároky na odpočet daně, pak požadavek na písemnou formu smlouvy nebo výkaz práce nijak nebrání jeho podvodnému jednání. A daňový podvod se v tomto případě stal zcela mimo zjišťovací možnosti stěžovatelky. Tvrzení krajského soudu, že se účastnila podvodu vědomě, nejsou součástí rozhodnutí

pokračování

žalovaného. Z ničeho nevyplývá, že kontrolu prováděla ryze formálně. Ani z rozsudku krajského soudu, ani z rozhodnutí žalovaného neplyne, jaká jiná opatření měla provést, kromě tvrzení o aplikaci § 109a zákona o DPH a sjednání odpovědnosti za škodu ve smlouvě.

[40] K aplikaci § 109a zákona o DPH stěžovatelka uvádí, že je to postup naprosto nestandardní, zvláště v situaci, kdy se chybějící daň měla objevit u subjektů předcházejících společnosti Scoop a Charts Ural. Ani NSS nepovažuje toto opatření za účinné (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2021, č. j. 4 Afs 355/2020-35).

[41] České soudy neúplně aplikují judikaturu SDEU k daňovým podvodům. Ignorují čtvrtou podmínku – přijatá opatření, která lze po daňových subjektech rozumně požadovat. Ve všech případech se nabízí jediné opatření, a to že s dodavateli neměl být obchod vůbec uzavřen. Dle stěžovatelky mají krajské soudy opatření nejen hodnotit, ale především předejít, jaká konkrétní opatření by byla vhodnou prevencí k tvrzené části daňového podvodu. Bez poskytnutí vodítka nelze závěry krajského soudu považovat za přezkoumatelné.

[42] Stěžovatelka na závěr kasační stížnosti navrhuje položení předběžné otázky SDEU, zda je *v souladu s principem neutrality daně a zásadou proporcionality a směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty postup daňových orgánů, které nezpochybňují existenci, předmět ani rozsah uskutečněného plnění ve prospěch identifikovaného odběratele a dodavatele daň na výstupu ponechávají v nezměněné výši, ale identifikovanému odběrateli neuznají z důvodu jeho nekontaktnosti tuto daň na vstupu*. Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že se jedná o *acte éclairé*. O tom svědčí nejen absence označení konkrétního rozsudku/usnesení SDEU krajským soudem, ale i to, že stěžovatelce není znám žádný obdobný případ u SDEU, který by řešil skutkový stav shodný se stěžovatelkou.

III. Vyjádření žalovaného

[43] Žalovaný se neztotožňuje s tvrzením, že chybějící daň byla uměle vytvořena. Tou lze chápat i situace, kdy je daňový subjekt nekontaktní, a správce daně tak nemá možnost ověřit si výši daňové povinnosti. V rámci prvního řetězce byly nekontaktní Beri a Scanto. Charts Ural uhradila daňovou povinnost za zdaňovací období srpen 2016 pouze částečně, a za zdaňovací období září 2016 ji neuhradila vůbec. V druhém řetězci Brava neposkytla správci daně požadované doklady a rovněž neuhradila vlastní daňovou povinnost. Scoop též neuhradila vlastní daňovou povinnost a neposkytla požadované doklady. Žalovaný dodává, že celý proces identifikace chybějící daně je popsán v bodech [58] až [61] rozhodnutí žalovaného. Na vznesené argumenty stěžovatelky žalovaný reagoval v bodech [102] až [103] svého rozhodnutí. Na špatné uchopení argumentace stěžovatelky poukazuje krajský soud v bodě 73. napadeného rozsudku.

[44] Zjištěné nestandardní okolnosti jsou dostačující pro závěr o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Na nestandardní okolnosti se má hledět jako na jejich souhrn, a nikoliv je posuzovat každou zvlášť (např. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58).

Žalovaný se s přílehlající argumentací stěžovatelky již vypořádal v bodech [62] až [72] svého rozhodnutí.

[45] K námitce nesprávné identifikace objektivních okolností žalovaný odkazuje na body [62] až [72] svého rozhodnutí, ve kterých se s obdobnou argumentací stěžovatelky podrobně vypořádal. Žalovaný nesouhlasí, že spolupráce stěžovatelky s přímými dodavateli nevykazovala nestandardnosti, protože stěžovatelka od nich nakupovala za ceny, jež zůstávaly neměnné bez ohledu na trh. Stěžovatelka nakupovala službu třídění odpadu za ceny předražené. Neměla uzavřeny písemné smlouvy ani pro případy rizikových situací. Cenu služeb lze porovnávat s cenou vytríděného zboží, neboť pakliže je cena za vytrídění zboží srovnatelná či vyšší než cena takového zboží, nemá tento vzorec ekonomické opodstatnění. Nelogické je i to, že výkonnost pracovníků stěžovatelky byla téměř poloviční oproti pracovníkům externím. I to, že stěžovatelka neověřila, zda zaměstnanci přímých dodavatelů stěžovatelky mají na území ČR záznam o pobytu, má svou výpovědní hodnotu. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že by krajský soud zaměňoval v bodě 107. svého rozsudku odběratele a dodavatele. Není ani pravda, že by zaměňoval konkrétní subjekty.

[46] Žalovaný má doplnění rozsudku krajským soudem po zrušujícím rozsudku NSS za řádné. Stěžovatelka opakovaně opomíjí, že hotovostní platby jsou obecně rizikový prvek, a nebyl k nim v rozhodné věci dán racionální důvod, i kdyby v rozhodné době byla standardem pro bankovní převody lhůta nižších jednotek dnů. Při srovnání nákladů na vlastní zaměstnance a nákladů na agenturní pracovníky není na místě odečítat marži za agenturní pracovníky dodané dodavatelem, neboť marže je tak jako tak pro stěžovatelku nákladem. Žalovaný míní, že jeho výpočty, z nichž plyne předražení externích pracovníků, obstojí. Stěžovatelce není ani primárně vyčítáno to, že si dané pracovníky neproověřila, ale to, že tvrdí, že takto učinila, ale nepodložila své tvrzení důkazem.

[47] Žalovaný se vyjádřil i k námitce nezohlednění přijatých opatření. S obdobnými námitkami se vypořádal v bodech [85] až [99] svého rozhodnutí a má za to, že přijatá opatření byla nedostatečná, respektive nulová. Stěžovatelka si neproověřovala, zda její přímí dodavatelé zveřejňují účetní závěrky, hradila jim v hotovosti, ve věci absentovaly písemné smlouvy. Nejednala s péčí řádného hospodáře.

[48] Žalovaný uznává, že nelze klást na bedra stěžovatelky požadavek prověření zaměstnanců dodavatelů ze třetích zemí. Stěžovatelka však tvrdí, že v rámci školení v oblasti bezpečnosti práce kontrolu provedla, cizinecká policie však následně zjistila, že ani jedna z kontrolovaných osob nemá záznam o ubytování na území ČR. Tvrzení stěžovatelky se tak jeví jako nepravdivé.

[49] I námitka nezákonného dokazování krajským soudem je nedůvodná. Z bodu 75. napadeného rozsudku plyne, že krajský soud v daném ohledu dokazování neprováděl.

[50] Stěžovatelkou navržená předběžná otázka ve vztahu k výkladu čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady 2010/88/EU (dále „Směrnice“) je vyřešena. Navíc krajský soud v bodě 153. napadeného rozsudku odkazuje na rozhodnutí SDEU ze dne 13. 2. 2014, C-18/13, Maks Pen.

pokračování

K položení druhé otázky, a sice zda krajský soud má uvádět, jaká konkrétní opatření by byla vhodnou prevencí k tvrzené části daňového podvodu, není důvodu; navíc pokud soud zhodnotí, že chce takové úvahy uvést, může tak učinit. V případech vědomé a chtěné účasti na podvodu DPH je přijetí účinných opatření k zamezení daňového podvodu prakticky vyloučeno (např. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2023, č. j. 10 Afs 19/2023-64). Položení předběžných otázek žalovaný považuje za nedůvodné.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[51] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[52] Krajský soud rozhodoval napadeným rozsudkem znovu poté, co byl jeho původní rozsudek v totožné věci (ze dne 27. 7. 2021, č. j. 31 Af 1/2020-115) zrušen rozsudkem NSS ze dne 21. 2. 2023, č. j. 2 Afs 216/2021-88. NSS se proto zabýval přípustností opakované kasační stížnosti.

[53] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je nepřipustná kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno NSS; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem NSS.

[54] Institut nepřipustnosti opakované kasační stížnosti brání tomu, aby se NSS znovu zabýval věcí, „u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil“ (náleží Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05). Vedle zákonné výjimky podání opakované kasační stížnosti (krajský soud se neřídil závazným právním názorem) dovodila judikatura nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. další výjimky, které brání odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí. Jedná se typicky o situace, kdy je zrušující rozsudek NSS (zcela nebo zčásti) odůvodněn závažným procesním pochybením krajského soudu, nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, nedostatečným zjištěním skutkového stavu věci či jinou vadou, pro kterou NSS nemohl přistoupit k posouzení věci samé (usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, bod 24).

[55] O takovou situaci se jednalo i v nyní posuzované věci, kasační stížnost je tedy přípustná. NSS zrušil předchozí rozsudek krajského soudu pro nedostatečné zjištění skutkového stavu.

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

[57] V této věci je rozhodné, zda správní orgány prokázaly, že stěžovatelka si buď byla vědoma své účasti na podvodu na DPH, nebo si jí vědoma sice nebyla, ale vědoma si být mohla a měla. Při naplnění jedné z těchto alternativ by bylo možno odepřít jí nárok na

odpočet této daně. V druhé z předestřených alternativ by pak případně mohlo hrát roli, zda a případně jaká rozumná opatření mohla a měla přijmout, aby se nevědomé účasti na podvodu na DPH pokud možno vyvarovala.

[58] Předně je třeba zabývat se kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť jen u přezkoumatelného rozsudku lze zpravidla vážit opodstatněnost dalších kasačních důvodů. Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost především v obecné nekvalitě a vnitřně rozporné argumentaci a odůvodnění, které je v rozporu s elementární logikou. Jako příklad uvádí stěžovatelka bod 104. napadeného rozsudku, kde krajský soud podle ní zcela chybně hodnotil (ne)používání bezhotovostních plateb v roce 2016. Další údajnou vadou vedoucí k nepřezkoumatelnosti mělo být chybné označení subjektu odběratele SUEZ za dodavatele v bodě 107. napadeného rozsudku. Rozsudek krajského soudu však není vnitřně rozporný. Jeho odůvodnění je uspořádané, myšlenky a úvahy soudu na sebe logicky navazují a podávají ucelený pohled na věc. V bodě 107. napadeného rozsudku není patrné chybné označení odběratele za dodavatele.

[59] Stěžovatelkou namítané překročení přezkumné pravomoci krajského soudu je nedůvodné. Krajský soud v bodech 75. a 83. napadeného rozsudku vycházel z informací uvedených v rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka měla příležitost se vyjádřit i k úvahám týkajícím se ekonomické smysluplnosti snížení ceny v řetězci, neboť úvahy byly obsaženy například v bodě [78] a následující rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka nebyla zkrácena na svých právech, protože měla příležitost se vůči úvahám o ekonomické racionalitě obchodování v řetězci vymezit. Tak ostatně i učinila například v části III. žaloby ze dne 6. 1. 2020.

Východiska judikatury k daňovým podvodům

[60] Odepřít nárok na odpočet lze, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek ze dne 3. 3. 2005, C-32/03, *Fini H*, body 33 a 34, rozsudek ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 55, rozsudek ze dne 29. 3. 2012, ve věci C-414/10, *Véleclair*, bod 32, rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 42, či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Odmítnout nárok na odpočet DPH lze, pokud se prokáže, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (viz rozsudek ze dne 16. 10. 2019, ve věci C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, bod 35, a rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti Altic SIA*, bod 30). Subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 53). Zároveň však v souladu s citovanou judikaturou lze chtít po daňových subjektech, aby přijaly všechna opatření, která po nich lze rozumně vyžadovat, k zajištění, že prováděná plnění nepovedou k jejich účasti na daňovém podvodu.

pokračování

Je pak na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal opatření, která měla jeho účasti zabránit, a že byl v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu (rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, či ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018-44).

[61] Nejprve je třeba zjistit, že objektivně došlo k podvodu na DPH, a aspoň rámcově určit rozsah a strukturu podvodného schématu, zejména jeho klíčové aktéry, vztahy mezi nimi, toky majetkových hodnot mezi nimi a způsoby, jakými neregulérně získali někteří z nich daňové výhody. Součástí toho je i zjištění, zda se konkrétní daňový subjekt, o jehož daňovou povinnost jde, podvodu objektivně účastnil, tj. zda jím prováděné transakce byly objektivně součástí podvodu. Dále je třeba posoudit subjektivní vztah konkrétního daňového subjektu k podvodu, tedy zda daňový subjekt věděl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, nebo že to sice nevěděl, ale vědět mohl a měl. V případě, že se bude jednat o nikoli úmyslnou, nýbrž nedbalostní formu účasti na podvodu, je obvykle třeba se pro účely zjištění, zda vskutku šlo o nedbalost, zabývat tím, jaká konkrétní opatření mohl daný daňový subjekt vzhledem ke svým poměrům, tedy zejména tomu, co v rozhodné době mohl vědět, co si mohl uvědomit, co jej mělo znepokojit, o co se měl zajímat a co neměl přehlédnout, učinit, aby se účasti na podvodu vyhnul. Při posuzování, jaká opatření ještě udělat mohl a měl a jaká jdou již nad rámec rozumně očekávatelného, je třeba vzít v úvahu, že součástí ekonomické činnosti (podnikání) je riziko, nejistota, nedostatek relevantních informací, konkurenční tlak a nedostatek času a zdrojů k přijetí „ideálního“ obchodního rozhodnutí.

[62] V rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, SDEU nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odepřít nárok na odpočet DPH jen v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním. Zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu jeho zasažení podvodem. Na toto rozhodnutí pak NSS navázal rozsudkem ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, v němž nepřipustil ani částečné uznání nároku na odpočet daně, jestliže byly obchody, v jejichž rámci se zdanitelná plnění uskutečnila, zasaženy daňovým podvodem.

Aplikace na případ stěžovatelky

[63] Správce daně má v souladu s § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád zjistit rozhodné skutečnosti a prokázat, že v obchodním řetězci došlo k podvodu. Musí postavit na jisto, že v systému DPH nebyla některým z aktérů odvedena daň a že toto neodvedení bylo způsobem, jakým někteří z aktérů podvodu neregulérně získali daňové výhody.

[64] NSS ve zrušujícím rozsudku ze dne 21. 2. 2023, č. j. 2 Afs 216/2021-88, nezpochybnil předmětný podvodný řetězec. K existenci daňového podvodu se krajský soud vyjádřil

v bodech 75.–82. napadeného rozsudku. NSS neshledal pochybení týkající se dvou identifikovaných obchodních řetězců. Krajský soud se vypořádal s námitkami stěžovatelky, srozumitelně a logicky popsal uvedené řetězce, spolupráci společností v řetězcích a jejich roli a skutečnosti, jež vedly správce daně k zjištění, že by mohlo jít o podvodný řetězec. Námitky stran nepřezkoumatelnosti závěrů o podvodnosti řetězců ve světle zjištěných skutečností nemohou obstát.

[65] S námitkou rozpornosti platebních výměrů a přetržení dodavatelsko-odběratelského řetězce se krajský soud vypořádal již v bodě 29. napadeného rozsudku. Pokud se do podvodného daňového řetězce zapojí více obchodních subjektů, může být daňová výhoda odepřena i více článkům z téhož řetězce. Podvodného jednání na DPH se může dopustit jakýkoliv článek z podvodného řetězce jak na výstupu, tak na vstupu. Chybějící daň u článku v podvodném řetězci nemusí odpovídat odepřené výši nárokového odpočtu z plnění přijatého v tomto podvodném řetězci (např. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49). V těchto případech je podstatné, zda subjekt, který se účastnil daňového podvodu, o své účasti vědět mohl a měl. Stěžejní naopak není, zda byla jiným článkům na pozici tzv. bufferů taktéž doměřena daň a v jaké výši. Subjekt, který mohl a měl vědět, že se účastní podvodného jednání, se nemůže dovolávat neutrality daně (srov. např. rozsudek SDEU ve věci C-21/16, *Euro Tyre*).

[66] Nelze přisvědčit ani tvrzení stěžovatelky, že ve zdaňovacím období září 2016 společnost Beri nebyla zapojena do podvodného řetězce. Stěžovatelka byla seznámena s platebními výměry, kterými byla společnosti Beri doměřena DPH za předmětné zdaňovací období. Společnost Beri nepodala daňové tvrzení za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2016 ani kontrolní hlášení za červenec, srpen a září. Ani poté, co jí správce daně vyměřil DPH ve výši 2 910 624 Kč, Beri daň neuhradila.

[67] Žalovaný popisuje v bodech [73] až [79] svého rozhodnutí okolnosti, jež jej vedly ke zjištění, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým jednáním účastní obchodního vztahu, který je součástí podvodu na DPH. Nestandardnost obchodního vztahu spočívala v kombinaci těchto skutečností: virtuálnost sídla dodavatele; změna způsobu plateb vůči dodavateli Scoop z bezhotovostních na hotovostní; v té době opět změna jednatele společnosti; hotovostní platby ve statisícových částkách; platby dodavateli Charts Ural na nezveřejněný bankovní účet; neexistence písemné smlouvy o spolupráci s dodavatelem Charts Ural, v důsledku čehož neměla stěžovatelka ošetřeny potencionální rizikové situace ani oprávnění zaměstnanců dodavatele vykonávat sjednanou práci; stěžovatelka nevyžadovala po dodavatelích, resp. jejich zaměstnancích potvrzení o oprávněnosti pracovat na území ČR; neobvykle vysoká nákupní cena za poskytnuté služby; neměnnost nastavených cen služeb, ačkoliv je na daném trhu obvyklé, že se ceny v průběhu roku mění v závislosti na situaci na trhu; marže, za kterou stěžovatelka poskytovala službu třídění odpadu svému jedinému odběrateli SUEZ; nesrovnatelně nízká odměna za práci vlastních zaměstnanců stěžovatelky; nevyrovnanost výkonu vlastních zaměstnanců stěžovatelky a zaměstnanců dodavatelů; nepoměr ve výkonech vlastních zaměstnanců stěžovatelky v jednotlivých třídírnách.

pokračování

[68] Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku neshledal snahu krajského soudu vyobrazit stěžovatelku jako podvodný subjekt. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vycházel z informací obsažených ve spisovém materiálu.

[69] Stěžovatelka opakovaně upozorňuje na skutkové okolnosti týkající se jiných subjektů v řetězci. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v tom, že tyto nejsou pro nyní řešenou věc rozhodné, neboť v předmětné věci hrají důležitou roli skutkové okolnosti týkající se stěžovatelky. Při přezkumu subjektivního vztahu k daňovému podvodu jsou podstatné zejména ty okolnosti, které se v rozhodné době dostaly do dispoziční sféry stěžovatelky a které ji tehdy měly v souhrnu přinejmenším upozornit na možné zapojení do podvodného řetězce. Stěžovatelce byl odepřen nárok na odpočet DPH proto, že nebyla patrná její přiměřená obezřetnost.

[70] Krajský soud se věnoval všem rozhodným okolnostem. Námitka stěžovatelky, že takto neučinil, není důvodná. Není pochybením, že se krajský soud více podrobněji zabýval hlavními indiciemi, neboť ostatní indicie neignoroval a vyjádřil se i k těm podpurným. Závěry krajského soudu plynou z komplexního posouzení.

[71] Krajský soud měl v napadeném rozhodnutí ozřejmit, proč aproboval postup správce daně při výpočtu nákladů vynaložených na zaměstnance stěžovatelky a na pracovníky poskytnuté jejím dodavatelům. Krajský soud to uvedl v bodech 105. a 106. napadeného rozhodnutí. Dle krajského soudu byly výpočty správce daně provedeny bezchybně. V případě porovnávání nákladů na zaměstnance stěžovatelky krajský soud uvedl částku superhrubé mzdy, kterou na jednotlivého zaměstnance vynaložila, tedy neposuzoval odměnu za práci očištěnou od dalších nákladů, jak po něm stěžovatelka požadovala. Z propočtů plyne, že stěžovatelka vynaložila výrazně rozdílné náklady na své zaměstnance a na pracovníky dodavatelů. Z toho správní orgány a krajský soud vyvodily, že pro stěžovatelku bylo zcela ekonomicky nevýhodné zajišťovat pracovníky od dodavatelů. Stěžovatelka však opakovaně brojí proti tomuto výpočtu a namítá, že správce daně a krajský soud měli k výpočtu superhrubé mzdy zaměstnanců stěžovatelky připočítat marži za službu, stejně jako je marže započítána u nákladů na pracovníky dodavatelů. Trvání stěžovatelky na stejné metodě výpočtu práce je však liché. Krajský soud logicky uvádí, že stěžovatelka svému dodavateli zaplatila za poskytnutou službu i marži. Jinak řečeno, náklad na jednoho pracovníka dodavatele je započítán i s marží, neboť marže byla součástí vynaloženého nákladu. Krajský soud navíc provedl korekturu výpočtů žalovaného, tedy hodnotil superhrubou mzdou zaměstnanců stěžovatelky, neboť ta odpovídá nákladu na jednoho zaměstnance. NSS se závěry krajského soudu souhlasí. Skutečnost, že stěžovatelka pak účtovala společnosti SUEZ marži za práci svých zaměstnavatelů, nesouvisí s výpočtem mzdy zaměstnanců, ale s jejím ekonomickým uvažováním a obchodním záměrem. Námitka je nedůvodná.

[72] Ani s námitkou nepravdivosti tvrzení krajského soudu, že se stěžovatelka nesnažila poskytovat služby svými zaměstnanci, nelze souhlasit. Prostředí, ve kterém zaměstnanci pracují, nemusí být příjemné a zajistit pracovníky může být obtížné. Podle propočtů výše odměny v Kč za hodinu práce však zaměstnanci stěžovatelky stále pracovali za odměnu o polovinu nižší, než byla obvyklá výše odměny za práci na daném trhu v předmětné době.

Naopak, jak uvedl krajský soud, cena práce za jednoho pracovníka dodavatele byla dvojnásobek obvyklé ceny na trhu práce. Lze si jistě představit situaci, že by se stěžovatelka dostala náhle do obtížné pozice, ve které by chtěla přijmout objednávku, pro jejíž vyřízení by neměla dostatek pracovníků. Potřeba zajistit urychleně pracovníky na vyřízení objednávky a, jak tvrdí stěžovatelka, malá poptávka po této práci mohly vést dodavatele ke zvýšení cen za pracovníky. Stěžovatelka sama však uvádí, že nemohla sehnat pracovníky dlouhodobě, o čemž má svědčit její spolupráce se společností Scoop od roku 2014. Udržování takového modelu *prima facie* výrazně dražší než tržně obvyklé spolupráce s jedním dodavatelem, jenž dodával potřebný objem pracovního výkonu, je však ve světle dalších podezřelých okolností, jak byly výše vyjmenovány, signálem možné účasti stěžovatelky na podvodu na DPH ve spojení mj. se společností Scoop. Navíc, jak uvedl krajský soud, stěžovatelka, pokud by uvažovala běžným obchodním způsobem, mohla přemýšlet o zvýšení odměn za práci u svých zaměstnanců (NSS si je vědom toho, že stěžovatelka takto již učinila, ale nezdálo se to být dostatečné). Tím možná mohla získat více vlastních zaměstnanců, a tedy dodatečný objem pracovního výkonu, a přitom by stále oproti cenám, jež platila dodavateli, měla finanční rezervu. Absence rozumného a přesvědčivého vysvětlení takto *prima facie* tržně nelogického chování stěžovatelky zesiluje přesvědčivost závěru o její účasti na podvodu na DPH.

[73] Ani závěry soudu v bodě 107. napadeného rozsudku nejsou podle NSS v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Stěžovatelka odůvodnila své podnikatelské kroky v roce 2016 tím, že společnost SUEZ požadovala navýšení třídících míst, aniž by došlo ke kompenzaci tohoto navýšení. To však dostatečně neosvětluje ekonomické záměry a úvahy stěžovatelky a její závěry o riziku, které na sebe vzala. Podle stěžovatelky se jí riziko vyplatilo, neboť společnost SUEZ další rok (2017) navýšila výkupní ceny, a stěžovatelka tak generuje pravidelný zisk. K tomu není třeba opakovat závěry krajského soudu v bodě 107., které jsou logické a přesvědčivé. Lze jen dodat, že stěžovatelka na sebe vzala výrazné obchodní riziko, aniž by měla dostatečně bezpečně ujednáno či potvrzeno, že se jí rozšíření třídících míst finančně vyplatí. Míra stěžovatelkou podstoupeného rizika je tedy zarážející a lze ji v daném konkrétním kontextu považovat za signál nestandardnosti přediva vztahů obklopujících činnost stěžovatelky.

[74] Stěžovatelka dále argumentuje tím, že podstatou podnikání není pouze zisk. To, že nevykazovala ztrátu v roce 2015, i když obchodovala se společností Scoop za obdobných podmínek, ani popis obchodního vztahu s uvedenou společností v roce 2017, opět bez vzniku daňové ztráty, nemají pro danou věc relevanci. Sama stěžovatelka tvrdí, že v roce 2016 došlo ke změnám v okolnostech, a to k navýšení třídících míst. V roce 2017 zase došlo k navýšení cen za výkup služby od společnosti SUEZ. Krajský soud ani správce daně neignorovali předchozí ani navazující období podnikání stěžovatelky; že společnost v uvedených letech vykazovala zisk, však má ve vztahu k roku 2016 a okolnostem s ním spojeným jen omezenou vypovídací hodnotu.

[75] I závěr krajského soudu v bodě 75. napadeného rozsudku má oporu ve spisovém materiálu. Je zřejmé, že krajský soud vycházel z rozhodnutí žalovaného, ve kterém je podrobně popsán podvodný řetězec. Není patrné, že by objektivně podvodný charakter tohoto řetězce byl čímkoli zpochybněn.

pokračování

[76] Krajský soud nepochybil ani při úvahách o virtuálnosti sídel dodavatelů. V rozsudku uvedl, že daňové orgány nemají při registraci k DPH ověřovat fakticitu sídla. Není povinností daňového orgánu, aby společnosti, o které je mu známo, že u registrace DPH uvádí virtuální sídlo, registraci k DPH odepřel. Stěžovatelka poukazuje na judikaturu SDEU (např. rozsudek SDEU ze dne 14. 3. 2013 ve věci C-527/11, *Valsts ieņēmumu dienests v. Ablessio SIA*), podle které je primární povinností daňových orgánů chránit systém DPH a nepustit do něj rizikové subjekty. Státy by měly přiměřenými kroky bránit vyhýbání se daňovým povinnostem. Z rozsudku, na který stěžovatelka odkazuje, však neplyne daňovým orgánům povinnost odmítnout registrovat společnost k DPH z důvodu, že uvedla virtuální sídlo. Krajský soud ostatně ani nevnímá virtuálnost sídel jako hlavní indicii, která měla vést stěžovatelku k podezření, zda není článkem v podvodném řetězci.

[77] K námitce brojící proti označení činnosti stěžovatelky jako agenturní zaměstnávání NSS uvádí, že krajský soud souhlasí se stěžovatelkou v tom, že nezaregistrování dodavatelů jako agentur práce ještě nevypovídá o existenci daňového podvodu. Stejně tak je třeba krajskému soudu přisvědčit, že u stěžovatelky a kolem ní se vyskytuje taková kombinace podezřelých okolností, že při jejich souhrnném vyhodnocení lze dospět s dostatečnou mírou jistoty k závěru, že stěžovatelka byla součástí podvodné struktury. Indicie týkající se agenturního zaměstnávání není vypovídající sama o sobě, a i bez ní by argumentace žalovaného obstála. Tato indicie však v kombinaci s řadou dalších v určité, ovšem nikoli rozhodující, míře upevňuje závěr, že stěžovatelka byla součástí podvodného schématu.

[78] Ani výtky k aplikaci práva EU nejsou důvodné. Krajský soud v bodě 66. napadeného rozsudku nepodává subjektivní výklad k nestandardnostem na trhu. Stanovisko generálního advokáta Michala Bobka ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests v. SIA Altic*, se nezabývá stejnou otázkou. Krajský soud v uvedeném bodě uvádí, že existují indicie, které by podnikatel měl považovat za nestandardní. Ve stanovisku generálního advokáta se odkazuje na to, že judikatura SDEU vnímá pojem „věděla nebo vědět mohla“ jako stanovení obecného standardu pečlivosti. Proto nelze směšovat zvláštní regulatorní povinnosti plynoucí z práva a nedodržení obecné povinnosti řádné péče a obezřetnosti pro účely DPH. Krajský soud v bodě 66. napadeného rozsudku nevyčítá stěžovatelce, že nedodržela zvláštní regulatorní povinnosti, ale to, že nebyla ostražitá vůči obecným indiciím, které ve svém celku mohly vzbudit větší obezřetnost stěžovatelky, že se možná, a s nikoli bezvýznamnou pravděpodobností, pohybuje v podvodném řetězci. Námitka je nedůvodná.

[79] Nejvyšší správní soud musí přisvědčit stěžovatelce v tom, že krajský soud v bodě 104. napadeného rozsudku vztahuje rychlost bezhotovostních plateb k roku 2023, přičemž tvrdí, že převod peněz trvá zhruba několik hodin. Lze připustit, že v roce 2016 převod peněz mohl trvat i několik pracovních dní. Krajský soud však správně podotýká, že pokud společnost Scoop potřebovala vyplácet své zaměstnance v kratší periodicitě než jeden měsíc, nebyla pro ni bezhotovostní úhrada jedinou možností. Částku by banky převedly během několika dní a pak ji zástupce Scoop mohl vybrat z banky a předat ji zaměstnancům. Podstatné v případě hotovostních plateb v takto velikých částkách je, že spolu s dalšími indiciemi to má vést podnikatele k zbystrnění, zda není účasten podvodného jednání. Měl by si tedy klást otázku, zda obecně jistě legální a k dispozici jsou hotovostní platby v daném konkrétním kontextu nejsou neobvyklé a nemohou být signálem podvodné povahy vztahů, v jejichž rámci jsou

prováděny. Stěžovatelka si měla být vědoma toho, že částky na některých daňových dokladech za měsíc srpen 2016 překračovaly zákonné limity. Závěr krajského soudu, že částky mohly být účelově rozděleny, aby daňový subjekt obešel zákonné omezení plateb v hotovosti, je v daném kontextu logický. Tvrzení, že platby byly prováděny s týdenním odstupem, nevyvrací fakt, že na fakturách byly částky překračující zákonnou hranici omezení plateb v hotovosti, jež neměly být placeny v hotovosti, nýbrž bezhotovostně. NSS dlouhodobě judikuje, že hotovostní platby jsou obecně vzato rizikovým faktorem (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2023, č. j. 9 Afs 93/2023–41, nebo ze dne 21. 9. 2023, č. j. 2 Afs 69/2023–56).

[80] NSS souhlasí se stěžovatelkou v tom, že neprezentování společnosti navenek neznamená samo o sobě její účast na daňovém podvodu. Je to ale faktor, který může být podle okolností varovným signálem, a spolu s dalšími výše uvedenými indiciemi může zakládat zaviněnou účast stěžovatelky na daňovém podvodu. Je sice pravda, že stěžovatelka mohla být ovlivněna dlouhodobou spoluprací s dodavatelkou, a tak pro ni například změna jednateleství nebo nereprezentování společnosti nemusely být varovným signálem. Osobní známost s novým jednatelem ani dlouhodobá spolupráce, které by samy o sobě mohly za jiných okolností směřovat k závěru o nezaviněné účasti na podvodu, však v daném konkrétním kontextu, v němž jsou nejrůznější podezřelé na sebe navázané okolnosti nakupeny a pochybnosti, jež vyvolávají, nerozptýleny, jsou dalším dílčím prvkem mozaiky ukazující, že stěžovatelka mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH.

[81] Stěžovatelka přiznala, že platila na nezveřejněný bankovní účet dodavateli Charts Ural. Dodává však, že tvrzený daňový podvod se stal mimo sféru uvedené společnosti, takže i kdyby neplatila na nezveřejněný účet, na situaci by se nic nezměnilo a daňovému podvodu by to nezabránilo. Stěžovatelka však neuvažuje trefně. Její jednání nemělo zabránit daňovému podvodu, ale mělo zabránit její účasti na podvodném řetězci. Platby na nezveřejněný účet jsou v obchodním styku mezi plátcí DPH nestandardní. Pokud jsou prováděny, a mohou existovat dobré důvody pro takový postup, měl by je platící subjekt předestřít. To se však nestalo, naopak, vedle plateb na nezveřejněný účet byl vztah stěžovatelky s Charts Ural „zatížen“ i dalšími nakumulovanými varovnými signály. Společnost Charts Ural byla novým dodavatelem. Stěžovatelka s ní přesto neměla uzavřenou písemnou smlouvu. Nebyly předestřeny skutečnosti, pro které by i za těchto podmínek mohla stěžovatelka mít k tomuto dodavateli vztah zvláštní důvěry, pro který obvyklé obezřetnostní nástroje v obchodním styku s ním neuplatnila. Tyto tři skutečnosti ve své specifické kombinaci nadkriticky zvyšují podezření na podvodné jednání a přinejmenším neobezřetnou účast stěžovatelky na něm.

[82] Ani argumenty stěžovatelky k rizikovosti jednatelů nejsou v daném případě dostatečně přesvědčivé. Skutečnost, že za zdaňovací období roku 2015 proběhla daňová kontrola, v níž figuroval i jednatel Chomutowski, a z této kontroly nevyplývalo, že by došlo u kontrolovaného subjektu k pochybení, není pro nyní řešenou věc relevantní. Jedná se o jiné zdaňovací období, přičemž skutkové okolnosti v něm prověřované nemusely správce daně vést k podezření z nestandardností v období navazujícím. Ani statistika ohledně jednatelů-cizinců poskytnutá předchozím zástupcem stěžovatelky nehraje roli. Jak ostatně krajský soud sám uvedl, sama o sobě indicie, že jednatelem obchodního partnera je

pokračování

cizinec, neobstojí. Významná však může být jako jeden ze střípků již zmíněné mozaiky. V daném případě skutečnost, že docházelo ke změně jednatelů v krátkém časovém úseku a vždy šlo o osoby cizí státní příslušnosti bez pobytu na území ČR, mohla ve stěžovatelce vzbudit určitou ostražitost, která ji měla vést k dotazům na důvody takovéto změny a případným úvahám, zda deklarované důvody jsou přiměřeně přesvědčivé. Stěžovatelka však netvrdí, že by tak učinila.

[83] Stěžovatelka dále odkazuje na rozsudek ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, v němž NSS poukázal na otázku existence písemné smlouvy. Případ v něm řešený však není skutkově obdobný. V nynější věci navíc krajský soud podotkl, že k tomu, že nebyla uzavřena písemná smlouva, přihlíží proto, že u předmětných dodávek se jednalo o částky v řádech milionů Kč, a navíc společnost Charts Ural byla novým dodavatelem, se kterým stěžovatelka neměla obchodní zkušenost. Stěžovatelka odkazuje i na rozsudek ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 64/2008-110. NSS se v něm zabýval podnikatelskou strategií při podnikání v oboru ubytovacích zařízení. Mj. uvedl, že nelze vyčítat, že v některém období vykazoval podnikatel ztrátu, neboť to může být součástí jeho dlouhodobé strategie. Stěžovatelka však opomíjí, že v tomto rozsudku NSS zdůraznil, že v situaci plánované ztráty má podnikatel přiblížit svůj podnikatelský záměr a vysvětlit, jaké konkrétní předpoklady budoucího zisku z dané činnosti má a co pro jejich naplnění činí. Krajský soud v intencích uvedeného rozsudku NSS postupoval a z racionálních důvodů vyhodnotil argumenty stěžovatelky jako účelové.

[84] NSS přisvědčuje krajskému soudu i v otázce ověření dokladů zaměstnanců, kteří byli cizinci. Krajský soud se s touto otázkou vypořádal v bodě 113. napadeného rozsudku. Stěžovatelka měla zajistit důkazy, kterými by podložila své tvrzení, že opravdu kontrolovala doklady zaměstnanců. Stěžovatelčina argumentace, že zjištění cizinecké policie není dostačující, protože pracovní povolení umožňuje i tzv. schengenské vízum, neobstojí. Stěžovatelka údajně měla provést kontrolu dokladů a zajistit dokumenty svědčící o tom, že zaměstnanci měli oprávnění k zaměstnání. Ačkoliv tvrdí, že tak učinila, nepodložila své tvrzení žádnými důkazy. Cizinecká policie navíc zjistila, že kontrolované osoby neměly dokonce ani záznam o pobytu na území České republiky. Krajský soud uzavřel, že tvrzené kontroly stěžovatelky se jeví jako krajně nepravděpodobné. Stěžovatelka nenamítá skutečnosti, které by tento závěr vyvracely.

[85] Krajský soud se v bodech 122. až 141. napadeného rozsudku podrobně vypořádal také se závěry, že stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření, aby zabránila své účasti v podvodném řetězci. Stěžovatelka míní, že nepostupovala formálně. Z rozhodnutí žalovaného ani z rozsudku krajského soudu neplyne, jaké jiné opatření měla provést, kromě aplikace § 109a zákona o DPH a sjednání odpovědnosti za škodu ve smlouvě.

[86] Krajský soud v bodě 128. napadeného rozsudku vyjmenoval, jaká opatření stěžovatelka přijala. Ta by bylo možno podle soudu považovat za dostačující v případě standardních transakcí, nevykazujících žádné znaky nesolidnosti obchodního partnera. Žalovaný i krajský soud své úvahy ohledně přijatých opatření vedly v souladu s judikaturou SDEU a NSS. Vzhledem k indiciím zmíněným výše nestačilo ze strany stěžovatelky pouze ověření existence společnosti v obchodním rejstříku nebo setkávat se s jednateli osobně.

V prověřovaných obchodních vztazích byly vcelku zřetelně patrné indicie, které měly vést stěžovatelku k větší ostražitosti a cílenému tázání se po důvodech nestandardností. Co se týče obecného „návodu“ jak postupovat, není povinností správce daně identifikovat ani vymezit opatření, která daňový subjekt přijmout měl a mohl (viz rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 66).

[87] Položení předběžných otázek Soudnímu dvoru EU není namístě, jelikož všechny pro věc potřebné otázky práva EU již byly bohatě řešeny jeho judikaturou, ostatně v tomto rozsudku na řadě míst zmíněnou. Nyní posuzovaná věc nevykazuje v obecné rovině žádné nejasnosti ohledně interpretace unijní úpravy DPH. Jde v ní o posouzení konkrétních skutkových otázek v jejich jedinečné a vcelku komplexní kombinaci a o subsumpci skutkových závěrů pod již vyjasněná pravidla práva EU.

V. Závěr a náklady řízení

[88] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1, věty poslední s. ř. s. zamítl.

[89] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. srpna 2024

Karel Šimka
předseda senátu