



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **PS GROUP s.r.o.**, se sídlem Dolní 165/1, Žďár nad Sázavou, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2023, č. j. 29 Af 33/2020 - 149,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Ve dnech 8. 7. 2015, 23. 10. 2015, 16. 12. 2015, 22. 1. 2016 a 23. 2. 2016 zahájil Finanční úřad pro Kraj Vysočina jako správce daně (dále jen „správce daně“) u žalobkyně daňové kontroly DPH za zdaňovací období leden 2015 až prosinec 2015. Následně žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH, jež v daných obdobích uplatnila na základě přijatých daňových dokladů od dodavatele Trading PPM, s.r.o. (dále jen „Trading PPM“). Předmětem plnění byly dodávky velkých objemů zmraženého brazilského kuřecího masa. Žalobkyně začala s dodavatelem obchodovat v červnu 2014. V roce 2013 činily tržby

žalobkyně 7,089 mil. Kč, v roce 2014 vzrostly na 130,379 mil. Kč a v roce 2015 dosáhly 434,461 mil. Kč. Jde tak o osmnáctinásobný, resp. jednašedesátinásobný nárůst ročních tržeb oproti roku 2013. Celkový objem dodávek od Trading PPM pro žalobkyni činil v kontrolovaných zdaňovacích obdobích přibližně 93 % jejího celkového nákupu. Jednotlivé dodávky kuřecího masa nakupovala žalobkyně od dodavatele většinou za částky okolo dvou milionů korun. V kontrolovaném období žalobkyně vykazala přijetí plnění na 225 daňových dokladech od Trading PPM v celkové výši základu daně 370 507 526 Kč a DPH ve výši 55 576 127 Kč. Následně žalobkyně dané dodávky ihned prodávala dalším odběratelům v tuzemsku i v jiných členských státech (dále jen „JČS“). Správce daně na základě zjištěných skutečností vyhodnotil, že se žalobkyně účastnila podvodného řetězce, přičemž o své účasti na daňovém podvodu ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) vědět mohla a měla.

[2] Na základě uvedeného vydal správce daně podle § 147 ve spojení s § 143 odst. 1 a § 139 odst. 1 daňového řádu celkem jedenáct platebních a dodatečných platebních výměrů za všechna zdaňovací období roku 2015 vyjma dubna 2015, ve vztahu k němuž došlo k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. Těmito rozhodnutími žalobkyni vyměřil a doměřil daň v celkové výši 48 409 848 Kč.

[3] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 19. 3. 2020, č. j. 11091/20/5300-21444-711275, podle 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl odvolání žalobkyně proti nadepsaným rozhodnutím a daná rozhodnutí potvrdil.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). V ní rozporovala dílčí skutková zjištění, právní závěry a konkrétní důvody, na nichž žalovaný založil své rozhodnutí. Žalobkyně mj. namítala, že neporušila žádnou zákonnou ani jinou povinnost, pouze realizovala standardní obchodní činnost. K daňovému podvodu podle ní nedošlo, resp. daňové orgány neunesly důkazní břemeno týkající se prokázání spáchání podvodu na DPH, popř. účasti žalobkyně na daném podvodu. Žalobkyně rovněž tvrdila, že daňové orgány neprokázaly existenci objektivních okolností dokládajících její vědomost o účasti na daňovém podvodu. Taktéž měla za to, že v daňovém řízení tvrdila a prokázala, že přijala veškerá rozumná opatření, aby předešla svému zapojení do podvodného řetězce.

[5] Krajský soud žalobu napadeným rozsudkem zamítl. V jeho odůvodnění zejména uvedl, že daňové orgány prokázaly existenci řetězce subjektů, v němž došlo k podvodnému jednání neodvedením daně jedním z účastníků řetězce. Tento řetězec je schematicky vyobrazen na str. 12 rozhodnutí žalovaného:

dodavatelé z JČS → společnosti typu *missing trader* (uvedení v tabulce na str. 12 rozhodnutí žalovaného) → Trading PPM → žalobkyně → odběratelé žalobkyně (srov. str. 12 rozhodnutí žalovaného) → další specifikovaní odběratelé a odběratelské řetězce

[6] Podvodné jednání spočívalo v neodvedení daně některým z *missing traderů*, přičemž správce daně identifikoval chybějící daň ve vztahu k plněním, která žalobkyně od konkrétních *missing traderů* prostřednictvím Trading PPM přijala. *Missing tradeři*

pokračování

buďto vůbec nepodali daňová přiznání za daná zdaňovací období, nebo je podali, ale DPH z předmětných obchodů v nich nepřiznali, nebo DPH přiznali, ale neodvedli. V podrobnostech odkázal na odst. 48 až 71 rozhodnutí žalovaného, v nichž žalovaný identifikoval chybějící daň ve vztahu ke konkrétním missing traderům. Krajský soud žalovanému také přisvědčil, že daňové orgány našly v obchodním řetězci další nestandardnosti (zejm. skutečnost, že missing traderi prodávali zboží společnosti Trading PPM se ztrátou; podezřelé jednotící znaky missing traderů a jejich podobný životní cyklus; neuzavírání písemných smluv a absence kontroly zboží v řetězci; nestandardní platební podmínky na daňových dokladech; řízení missing traderů z jedné kanceláře).

[7] Krajský soud rovněž souhlasil s daňovými orgány, podle nichž existují konkrétní objektivní okolnosti prokazující, že žalobkyně o účasti na daňovém podvodu věděla, nebo vědět měla a mohla. Zohlednil přitom existenci tzv. vědomostního dopisu, který správce daně žalobkyni doručil do datové schránky dne 14. 9. 2015 a v němž ji upozornil na nestandardní skutečnosti týkající se společnosti Trading PPM, které ji musí vést k vyšší opatrnosti. Žalobkyně však v souvislosti s přijetím tohoto dopisu své chování ve vztahu k dodavateli nijak neupravila. Dále poukázal na to, že žalobkyně změnila své chování ke společnosti TENDERFOOD AB s.r.o. (dále jen „TENDERFOOD“), jelikož do poloviny ledna prodávala zboží přímo jí, poté jej však začala prodávat společnosti Tredimed Szolgálató Kft. (dále jen „Tredimed“), která veškeré zboží následně prodávala odběrateli TENDERFOOD. Další objektivní okolností je, že žalobkyně nekontrolovala zboží, které v řetězci nakoupila, neověřovala jeho původ a nezkoumala, zda její skladovatel plní své povinnosti, ačkoli se jednalo o mnohamilionové obchodní transakce. Rovněž podotkl, že daňové doklady vystavené společností Trading PPM žalobkyni měly v převážné většině neobvyklé platební podmínky – stejné datum vystavení dokladu, uskutečnění zdanitelného plnění a splatnosti kupní ceny. Stejně tak mezi oběma společnostmi absentovaly jakékoli písemné smlouvy, což je s ohledem na objem obchodovaného zboží a jeho hodnotu krajně nestandardní. Další objektivní okolnosti se týkaly otázky navázání obchodní spolupráce se společností Trading PPM a jejího prověření před započítáním spolupráce – podle krajského soudu žalobkyně určité prověření provedla, nepovažoval jej však za dostatečné s ohledem na realizované obchodní transakce v celkové výši několikaset milionů korun. Krajský soud uvedl, že při důsledném prověření by žalobkyně zjistila, že Trading PPM neevidovala dlouhodobý majetek, neměla personál pro zabezpečení obchodování a v minulosti vykazovala bezvýznamné tržby za prodej zboží oproti obdobím, kdy započala obchody s žalobkyní.

[8] Krajský soud nakonec vyhodnotil, že žalobkyně rovněž nepřijala dostatečná rozumná opatření, neboť jejich výčet prezentovaný v žalobě je částečně nerelevantní, částečně zcela obecný a nedostačující v kontextu daných skutkových okolností. Tvrzená opatření nejsou většinou podložena, popřípadě jsou v rozporu se zjištěným skutkovým stavem.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[10] Stěžovatelka v první řadě namítá, že daňové orgány nedostatečně prokázaly pohyb zboží v řetězci a že krajský soud pouze nekriticky přejal jejich závěry, aniž by se vypořádal s žalobními námitkami. Není zřejmé, na základě jakých důkazů správce daně zformoval uvedený řetězec, jaká je totožnost konkrétních subjektů z JČS, které dodávaly zboží missing traderům, ani zda Trading PPM zboží pořídila pouze od missing traderů. Žalovaný podle stěžovatelky neprokázal, že všech 225 zdanitelných plnění, která přijala od Trading PPM, je součástí identifikovaného řetězce.

[11] Dále má stěžovatelka za to, že v řízeních před daňovými orgány nebyla prokázána chybějící daň v uvedeném řetězci. Krajský soud na její námitky opět nereagoval. V napadeném rozsudku uvedl, že správce daně identifikoval chybějící daň ve vztahu k jednotlivým missing traderům v důsledku jejich nesoučinnosti při daňové kontrole. Tato nesoučinnost podle stěžovatelky neprokazuje, že došlo ke spáchání podvodu na DPH, za nějž by měla odpovídat. Narušení neutrality DPH pak není důsledkem podvodného jednání článků řetězce, nýbrž postupu správce daně. Stěžovatelka nadto nemohla mít po doměření daně missing traderům žádný vliv na to, zda tuto daň uhradí. Dále není prokázána souvislost údajné daňové ztráty s plněním pro stěžovatelku. Ta upozorňuje, že společnostmi ZANZI s.r.o. a PAJIDAMI s.r.o. správce daně za určitá zdaňovací období stanovil nulovou daňovou povinnost, ale přesto uzavřel, že i v těchto případech došlo k narušení daňové neutrality. Stěžovatelka je toho názoru, že v takovém případě u těchto společností žádná daň nechybí, správce daně dal stanovením nulové daňové povinnosti najevo, že společnosti žádnou činnost nerealizovaly, a celý řetězec se proto rozpadá, neboť dané společnosti v něm nemohou figurovat. V další námitce poukazuje stěžovatelka na to, že v daňovém řízení došlo k rozsáhlé anonymizaci důkazních prostředků, což jí znemožnilo přezkoumat a ověřit správnost tvrzení správce daně týkající se Trading PPM a jednotlivých missing traderů. Stěžovatelka rovněž tvrdí, že správce daně na její případ chybně neaplikoval tzv. *Axel Kittel test*. Jelikož ze skutkových zjištění vyplývá, že odpověď na první dvě otázky testu je v případě stěžovatelky záporná, nelze ji činit odpovědnou za účast na daňovém podvodu.

[12] Další část kasačních námitek míří proti závěru o existenci nestandardních okolností v předmětném řetězci. Stěžovatelka obecně tvrdí, že jednotlivé identifikované okolnosti neprokazují, že by došlo k podvodu na DPH. Stejně tak daňové orgány ani krajský soud nevyhodnotily, v čem se jednotlivé okolnosti doplňují a v čem na sebe navazují.

[13] Ke skutečnosti, že missing traderi prodávali zboží se ztrátou, stěžovatelka namítá, že krajský soud nezohlednil její žalobní argumentaci. Konkrétně namítala, že ztrátovost transakcí byla zjištěna jen u čtyř ze sedmi dodavatelů, že správce daně nezjistil kompletní dodací podmínky a okolnosti fungování obchodních vztahů společností a že ztráty lze vysvětlit vlivem zpětných bonusů. Dále uvádí, že daňové orgány nezkoumaly, jak podobné obchody běžně probíhají. Ačkoli žalovanému předložila racionální vysvětlení ztrátovosti obchodů, ten dokazování tímto směrem nevedl.

[14] K jednotlivým znakům missing traderů stěžovatelka poznamenává, že se zjištění daňových orgánů týkají vzdálenějších článků řetězce, s nimiž vůbec neobchodovala. Dále zpochybňuje relevanci jednotlivých znaků, jež podle ní existenci daňového podvodu

pokračování

neprokazují – virtuální sídla společností, obsazení statutárních orgánů cizími státními příslušníky, nezveřejňování účetních závěrek, podobný životní cyklus, absence písemných smluv v mezi jednotlivými články řetězce, nestandardní platební podmínky a skutečnost, že se missing tradeři stali nespolehlivými plátcí DPH. Stejně tak řízení společností z jednoho místa podle ní neprokazuje existenci podvodu.

[15] Podle stěžovatelky absentuje příčinná souvislost mezi chybějící daní a odpočtem DPH, který si nárokovala. Upozorňuje, že u ní a Trading PPM nebyly žádné nestandardní okolnosti shledány a že z uskutečněného plnění mezi Trading PPM a stěžovatelkou nikdo nečerpal žádnou neoprávněnou výhodu týkající se DPH. Doplnuje, že některým missing traderům byla doměřena daňová povinnost, čímž došlo k postižení údajného daňového podvodu a k sanaci narušené daňové neutrality. Daň byla doměřena i Trading PPM. Jelikož daňová ztráta byla zhojena, nelze stěžovatelce uplatněný odpočet již odepřít.

[16] V dalším okruhu kasačních námitek stěžovatelka tvrdí, že neexistují objektivní okolnosti, které by svědčily o její povědomosti o zapojení do daňového podvodu, neboť tyto okolnosti nejsou v příčinné souvislosti s daňovým podvodem. K tomu opětovně namítá, že krajský soud pouze převzal závěry žalovaného, přičemž z napadeného rozsudku neplyne, jak se vypořádal s argumentací uplatněnou v žalobě.

[17] Pokud jde o navázání obchodní spolupráce s Trading PPM, stěžovatelka trvá na tom, že skladovala zboží v mrazírnách ROVNER ještě před započítáním obchodní spolupráce s Trading PPM v červnu 2014, neboť již v březnu 2014 uzavřela smlouvu o skladování v mrazírnách ROVNER. Rovněž z výpovědi svědka J. P., vedoucího skladu mrazíren ROVNER, vyplývá, že stěžovatelka měla uzavřenou smlouvu o pronájmu vlastního chladiřenského a mrazírenského boxu. Dále stěžovatelka uvádí, že daňové orgány chybně vyhodnotily skutečnost, že měla s mrazírny ROVNER uzavřeny dvě smlouvy s různým obsahem.

[18] K vědomostnímu dopisu namítá, že jej obdržela dne 14. 9. 2015, proto nemůže být relevantní pro zdaňovací období předcházející tomuto doručení. V daném momentu navíc stěžovatelka s Trading PPM obchodovala již déle než rok a za tuto dobu neměla důvod pochybovat o důvěryhodnosti dodavatele, neboť obchody probíhaly řádně, nebylo zřejmé, že by DPH z nich nebyla odvedena, a společnost byla stále označena jako spolehlivý plátec DPH. Společnost Trading PPM nebyla pro stěžovatelku nekontaktní. Komunikovala ostatně i s daňovými orgány, neboť správce daně v řízení uplatnil protokol sepsaný v jiném daňovém řízení, z něhož je patrné, že se jednatel společnosti na jednání se správcem daně dostavil a vypovídal. K samotnému dodavateli stěžovatelka uvádí, že jí poskytoval záruční podmínky a pokud provedla reklamaci, individuálně ji vyřešil. Stejně tak platební podmínky nastavené v obchodním vztahu nebyly neobvyklé, využívání virtuálního sídla je v obchodní praxi běžné a absence webových stránek dodavatele nemůže představovat důkaz o povědomí stěžovatelky o účasti na podvodu. Uvedl-li krajský soud v napadeném rozsudku, že se Trading PPM opakovaně vyskytovala v jiných řízeních, jejichž předmětem byla otázka existence daňových podvodů na DPH, stěžovatelka namítá, že tato řízení byla ukončena rozsudky v roce 2022 a v době realizace obchodů tyto informace neměla a mít nemohla.

[19] Ve vztahu ke změně chování týkající se spolupráce se společností TENDERFOOD stěžovatelka namítá, že úvaha správce daně není logická. Pokud daňovou neutralitu narušili missing tradeři, není jasné, jaký by zařazení další společnosti do řetězce za stěžovatelku plnilo účel. Stěžovatelka rovněž předložila všechny dokumenty týkající se těchto obchodů. Podle jejího názoru tak nedávají smysl tvrzení týkající se úmyslu zastřít podvod, neboť osoba, která chce zastřít tok zboží se záměrem zakrýt daňový podvod, logicky nebude dobrovolně předkládat konkrétní důkazy k prodeji zboží, a obchodní řetězec tak pomáhat rozkrývat. Nadto se podle stěžovatelky nejedná o objektivní okolnost, neboť nijak nedokládá její vědomost o účasti na podvodu. Zároveň upozorňuje, že v předcházejících řízeních objasnila důvody, proč takto postupovala – původně dodávala společnosti TENDERFOOD malé dodávky zboží, následně odběratel žádal objemnější dodávky. Stěžovatelka však se společností TENDERFOOD neměla dlouhodobější zkušenost a ve společnosti osobně nikoho neznala, proto požadovala určitou záruku. Dohodla se proto na prodeji zboží společnosti Tredimed, za kterou jednal T. T., s nímž dlouhodobě bezproblémově spolupracovala. Tredimed následně fakticky zprostředkovala prodej společnosti TENDERFOOD a dopravu do mrazíren Sládkovičovo na Slovensku, do mrazíren v Padborgu v Dánsku, nebo do mrazíren v Nizozemí. Tuto situaci nelze označit za objektivní okolnost svědčící o povědomí stěžovatelky o její účasti na podvodu.

[20] Podle krajského soudu stěžovatelka postupovala zcela nestandardně, neboť po nákupu zboží od Trading PPM neověřovala jeho původ, nekontrolovala, zda bylo řádně dodáno, ani zda skladovatel v mrazírnách ROVNER plní své smluvní i zákonné povinnosti ve vztahu k danému zboží. S tímto posouzením stěžovatelka nesouhlasí. Upozorňuje, že správce daně k tomuto závěru dospěl na základě dvou fotografií zboží ve skladu. Dané zboží bylo pořízeno na základě daňového dokladu ze dne 30. 11. 2015 a z předmětných fotografií je zřejmé označení dovozce zboží z JČS umístěné na obalu zboží. Správce daně uvedený závěr dále opírá o výpověď svědka P., který uvedl, že štítky s informací o dovozci z JČS na obalech zboží viděl. Stěžovatelka namítá, že po ní nelze požadovat, aby osobně prohlížela každé balení kuřecího masa skladované v mrazu ve snaze vypátrat údaj o obchodníkovi z JČS, od něhož se zboží dostalo do tuzemska. Takový požadavek je nespílitelný. Dále uvádí, že identita dodavatele jejího přímého dodavatele není standardně sdělována, sama ji nemohla zjišťovat a požadavek, aby po ní pátrala, považuje za naprosto nepatřičný, neboť jde o obchodní tajemství dodavatele.

[21] Stěžovatelce dále není jasné, proč by měla suplovat činnost veterinární správy a ověřovat, zda skladovatel plní své povinnosti týkající se správnosti údajů o původu zboží. Stěžovatelka uvádí, že skladovatel zboží důkladně kontroloval, včetně jeho původu, načež vystavil příjemku na sklad, která jí sloužila ke zpětné kontrole. Její kontroly se zaměřovaly na dokumentaci ke zboží, nikoli na jeho obal. Stěžovatelka s ohledem na to nerozumí tomu, proč by měla být dovozována její odpovědnost za daňový podvod na základě toho, že nekontrolovala, zda skladovatel plní své povinnosti, jež mu plynou z veterinárního zákona. Pokud jde o fotografie zboží, ty byly stěžovatelce doručeny e-mailem dne 17. 12. 2015, tuto skutečnost tak mohla reflektovat nejdříve při dodávkách realizovaných po tomto datu. Nadto jde o fotografie pouze jedné dodávky zboží. K výpovědi svědka P. stěžovatelka uvádí, že svědek vypovídal v obecnosti a nevyjadřoval se ke konkrétním dodávkám zboží pro stěžovatelku. Označení importéra na zboží stěžovatelky navíc svědek následně nepotvrdil. Nakonec žalovaný poukazoval na to, že se stěžovatelka nepozastavila

pokračování

nad tím, že některé ze zboží, které jí bylo dodáno do mrazíren ROVNER z Dánska, bylo následně prodáno a dopraveno nazpět do mrazíren v Dánsku. Stěžovatelka k tomu uvádí, že tato skutečnost vyplývá z místa určení požadované odběratelem, přičemž skladování v dánském Padborgu je trhu běžnou praxí, která je dána zejména nízkými náklady na skladování a vhodnou polohou pro další distribuci zboží.

[22] Další objektivní okolností, s níž stěžovatelka nesouhlasí, je neexistence písemné smlouvy s Trading PPM. Podle stěžovatelky je smyslem písemné smlouvy prokázání existence smluvního vztahu. V posuzovaném případě však není pochyb o tom, že obchodní vztah mezi stěžovatelkou a Trading PPM existoval. Krajský soud nezjišťoval standardy a specifika trhu s mraženým masem a bez dalšího převzal názor, že neuzavření písemné smlouvy je nestandardní. Stěžovatelka poukazuje na výpověď svědka J. M., obchodního zástupce jejího dodavatele dělených kuřecích čtvrtků, společnosti RABBIT Trhový Štěpánov a.s. Podle něj je forma kupní smlouvy v zásadě nezávislá na množství odebíraného zboží, resp. na hodnotě zakázky. Stěžovatelka má za to, že bylo prokázáno, že v daném odvětví je naprosto běžným standardem obchodování bez písemné smlouvy. Navíc byla ke každé zakázce vystavena písemná faktura, dodací listy a příjemka na sklad, přičemž tyto doprovodné dokumenty dostatečně suplovaly písemné smlouvy. Stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, že by rámcová písemná smlouva zajišťovala elementární právní jistotu. Tu vytváří funkční nastavení obchodních podmínek, nikoli formální dokument typu rámcové smlouvy.

[23] Stěžovatelka rozporuje názor krajského soudu, podle něhož byly platební podmínky v obchodním vztahu se společností Trading PPM nestandardní. Vytyká jemu i žalovanému, že akceptovaly postup správce daně, který nezjistil, zda jsou takto nastavené platební podmínky na trhu s mraženým masem standardní či nikoli. Stěžovatelka na nich nespátňuje nic neobvyklého a poukazuje na výpověď svědka M., podle níž je i okamžitá splatnost na trhu naprosto běžná. Krajský soud se opět s žalobními námitkami stěžovatelky nevypořádal.

[24] Poslední okolnost vytykaná stěžovatelce spočívá v nedostatečném prověření dodavatele Trading PPM předtím, než s ním začala obchodovat. Stěžovatelka má za to, že krajský soud nesprávně směšuje provedení vědomostního testu s přijatými preventivními opatřeními a že neuvádí žádné konkrétní kroky, při nichž stěžovatelka selhala. Dále namítá, že zjištěné nedostatky na straně Trading PPM se týkají její schopnosti dodat zboží a nijak nesouvisí s povědomostí stěžovatelky o podvodu na DPH. Stejně tak krajský soud nezohlednil pozitivní zjištění, která stěžovatelka o dodavateli měla. Stěžovatelka k tomuto námitkovému okruhu uzavírá, že nestandardnost jednotlivých okolností je třeba prokázat provedením relevantních důkazů o tom, co je v daném případě možno považovat za obvyklé a standardní. Tyto přitom nelze nahradit laickými úsudky správce daně bez znalosti daného obchodního odvětví.

[25] V poslední části kasační stížnosti věnující se provedeným preventivním opatřením stěžovatelka namítá, že nijak nerezignovala na kontrolní mechanismy a přijala vlastní opatření, na něž poukazovala v žalobě. Krajský soud však na její argumentaci nereagoval. V kasační stížnosti následně uvádí, že v rámci prevence (1) provedla analýzu veřejně dostupných údajů o Trading PPM, (2) snažila se o dodavateli získat reference od dalších

subjektů na trhu, (3) osobně se setkala s jednatelem dodavatele, (4) předložila podrobnou dokumentaci k jednotlivým obchodům, (5) zajímala se o původ zboží, kontrolovala jeho kvalitu a dodané množství, (6) platby zasílala na účet zveřejněný v registru plátců DPH, (7) obchodovala za cenu obvyklou, (8) v průběhu obchodování komunikovala s dodavatelem a (9) zboží dodávala několika různým odběratelům v tuzemsku i v JČS.

[26] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry krajského soudu. Ke kasační námitce týkající se nedostatečného prokázání standardu trhu s mraženým kuřecím masem podotkl, že nestandardní jednání stěžovatelky nepoměroval vůči jiným subjektům pohybujícím se na tomtéž trhu, neboť okolnosti daného případu jsou nestandardní napříč jednotlivými oblastmi podnikání. Žalovaný má za to, že není nutné být odborníkem v oboru, v němž stěžovatelka působí, aby mohl dospět k závěru, že prováděný způsob obchodování nebyl a není běžný. Závěrem navrhl, aby zdejší soud kasační stížnost zamítl.

[27] Stěžovatelka zaslala k vyjádření žalovaného repliku. Namítá v ní, že správce daně ve Zprávě o daňové kontrole č. j. 496404/19/3301-61563-701884 (dále jen „Zpráva“) neuvedl konkrétní listinné důkazní prostředky, z nichž při svém posouzení vycházel. Stěžovatelka nadto tyto důkazní prostředky ve správním spise nenalezla. Dále daňové orgány opomenuly jednu z podmínek nezbytných pro závěr, že došlo ke spáchání daňového podvodu – tj. že došlo k neodvedení daně za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice Rady EU 2006/112/ES (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156; zvýraznění doplněno). Z rozhodnutí daňových orgánů ani napadeného rozsudku nevyplývá, v čem mělo spočívat získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Stěžovatelka navíc upozorňuje, že DPH řádně zaplatila v rámci kupní ceny. K argumentaci žalovaného týkající se nestandardních okolností případu napříč jednotlivými oblastmi podnikání stěžovatelka uvádí, že taková úvaha je absurdní a podle judikatury zdejšího soudu musí daňové orgány zjišťovat, jaký je standard jednání na daném trhu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[29] Kasační stížnost není důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud předesílá, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Stejně tak smyslem soudního přezkumu není znovu podrobně opakovat argumentaci, která již zazněla v předchozích fázích řízení, popřípadě nalézt alternativní a za každou cenu originální způsob vyjádření týchž závěrů,

pokračování

k nimž již správně dospěl správní orgán (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017 - 44, odst. [26], či ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 As 168/2018 - 25, odst. [14], nebo ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128, odst. [16]). Při odůvodnění zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, se lze spokojit i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) či zdejší soud (např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72). Rovněž může soud postupovat tak, že proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí, aniž by musel detailně vypořádat každý dílčí argument uplatněný v žalobě (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 2. 2016, č. j. 4 As 113/2015 - 34, odst. [13]). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, jakým je kasační stížnost stěžovatelky, která v zásadě ulpívá na detailech a formálních námitkách, jež nemohou mít vliv na závěr soudu o důvodnosti návrhu; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům spojeným s porušením zásady efektivity a hospodárnosti řízení (srov. rozsudek ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019 - 56, nebo ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021 - 75, odst. [50]).

III. a) K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[31] Nejvyšší správní soud se v rámci vypořádání kasačních námitek nejprve zaměří na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Platí totiž, že v případě existence vad stanovených v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. již zpravidla není dán prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek bez dalšího zrušit.

[32] Z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za prokázaný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za (ne)správné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za (ne)důvodnou (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76). Rozhodnutí, které je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, obsahuje takové vady skutkových zjištění, které utvářejí rozhodovací důvody, typicky tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je dále takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (srov. např. rozsudky NSS ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci,

na níž je postaven základ žaloby (srov. např. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[33] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že krajský soud na několika místech nevypořádal její žalobní námitky, ale pouze se ztotožnil se závěry daňových orgánů, které stěžovatelce v předchozích řízeních rovněž nepřisvědčily. Z výše uvedené judikatury vyplývá, že není účelné opakovat argumentaci, jejímž prostřednictvím daňové orgány vypořádaly námitky stěžovatelky v předchozích řízeních, pakliže se s těmito závěry krajský soud ztotožnil. Stejně tak není jeho rozsudek nepřezkoumatelný, pokud s ohledem na obsáhlost podání postavil proti žalobním námitkám vlastní právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Krajský soud podle zdejšího soudu postupoval v mezích uvedené judikatury, přičemž sám předeslal, že zvolil tento způsob odůvodnění s ohledem na obsáhlost žaloby a obsahovou a formulační podobnost s námitkami, které stěžovatelka uvedla v odvolání (srov. odst. 21 napadeného rozsudku). Krajský soud všechny žalobní body stěžovatelky vypořádal buďto obecně, případně ztotožněním se s postupem daňových orgánů. Napadený rozsudek proto není nepřezkoumatelný.

III. b) K obecným východiskům podvodů na DPH

[34] Nejvyšší správní soud předně pro úplnost odkazuje na odst. 22-26 napadeného rozsudku, v nichž krajský soud podrobně osvětluje obecnou problematiku podvodného jednání daňových subjektů ve spojitosti s uplatňováním nároků na odpočet DPH, a to vč. relevantní judikatury a jednotlivých typů subjektů vyskytujících se v podvodném řetězci. Obdobně lze poukázat např. na rozsudek zdejšího soudu ze dne 7. 12. 2023, 1 Afs 161/2023 - 66, odst. [22] a násl.

[35] Lze doplnit, že judikatura SDEU a správních soudů vytvořila tzv. několikastupňový test (algoritmus) stanovující, jak postupovat, aby bylo možno plátcí odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana*, či rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43, odst. [41], nebo ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 - 45, odst. [24]). Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu došlo – konkrétně zda byla narušena daňová neutralita u některého z článků řetězce ve spojení s existencí nestandardních okolností svědčících o tom, že k neodvedení daně došlo právě z důvodu podvodného jednání (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti). Prokáže-li se, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se pořízením určitého zboží či služeb účastní plnění zasaženého únikem na DPH, je z tohoto úniku odpovědná, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odeprěn v plném rozsahu (bod 38 rozsudku SDEU ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*).

pokračování

III. c) K existenci daňového podvodu

[36] Stěžovatelka v první řadě namítá, že daňové orgány neprokázaly, jakým způsobem se zboží pohybovalo v řetězci, jak spolu obchodovaly jeho jednotlivé články, o jaké důkazy své závěry opřely a zda se podvod týká všech zdanitelných plnění, které přijala od Trading PPM.

[37] Nejvyšší správní soud poznamenává, že je na správci daně, aby zjistil rozhodné skutečnosti a prokázal, že v obchodním řetězci došlo k podvodu. Zároveň je však typickým společným znakem podvodů na DPH praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Pro prokázání podvodu je proto nutné v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními, která mají podklad ve správním spisu. V zásadě však mnohdy nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat – je proto přesnější hovořit o „důvodné domněnce daňového podvodu“ (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, odst. [26]). V daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, odst. [28], publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS). Na správce daně ovšem nelze klást nerealistické nároky. Jeho úkolem je vysvětlit podstatu daňového podvodu a vylíčit řetězec skutkových okolností, které v souhrnu svědčí o daňovém podvodu (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, odst. [24]). Není třeba, aby správce daně popsal, kdo a jakým způsobem spáchal podvod nebo přesné detaily obchodování (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 12. 2023, 1 Afs 161/2023 - 66, odst. [27]).

[38] Nejvyšší správní soud podotýká, že správce daně ve Zprávě identifikoval všechny daňové doklady, z nichž si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období od Trading PPM (srov. str. 6-11 Zprávy). Pohyb zboží v řetězci i chybějící DPH následně objasnil na str. 11-29 Zprávy. Obdobné námitce týkající se pohybu zboží v řetězci, kterou stěžovatelka uplatnila v odvolání, se podrobně věnoval i žalovaný v odst. 73 svého rozhodnutí, v němž poukázal i na důkazní prostředky, z nichž tyto závěry vyplývají a které jsou ve spisu založeny. Na též odstavec odkázal i krajský soud (srov. odst. 30 napadeného rozsudku). Pokud jde o zbylé námitky týkající se pohybu zboží v řetězci, Nejvyšší správní soud odkazuje na nadepsanou judikaturu, podle níž není nezbytné přesně a detailně popsat proces obchodování uvnitř řetězce, nýbrž podstatu a skutkové okolnosti podvodu a identifikovat řetězec skutečností, které v souhrnu svědčí o daňovém podvodu. Správce daně jednoznačně určil, že společnost Trading PPM odebírala předmětné zboží od missing traderů a že toto zboží prodávala stěžovatelce. Zároveň ze str. 11 Zprávy plyne, že missing traderi nakupovali dané zboží z JČS. Daňové orgány tak pohyb zboží v řetězci bezpečně prokázaly a krajský soud se s jejich závěry ztotožnil. Nejvyšší správní soud s jeho postupem souhlasí.

[39] Podle stěžovatelky správce daně nepostavil najisto, zda v předmětném řetězci byla identifikována chybějící daň. Kromě toho předkládá dílčí námitky týkající se nesoučinnosti missing traderů, příčiny chybějící daně, jejího potenciálního vlivu na to, zda missing traderi doměřenou daň uhradí a souvislosti daňové ztráty s plněním pro stěžovatelku. Dále

namítá, že podle správce daně došlo k narušení daňové neutrality, ačkoli dvěma subjektům stanovil nulovou daňovou povinnost. Rovněž v daňovém řízení došlo k rozsáhlé a nezákonné anonymizaci důkazních prostředků a že správce daně neaplikoval na její případ tzv. Axel Kittel test. Stěžovatelka rovněž tvrdí, že daňové orgány v předchozích řízeních opomenuly podmínku získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

[40] Nejvyšší správní soud opětovně poukazuje na str. 11-29 Zprávy, na nichž správce daně podrobně charakterizoval zapojení jednotlivých missing traderů do řetězce a identifikoval, ve vztahu k jakým zdaňovacím obdobím a z jakých důvodů dospěl k závěru, že tyto subjekty neodvedly DPH. Shodně postupoval žalovaný v odst. 44-71 svého rozhodnutí. Jejich závěry zrekapituloval krajský soud v odst. 28 a 29 napadeného rozsudku a přisvědčil daňovým orgánům, že postavily najisto, že ve výše popsáných a správcem daně detekovaných obchodních řetězcích byla identifikována chybějící daň. Ačkoli stěžovatelka s tímto posouzením nesouhlasí, nezpůsobuje tím nezákonnost napadeného rozsudku, neboť nijak relevantně tyto závěry nezpochybňuje. Pokud jde o namítanou nesoučinnost, která podle stěžovatelky není dostatečným důkazem toho, že došlo ke spáchání podvodu na DPH, lze s ní v obecnosti souhlasit, neboť samotná nesoučinnost spáchání podvodu neprokazuje. Stěžovatelka však pomíjí, že správce daně zjistil, že missing tradeři v první řadě daň z předmětných obchodů neodvedli, resp. ji v daňovém přiznání neuvedli, nebo jej ani nepodali. K tomu přistupují zjištěné nestandardní okolnosti (srov. odst. [44] níže). Missing tradeři začali být nekontaktní teprve po uskutečnění obchodů a nesoučinnost samotná nebyla bez dalšího příčinou daňového podvodu.

[41] Stejně tak nelze souhlasit s tím, že by porušení daňové neutrality bylo důsledkem postupu správce daně a nikoli podvodného jednání missing traderů. Stěžovatelka opět nelogicky obrací příčinu a následek – k porušení neutrality DPH došlo prvotním neodvedením daně, na něž následně správce daně reagoval tím, že daň subjektům v souladu s právními předpisy doměřil. Brání-li se stěžovatelka, že nemohla ovlivnit to, zda missing tradeři doměřenou daň uhradí, zdejší soud k tomu poznamenává, že stěžovatelka se nemusí samotného daňového úniku bezprostředně účastnit. Postačí totiž, že věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH. Totéž ostatně vyplývá z judikatury, kterou na podporu svého názoru sama cituje (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 1. 2020, č. j. 4 Afs 366/2019 - 51, odst. [46]). Otázkou existence souvislosti chybějící DPH s nárokovaným odpočtem DPH z přijatých zdanitelných plnění stěžovatelkou se žalovaný zabýval v odst. 109 svého rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že souvislost zde jednoznačně existuje. Nejvyšší správní soud k obecně pojaté námitce také pouze obecně uvádí, že souvislost mezi neodvedením daně a nárokovaným odpočtem DPH správce daně prokázal, neboť detailně objasnil skutkové okolnosti na str. 6-29 Zprávy. Námitku rozsáhlé a nezákonné anonymizace důkazních prostředků žalovaný již vypořádal v odst. 116 a násl. svého rozhodnutí. Stěžovatelka nijak konkrétně závěry žalovaného, k nimž se přiklonil i krajský soud, nerozporuje; pouze obecně tvrdí, že bylo anonymizací zasaženo do jejích práv. Nejvyšší správní soud k této námitce pouze obecně poznamenává, že do práv stěžovatelky anonymizováním písemností zasaženo nebylo.

[42] Pokud jde o námitku týkající se stanovení nulové daňové povinnosti některým missing traderům, Nejvyšší správní soud upozorňuje, že daňové orgány i u nich

pokračování

identifikovaly porušení daňové neutrality (srov. odst. [112] rozhodnutí žalovaného). Ke stanovení nulové daně došlo v daném případě v důsledku aplikace § 145 odst. 1 daňového řádu, podle něhož platí, že „[n]ebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.“ Jde tak o daň vyměřenou na základě kombinace právní fikce podání daňového tvrzení s právní domněnkou, že toto tvrzení bylo na daňovou povinnost ve výši 0 Kč. V žádném případě z této skutečnosti nelze zjednodušeně dovodit, že neutralita daně nebyla v transakčním řetězci narušena. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na svůj rozsudek ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, v němž uvedl: „Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. ‚chybějící daň‘, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit),“ (v podobnostech srov. rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2021, č. j. 2 Afs 286/2020 - 39, odst. [44], nebo ze dne 14. 11. 2022, č. j. 3 Afs 242/2020 - 32, odst. [39] a násl.).

[43] Další námitka směřuje k tomu, že správce daně v případě stěžovatelky neaplikoval tzv. Axel Kittel test. Pokud by tak učinil, musel by dospět k závěru, že stěžovatelka za účast na daňovém podvodu nemůže být odpovědná, neboť odpověď na první dvě otázky testu je záporná. Nejvyšší správní soud s úvahou stěžovatelky nesouhlasí, neboť daňové orgány prokázaly splnění prvních dvou podmínek Axel Kittel testu – tj. porušení daňové neutrality v důsledku podvodného jednání – v rámci první otázky několikastupňového testu. Tento závěr aproboval krajský soud v odst. 27-31 napadeného rozsudku a Nejvyšší správní soud s jeho posouzením souhlasí. Jde-li o opomenutí podmínky získání neoprávněného daňového zvýhodnění, lze poukázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 7. 2023, č. j. 1 Afs 125/2022 - 61, odst. [30], podle něhož „[j]e třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.“ Podle Nejvyššího správního soudu správce daně podrobně popsal nestandardní okolnosti, které prodej zboží v jednotlivých řetězcích provázely a které představují dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň v řetězcích byla následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

[44] Stěžovatelka následně rozporuje jednotlivé nestandardní okolnosti předmětného řetězce. K námitkám týkajícím se nedostatečného zjištění dodacích podmínek a fungování obchodních vztahů zdejší soud opět podotýká, že není nutné přesně a detailně popsat proces obchodování uvnitř řetězce. Správce daně stěžejní skutkové okolnosti obchodování článků řetězce a jejich účasti na podvodu osvětlil, a to vč. transakcí, při nichž missing tradeři prodávali zboží společnosti Trading PPM za nižší částku, než za kterou zboží pořídili od svých dodavatelů v JČS. Dopravu z JČS přitom hradili missing tradeři (srov. str. 15 Zprávy). Daňové orgány zároveň nezjistily, že by se v obchodních vztazích vyskytovaly zpětné bonusy, jak tvrdí stěžovatelka; ta své tvrzení sama neprokázala. Pokud jde o námitku, podle níž byla ztrátovost transakcí zjištěna pouze u čtyř ze sedmi dodavatelů, Nejvyšší správní soud upozorňuje, že nejde o jediné nestandardní okolnosti, přičemž každá z nich se nemusí nutně vztahovat ke každému z missing traderů, tím méně pak ke všem relevantním zdaňovacím obdobím.

[45] Dále stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by jednotliví znaky missing traderů představovaly nestandardní okolnosti prokazující existenci daňového podvodu. K jejím námitkám, jimiž konkrétně rozporuje jednotlivé nestandardní okolnosti, je třeba podotknout, že tyto námitky v žalobě neuplatnila, ačkoli tak učinit mohla. Pokud krajský soud provedl výčet jednotlivých nestandardních okolností a ztotožnil se s tím, jak je posoudily daňové orgány, učinil tak nad rámec svých povinností (*obiter dictum*). Zároveň je nutné upozornit na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2007, č. j. 8 As 52/2006 - 74, publ. pod č. 1655/2008 Sb. NSS, podle něhož kasační stížnost směřující proti nesprávnému právnímu posouzení krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. může mířit pouze proti nosným důvodům rozhodnutí. Kasační námitky proti částem rozhodnutí, které soud vyslovil nad rozsah vlastního rozhodnutí a nejsou závazné, proto nepředstavují kasační důvody podle § 103 s. ř. s. S ohledem na to jsou tyto kasační námitky dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné.

[46] Namítá-li stěžovatelka, že v jejím obchodním vztahu s Trading PPM správce daně neshledal nestandardní okolnosti, nelze s tímto tvrzením souhlasit. Některé z jednotlivých znaků se stěžovatelky a Trading PPM přímo dotýkají – např. absence písemných smluv nebo nestandardní platební podmínky. Nadto ke zkoumání nestandardních okolností souvisejících přímo se stěžovatelkou přistoupil správce daně ve 2. a 3. kroku několikastupňového testu. Stěžovatelka se mýlí, má-li za to, že z plnění, které bylo v rámci jejího vztahu s Trading PPM uskutečněno, nikdo nečerpal neoprávněnou daňovou výhodu, a že došlo ke zhojení neodvedené daně jejím doměřením Trading PPM a missing traderům. V první řadě z tvrzení stěžovatelky neplyne, zda dané články řetězce doměřenou daň uhradily, a tedy zda skutečně došlo k tvrzené „sanaci narušené daňové neutrality“. Zejména však je nutné upozornit na závěry již zmíněného rozsudku SDEU ve věci C-596/21, *Finanzamt M*. Podle nich může být druhému pořizovateli zboží řetězci odepřen nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu, že věděl nebo měl vědět o existenci úniku na DPH, kterého se dopustil původní prodávající při prvním prodeji, i když o tomto daňovém úniku věděl i první pořizovatel. Odpovídající názor vyslovil i zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 12. 1. 2023, č. j. 2 Afs 138/2021 - 69, odst. [27]. S ohledem na uvedené je třeba uzavřít, že správce daně postupoval při odepření nároku na odpočet DPH správně.

[47] Obecně lze k nestandardním okolnostem doplnit, že krajský soud dospěl k závěru, že ve spojení s porušením daňové neutrality daňové orgány správně vyhodnotily, že zjištěné skutečnosti ve svém celku prokazují zasažení předmětných obchodních transakcí daňovým podvodem. Nejvyšší správní soud s tímto závěrem souhlasí. Nemůže přisvědčit názoru stěžovatelky, podle něhož v předchozích řízeních nedošlo k vyhodnocení, v čem se jednotlivé okolnosti doplňují a v čem na sebe navazují. Daňové orgány i krajský soud nestandardní okolnosti podrobně popsaly a vyhodnotily a jejich vzájemná souvislost je patrná např. z odst. 82 a 83 rozhodnutí žalovaného.

III. d) K objektivním okolnostem

pokračování

[48] Další okruh námitek směřuje proti objektivním okolnostem svědčícím o povědomosti stěžovatelky o jejím zapojení do daňového podvodu. K námitkám týkající se navázání obchodní spolupráce s Trading PPM lze poznamenat, že uzavřela-li stěžovatelka smlouvu o skladování v mrazírnách ROVNER v březnu 2014, nijak tím není prokázáno, zda fakticky sklad v období od března do června 2014 využívala. Uvádí-li dále, že daňové orgány chybně vyhodnotily, že měla s mrazírnami ROVNER uzavřeny dvě smlouvy, není zdejšímu soudu zřejmé, co tímto tvrzením stěžovatelka sleduje. Nejvyšší správní soud opět nespatřuje ve skutkových zjištěních daňových orgánů v tomto směru konkrétní a zásadní nedostatky.

[49] Stěžovatelka se v kasační stížnosti snaží zpochybnit relevanci vědomostního dopisu ve vztahu ke zdaňovacím obdobím předcházejícím jeho doručení. Nejvyšší správní soud předně upozorňuje, že krajský soud v napadeném rozsudku výslovně netvrdil, že by byl dopis bez dalšího pro tato zdaňovací období relevantní. Uvedl však, že stěžovatelka nezměnila své chování, ačkoliv byla informována o riziku zapojení do podvodného jednání, a s Trading PPM obchodovala ve stejné komoditě a množství stejným způsobem i ve zdaňovacích obdobích září 2015 až prosinec 2015. Ačkoli je pravda, že správce daně doručil dopis až v polovině září 2015, stěžovatelka se po jeho doručení zachovala nestandardně a neobezřetně, pokud na jeho obsah nijak nereagovala a nezačala se o obchody s Trading PPM více zajímat. K tomu je vhodné poukázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, odst. [52], podle něhož *„[p]okud si plátce počíná běžně a obvykle neobezřetně, není to okolnost, která by mohla svědčit v jeho prospěch a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu. Právě naopak, takové tvrzení svědčí o obecné absenci kontrolních mechanismů v obchodní činnosti.“* Nejvyšší správní soud je toho názoru, že v projednávané věci po doručení vědomostního dopisu stěžovatelka rezignovala na projev byť elementární opatrnosti, což je při obchodech v celkové výši stovek milionů korun a při zvážení dalších objektivních okolností krajně nestandardní. Přestože by tato okolnost sama o sobě nevedla k závěru, že stěžovatelka měla povědomí o podvodu na DPH, význam ostatních objektivních okolností se tím posiluje. A ačkoli stěžovatelka spolu poměruje dopis a své zkušenosti s Trading PPM – konkrétně jde o dlouhodobý obchodní vztah, status spolehlivého plátce DPH, řádný průběh transakcí a kontakt s dodavatelem – nejde podle zdejšího soudu o důvody, pro které by mohla vědomostní dopis zcela ignorovat.

[50] Stěžovatelka dále tvrdí, že Trading PPM komunikovala i s daňovými orgány, sama však přiznává, že správce daně uplatnil v řízení protokol sepsaný v jiném daňovém řízení, nikoli správcem daně samotným. Pokud jde o další výtky k rizikovým faktorům uvedeným ve vědomostním dopisu, daňové orgány v rámci této objektivní okolnosti nedovozovaly povědomí stěžovatelky o účasti na podvodu z nich samotných, nýbrž z absence jakékoli reakce na daný dopis. Samotné rizikové faktory jsou předmětem objektivních okolností, jimž se zdejší soud věnuje dále. Tvrdí-li stěžovatelka, že nevěděla a nemohla vědět o tom, že Trading PPM figuruje v jiných řízeních týkajících se podvodů na DPH, je třeba doplnit, že krajský soud netvrdil, že tyto skutečnosti prokazují její povědomí o podvodu.

[51] Co se týče změny chování stěžovatelky při obchodování se společností TENDERFOOD a tvrzené nelogické úvahy daňových orgánů, Nejvyšší správní soud

připomíná, že „(...) tzv. buffer vystupuje v obchodních transakcích jako článek, který působí zdánlivě dojem zcela fungujícího subjektu, nakupující a prodávající výrobky či služby, a který je do řetězce přidán za účelem zakrytí jeho podvodné povahy [...]. Bylo by proto v rozporu s touto koncepcí, pokud by na jedné straně stěžovatel tvrdil, že společnost [...] plnila v řetězci roli buffera, jehož úkolem bylo vystupovat jako „spořádaný obchodník a daňový subjekt“, na druhé straně však tvrdil, že tato společnost neodvedla daň, přičemž cílem tohoto neodvedení bylo získání neoprávněné daňové výhody (což je spojeno s rolí tzv. missing tradera),“ (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021 - 69, odst. [30]; zvýraznění doplněno). Rovněž lze doplnit, že „[d]alší společnosti pak fungovaly na pozici buffera, tedy byly vloženy do řetězce za účelem ztížení jeho odhalení. Pro subjekty fungující na této pozici je typické vykazování nízké daňové povinnosti, kterou následně uhradí a do určité míry komunikují se správcem daně,“ (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2023, č. j. 2 Afs 99/2022 - 74, odst. [69]; zvýraznění doplněno). Z uvedené judikatury vyplývá, že účelem zařazení dalšího článku v pozici buffera je typicky snaha znepřehlednit řetězec, případně posílit zdání legality obchodů. Tento další buffer (společnost Tredimed) tak naopak bude dobrovolně spolupracovat se správcem daně, neboť jeho úkolem je působit dojem standardního obchodníka.

[52] Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že tato okolnost by sama o sobě vědomost stěžovatelky o daňovém podvodu neprokázala. Přistupují k ní však další objektivní okolnosti. Daná skutečnost je nestandardní i s ohledem na vysvětlení, které stěžovatelka předložila (srov. odst. [19] výše). Se společností TENDERFOOD několikrát obchodovala a následně, když odběratel požadoval objemnější dodávky zboží, se racionálně snažila alokovat obchodní riziko a počínat si vůči němu obezřetně, proto fakticky prodávala společnosti TENDERFOOD zboží pomocí zprostředkovatele (Tredimed). Nejvyšší správní soud však spatřuje pochybnost v tom, že stěžovatelka vynaložila vůči Trading PPM (v porovnání s Tredimed), se kterou neměla žádnou obchodní historii, zcela odlišnou a nepoměrně nižší míru opatrnosti. Před započítáním obchodování jí důsledně neprověřila (srov. odst. [57] níže), neměla s ní uzavřenou žádnou písemnou smlouvu (srov. odst. [55] níže), ačkoli s ní obchodovala se zbožím v celkové hodnotě stovek milionů korun. Tento nesoulad stěžovatelka v předchozích řízeních ani v kasační stížnosti neobjasnila, Nejvyšší správní soud proto jejímu vysvětlení neuvěřil a souhlasil se závěry daňových orgánů a krajského soudu.

[53] K objektivní okolnosti kontroly zboží stěžovatelka namítá, že po ní nelze požadovat, aby prohlížela každé balení zboží, suplovala činnost veterinární správy a dohledávala informace o dodavatelích z JČS. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že správce daně nepožadoval, aby stěžovatelka kontrolovala jednotlivá balení zboží. Ostatně daňové orgány dospěly k závěru, že nebylo doloženo, že by veškeré dodávky zboží od Trading PPM v roce 2015 byly označeny etiketou dovozce z JČS. Daňové orgány pouze uvedly, že kdyby stěžovatelka vynaložila alespoň základní míru péče, mohla zjistit, že některé zboží údaj o importérovi obsahovalo. Správce daně po stěžovatelce rovněž nepožadoval, aby vůči skladovateli nahrazovala činnost veterinární správy. Základní kontrola zboží mj. za účelem zjištění údajů o dodavateli z JČS představuje podle zdejšího soudu ekonomicky racionální činnost, kterou stěžovatelka zamezuje znehodnocení zboží, zejména však ověřuje, zda skladovatel plní své povinnosti ze smlouvy o skladování, a předchází své účasti na daňovém podvodu. Pokud se stěžovatelka o dodané zboží alespoň

pokračování

minimálně nezajímala, rezignovala na jeden z důležitých kontrolních mechanismů, který v kombinaci s dalšími objektivními okolnostmi působí značně nestandardně.

[54] K námitkám stěžovatelky, které se týkají fotografií zboží, stěžovatelka pouze opakuje odůvodnění žalovaného v odst. 136 jeho rozhodnutí, aniž by s ním jakkoliv polemizovala. Co se týče výpovědi svědka P., s námitkami obecnosti a nedostatečné souvislosti se zbožím stěžovatelky se již daňové orgány vypořádaly (srov. str. 60 Zprávy a odst. 132 a násl. rozhodnutí žalovaného). Nelze přisvědčit názoru stěžovatelky, podle něhož správce daně svědeckou výpověď dezinterpretoval – svědek vypověděl, že na některých obalech daného zboží identifikace importéra byla uvedena, ale nevybavil si, zda se označení dodavatele z JČS nacházelo i na zboží stěžovatelky. K tomu lze poukázat na zjištění správce daně, podle něhož v kontrolovaném období existovaly tři subjekty, které na základě uzavřené smlouvy o skladování v mrazírnách ROVNER v daném místě skladovaly mražené brazilské kuřecí maso: Trading PPM, stěžovatelka a společnost NFI Trading s.r.o., která byla v rámci identifikovaného řetězce odběratelem stěžovatelky. S ohledem na předmětný řetězec se tak zboží označené dodavatelem z JČS muselo dostat do sféry stěžovatelky. Nakonec zdejší soud nepochybně, že odběratel stěžovatelky mohl vybrat konkrétní místo dodání zboží, které se mohlo nacházet v Dánsku kvůli jeho poloze. Taková transakce je však podezřelá proto, že se konkrétní zboží již jednou v Dánsku nacházelo a podle zdejšího soudu není logické převážet totéž zboží beze změny tam a nazpět. Pokud by stěžovatelka zboží kontrolovala, mohla identifikovat i tuto nestandardní okolnost.

[55] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani ve vztahu k námitkám ohledně neexistence jakékoli písemné smlouvy s Trading PPM. Je třeba upozornit, že daňové orgány po stěžovatelce nepožadovaly, aby uzavírala na každou dodávku zvláštní písemnou smlouvu. Vzhledem k objemu a celkové hodnotě dodávek i požadavku určité podnikatelské opatrnosti považovaly za nestandardní, že strany neuzavřely alespoň rámcovou smlouvu nastavující např. podmínky placení, práv z vadného plnění, vymáhání sankcí atp. Stěžovatelka se mýlí, má-li za to, že rámcová písemná smlouva by takovéto záruky neposkytovala a že doprovodné dokumenty nahrazovaly účel písemné smlouvy. Poukazuje-li na to, že je podle ní na trhu s mraženým kuřecím masem standardní obchodovat bez písemných smluv, lze pouze zopakovat, že daňové orgány netrvaly na písemné smlouvě na každý obchod zvlášť. Takové transakce nemusí samy o sobě vzbuzovat žádné podezření. Avšak opakované obchodování se zbožím v celkové hodnotě stovek milionů korun bez jakékoli rámcové smlouvy již nestandardní podle Nejvyššího správního soudu je.

[56] Pokud jde o objektivní okolnost týkající se nestandardně nastavených platebních podmínek ve vztahu stěžovatelky a Trading PPM, daňové orgány zjistily, že u jiných obchodních partnerů stěžovatelky byly platební podmínky jiné (splatnost se pohybovala od 6 do 30 dní; srov. odst. [94] rozhodnutí žalovaného). Stejně tak z výpovědi svědka M. vyplynulo, že společnost RABBIT Trhový Štěpánov a.s. vystavuje svým odběratelům daňové doklady s různou dobou splatnosti (od 21 do 60 dní). Nelze tak tvrdit, že by správce daně nezjišťoval, jak na předmětném trhu bývají platební podmínky nastaveny. Stejně tak nelze stěžovatelce přisvědčit, že by podle svědka M. byla „*okamžitá splatnost na trhu naprosto běžná.*“

[57] Nakonec správce daně dospěl k závěru, že si stěžovatelka nedostatečně prověřila dodavatele Trading PPM předtím, než s ním začala obchodovat. Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že nesprávně směšuje provedení vědomostního testu s přijatými preventivními opatřeními a že neuvádí žádné konkrétní kroky, při nichž selhala. Nejvyššímu správnímu soudu však není zřejmé, v čem má tvrzené nesprávné směšování spočívat. Obecně tak pouze odkazuje na svůj rozsudek ze dne 31. 5. 2023, č. j. 2 Afs 284/2022 - 34, odst. [41], podle něhož posouzení objektivních a subjektivních okolností nelze považovat za „*dva izolované kroky „vědomostního testu“*“. *Relevantní skutkové okolnosti totiž mnohdy nelze striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií ostatně viz např. i rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno posoudit komplexně a dospět k závěru, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce.*“ V projednávané věci nedošlo k nesprávnému směšování kroků několikasupňového testu, neboť obsah konkrétního kroku může být relevantní i v jiných fázích testu. Pokud jde o zmíněné konkrétní kroky, při nichž měla stěžovatelka pochybit, krajský soud je uvedl v odst. 46 a 47 napadeného rozsudku.

[58] Namítá-li stěžovatelka, že se zjištěné nedostatky na straně Trading PPM týkají její potenciální schopnosti dodat zboží, odkazuje zdejší soud na odst. 158 rozhodnutí žalovaného, v němž žalovaný tutéž námitku vypořádal. Stejně tak se žalovaný již zabýval námitkou, podle níž nebyla zohledněna pozitivní zjištění, která stěžovatelka o dodavateli měla. Daňové orgány nepovažovaly výčet pozitivních zjištění za relevantní, neboť tyto informace neodpovídají tomu, co stěžovatelka uvedla do protokolu o ústním jednání ze dne 12. 12. 2017. Není tak prokázáno, že by stěžovatelka takto analyzovala Trading PPM před začátkem spolupráce. S ohledem na shora uvedené nemá Nejvyšší správní soud k postupu daňových orgánů a krajského soudu výtky.

[59] Na závěr tohoto okruhu námitek nelze stěžovatelce přisvědčit, že by zjištěné objektivní okolnosti nebyly v příčinné souvislosti s daňovým podvodem. Nejvyšší správní soud se přiklání k závěru krajského soudu, podle něhož popsané objektivní okolnosti sledovaných transakcí ve svém souhrnu prokazují, že stěžovatelka o své účasti na podvodu na DPH mohla nebo měla vědět (srov. odst. 48 napadeného rozsudku). Pro úplnost lze uvést, že krajský soud v odst. 39 napadeného rozsudku odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, odst. [54], publ. pod č. 3705/2018 Sb. NSS. Podle něj si správce daně „*zcela jistě může učinit názor na průběh obchodní transakce, její logistiku, jakož např. i na odbornost osob či praktičnost a účelnost školení obsluhy apod., nicméně pokud stěžovatelka argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatelky, která dle Nejvyššího správního soudu nejsou nikterak nemyšlitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatelky o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně.*“ Pokud tedy správce daně neposuzoval odborně náročně a technicky složité otázky, mohl si na ně v souladu s citovanou judikaturou učinit názor bez rozsáhlého dokazování specifík

pokračování

konkrétního trhu. Nejvyšší správní soud považuje za zásadní, že stěžejní pochybnosti správce daně plynou z nelogičnosti, neekonomičnosti či neopatrnosti kroků stěžovatelky v rámci běžných obchodních činností. Nelze proto souhlasit s námitkou, podle níž byl správce daně v projednávané věci povinen nestandardnost jednotlivých okolností prokázat provedením relevantních důkazů o tom, co je v daném případě možno považovat za obvyklé a standardní. Posoudil-li, že se stěžovatelka v daném případě chovala nestandardně napříč jednotlivými oblastmi podnikání, Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením s ohledem na výše uvedené objektivní okolnosti souhlasí.

III. e) K přijatým preventivním opatřením

[60] V posledním námitkovém okruhu stěžovatelka trvá na tom, že prokázala, že přijala dostatečná preventivní opatření, aby zabránila své účasti v podvodném řetězci. Následně předmětná opatření podrobně rozebírá. Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka v této části kasační stížnosti pouze opakuje žalobní námitky, aniž by byly vztaženy k napadenému rozsudku. Námitky navíc téměř doslova odpovídají žalobním bodům. S ohledem na to není tato část kasační stížnosti způsobilá k věcnému projednání a je v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2023, č. j. 3 Afs 231/2022 - 46, odst. [16]).

IV. Závěr a náklady řízení

[61] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[62] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 27. září 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu