



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **L. D.**, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 606/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 10. 2023, č. j. 30 Af 65/2021-83,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2021, č. j. 31528/21/5300-21444-712862 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“). Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 6. 2020, jimiž správce daně doměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců únor až prosinec roku 2017 a leden až květen roku 2018 (celkem se jednalo o šestnáct dodatečných platebních výměrů). Důvodem doměření daně bylo dle správce daně neprokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně; konkrétně stěžovatel dle správce daně neprokázal, že plnění byla dodána společnostmi deklarovanými na daňových dokladech, tj. společnostmi Flash Business

s. r. o. (nyní Flash Business s. r. o. „v likvidaci“, dále jen „Flash Business“) a BAUKOMERZ, s. r. o. (zaniklá dne 1. 6. 2023, dále jen „BAUKOMERZ“).

[2] Žalovaný v průběhu odvolacího řízení dospěl k závěru, že naplnění hmotně právních podmínek nároku na odpočet nebylo správcem daně relevantním způsobem zpochybněno. Stěžovatelem podané odvolání nicméně žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil, neboť dospěl k závěru, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH v rozporu se smyslem a účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), jelikož se účastnil transakce zasažené podvodem na DPH, o kterém věděl nebo vědět mohl.

[3] V **žalobě** stěžovatel namítl, že žalovaný neprokázal existenci podvodu na dani; plnění totiž byla řádně přiznána, což potvrzují podaná kontrolní hlášení; narušena nebyla ani neutralita daně. Žalovaný si dle stěžovatele byl vědom toho, že není schopen vybrat daň u konkrétních subjektů, proto vytvořil v řetězci dodavatelů podvod na dani, který vedl k doměření daně u dalších účastníků obchodního řetězce. Dodavatelé stěžovatele (společnosti Flash Business a BAUKOMERZ) daň přiznali a svou daňovou povinnost plynoucí z podaných přiznání řádně zaplatili; to platí rovněž o subdodavatelích stěžovatele s výjimkou společností JOHAL TRANS, s. r. o., PROG-SOFT a H & H. Chybějící daň vznikla v důsledku zásahu žalovaného tím, že neuznal nárok na odpočet dodavatelům a subdodavatelům stěžovatele. Žalovaný navíc neprokázal, že podvodem na dani byla zasažena právě ta plnění, která stěžovatel od společnosti Flash Business a BAUKOMERZ přijal. Postup žalovaného byl nezákonný, když realizace plnění přijatá těmito společnostmi byla prokázána. Žalovaný dále neprokázal, že z uvedených transakcí stěžovatel jakkoli profitoval. Žalovaný rovněž neuvedl jedinou objektivní okolnost, která by byla v rozporu s běžnou obchodní praxí. Petr Surý byl pro stěžovatele zárukou kvalitních obchodů a podnikatelskou výhodou, neboť stěžovatel neměl důvod mu nedůvěřovat a prověřovat si velmi složité všechny obchodní transakce. Stěžovatel je přesvědčený, že učinil všechna opatření, která po něm bylo možné rozumně vyžadovat; byl tak v dobré víře, že se neúčastní podvodu na dani ve smyslu judikatury SDEU. Napadené rozhodnutí je dle stěžovatele nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť žalovaný neuvedl, v čem podvod na dani spočíval, a rovněž neuvedl žádné objektivní okolnosti, na jejichž základě by bylo možné dovodit vědomou účast stěžovatele v podvodném řetězci.

[4] **Krajský soud** žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji. Úvodem poznamenal, že námitky uplatněné stěžovatelem v žalobě se v podstatě shodují s těmi, které uplatnil v odvolání; se závěry vyslovenými žalovaným v napadeném rozhodnutí se krajský soud plně ztotožnil a v odůvodnění rozsudku z nich vycházel.

[5] Jde-li o identifikaci chybějící daně, krajský soud shrnul, že k narušení daňové neutrality došlo na úrovni přímých dodavatelů stěžovatele, tedy u společností Flash Business a BAUKOMERZ; těmito společnostmi byla za dotčená zdaňovací období doměřena daň z přidané hodnoty, kterou však neuhradily. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž detailně popsal, jakým způsobem docházelo ke ztrátě daně a narušení daňové neutrality na úrovni subdodavatelů, kteří dodávali zboží společnostmi Flash Business a BAUKOMERZ. Dle krajského soudu není důležité, jakým způsobem byla daň doměřena, ale skutečnost, že daň nebyla odvedena. Z důvodu nesoučinnosti dodavatelů stěžovatele nebylo možné ověřit, zda tito (vč. jejich dodavatelů) daň z plnění dodaných stěžovateli řádně přiznali. Okolnosti

pokračování

popsané žalovaným ohledně zapojení společnosti Flash Business a všech jejích dodavatelů v souhrnu nasvědčují tomu, že i v tomto případě šlo o součást širšího schématu, jehož cílem bylo neodvedení DPH.

[6] O tom, že na straně dodavatelů a subdodavatelů stěžovatele zjevně nešlo o pouhé nahodilé podnikatelské selhání, dle krajského soudu svědčí celá řada nestandardních okolností, které žalovaný v napadeném rozhodnutí přehledně popsal. Za klíčové soud označil propojení činnosti všech stěžovatelových dodavatelů osobou Petra Surého, jenž vystupoval jménem dodavatelů Flash Business a BAUKOMERZ a zprostředkoval i předchozího dodavatele stěžovatele - společnost JOHAL TRANS, s. r. o. Transakce s dodavateli rovněž provázely podezřelé okolnosti. U dodavatelů i subdodavatelů docházelo k podezřelým změnám v obsazení statutárních zástupců a společníků a k využívání tzv. bílých koní, kteří neměli o činnosti subdodavatelů a dodavatelů prakticky žádné povědomí. Krajský soud poukázal na další podezřelé okolnosti, nestandardnosti či dokonce nezákonnosti, které nebyly pouhou shodou náhod. Krajský soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku, že žalovaný neprokázal, že v důsledku předchozího neodvedení daně stěžovatel čerpal výhodu.

[7] Podle krajského soudu žalovaný s využitím údajů získaných v daňovém řízení se společností Flash Business a prostřednictvím kontrolních hlášení u společnosti BAUKOMERZ věrně zmapoval obchodní řetězce, v nichž docházelo k plněním zatíženým daňovým podvodem. Souvislost dodání plnění, u nichž stěžovatel uplatňoval nárok na odpočet DPH, s transakcemi zatíženými nestandardními okolnostmi, byla v projednávané věci identifikována a prokázána.

[8] Pokud jde o existenci objektivních okolností, krajský soud poznamenal, že i v tomto případě stěžovatel toliko zopakoval námitky již jednou uplatněné v odvolacím řízení, jimiž se žalovaný dostatečně zabýval. Krajský soud především zdůraznil roli Petra Surého, s nímž stěžovatel spolupracoval a který zastupoval stěžovatelovy dodavatele; poukázal též na další objektivní okolnosti, které zjistil správce daně. Krajský soud dospěl k závěru, že ačkoliv popsané okolnosti samy o sobě neznamenají účast daňového subjektu na daňovém podvodu, jedná se indicie, které mohou v souhrnu s dalšími skutkovými okolnostmi účast na podvodu na DPH založit. Dále připustil, že důvěra mezi obchodními partnery v podnikatelské praxi je klíčem k úspěšné dlouhodobé spolupráci; to však neospravedlňuje až naivní postup stěžovatele, který „přivřel oči“ před celou řadou popsanych varovných signálů, které jej měly vést k obezřetnému přístupu ve vztahu k dodavatelům Flash Business a BAUKOMERZ, jakož i k Petru Surému. Za daných okolností, které by musely být za běžných okolností rozumnému podnikateli podezřelé, bylo dle krajského soudu v souladu s judikaturou na stěžovateli, aby učinil přiměřené, ale účinné kroky k tomu, aby riziko účasti na podvodu na dani vyloučil či alespoň minimalizoval. Krajský soud příkladem vyjmenoval opatření, která stěžovatel mohl za tímto účelem přijmout. Stěžovatel však žádná opatření nepřijal a ani to netvrdil. Rovněž neprokázal, že si své dodavatele ověřil ve veřejných rejstřících; toto tvrzení je navíc v rozporu s jeho dřívějším vyjádřením. I kdyby tvrzená opatření učinil, nebyla by s ohledem na míru podezřelých okolností dostatečná.

[9] V **kasáční stížnosti** stěžovatel namítl kasáční důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř.

s.“). Stěžovatel primárně poukázal na ústavní východiska týkající se omezení uplatnění státní moci správcem daně (čl. 2 odst. 2 Listiny) a na ochranu vlastnictví (čl. 11 Listiny). V této souvislosti poznamenal, že český právní řád neobsahuje možnost neuznat daňovému subjektu nárok na odpočet DPH z důvodu vědomé účasti na podvodu na dani. Dále stěžovatel poukázal na institut zneužití práva, přičemž konstatoval, že jej lze aplikovat ve zcela výjimečných situacích jako prostředek *ultima ratio*.

[10] Dle názoru stěžovatele nemohou okolnosti, jimiž jsou fiktivní sídlo společnosti, neexistence webových stránek, neexistence provozovny, neukládání účetních závěrek do sbírky listin apod., založit výjimečnou situaci ve smyslu judikatury SDEU, respektive se nejedná o okolnosti, které by se vymykaly běžným zvyklostem. Dodavatelé stěžovatele (společnosti Flash Business a BAUKOMERZ) řádně přiznávali dodávky dřevní hmoty ve prospěch stěžovatele, což lze ověřit v kontrolních hlášeníh. Krajský soud dospěl k nesprávnému závěru ohledně otázky ztráty daně a narušení daňové neutrality, neboť správce daně si mohl řádně ověřit, zda daň z plnění ve prospěch stěžovatele byla řádně přiznána. Pozdější stanovení daně správcem daně dodavatelům stěžovatele bylo založeno na domněnce, že subjekty neprokázaly odpočet na dani; to však nepostačí k prokázání existence chybějící daně. Důkazy o neplnění povinností si vytvořily daňové orgány samy bez součinnosti s dotčenými daňovými subjekty. Stěžovatel trvá na tom, že daň byla řádně přiznána a že bylo na správci daně, aby ji vymáhal u skutečných dlužníků.

[11] Žalovaný dle stěžovatele neprokázal existenci podvodu na dani tak, jak jej chápe SDEU, a krajský soud pochybil, aproboval-li jeho závěry. Stěžovatel zdůraznil, že obchody se týkaly komodity, se kterou obchoduje běžně, a to za běžné ceny a pro něj běžným způsobem. Smyslem a účelem těchto obchodů nebylo získání daňového zvýhodnění.

[12] V daných případech nebyla dle stěžovatele prokázána existence takových objektivních okolností, které by stěžovatele měly již při obchodování upozornit na to, že v řetězci dodávek mohl být spáchán podvod na dani. Nebylo prokázáno, že pan Petr Surý nebyl oprávněn za dodavatele Flash Business a BAUKOMERZ jednat. Dle stěžovatele skutečnost, že pan Surý požadoval platby v hotovosti, není významná; vyplňování výkupních lístků stěžovatelem také není ničím neobvyklým; trh se dřevem je založen na vzájemné spolupráci, důvěře a kolegiálnosti, která se vytvářela po desítky let. Žalovaný si dle stěžovatele neověřil běžnou praxi u jiných obchodníků s dřevní hmotou. Okolnosti uvedené žalovaným a plně aprobované krajským soudem nemohly ani ve vzájemné souvislosti stěžovatele upozornit na to, že obchody byly jakýmkoliv způsobem problematické.

[13] K přijetí dostatečných opatření stěžovatel uvedl, že si ověřil své dodavatele ve veřejných rejstřících. Dále namítl, že nemůže kontrolovat, zda se neúčastní podvodu na dani tak, jak se mu snaží vnutit krajský soud. Mimo realitu je dle stěžovatele požadavek krajského soudu na osobní setkání se statutárními orgány dodavatelů, prokázání bezdlužnosti dodavatelů či účast dodavatele u předání zboží nebo provádění bezhotovostních plateb. Za exces považuje tvrzení krajského soudu, že platbu DPH z plnění měl zajistit sám úhradou na účet správce daně postupem dle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty.

[14] Žalovaný se ve **vyjádření ke kasační stížnosti** ztotožnil se závěry vyslovenými krajským soudem. Chybějící daň byla identifikována u dodavatelů stěžovatele, tj. u společností Flash Business a BAUKOMERZ. Tito dodavatelé sice formálně podávali daňová

pokračování

přiznání, nicméně zpravidla nehradili deklarované primární daňové povinnosti, které vykazali ve svých daňových tvrzeních ani nehradili daňové povinnosti, které jim byly vyměřeny či doměřeny správcem daně na základě provedených kontrolních postupů. Vymáhání všech daňových nedoplatků správcem daně pak bylo u obou dodavatelů neúspěšné. V daném případě byla zjištěna celá řada nestandardních okolností, které žalovaný přehledně popsal. K námitce absence daňového zvýhodnění žalovaný uvedl, že pro konstatování účasti stěžovatele na daňovém podvodu není rozhodující, zda daňovou výhodu čerpal stěžovatel sám nebo jiný subjekt v řetězci dodání; doměření daně je důsledkem odepření nároku na odpočet daně pro nedbalostní účast stěžovatele na podvodu DPH. Objektivní okolnosti v daném případě představují ve svém souhrnu jasné indicie, které vzbuzovaly podezření o podvodném charakteru řetězce dodání, a to již v době jejich uskutečnění. Stěžovatel na základě těchto okolností, jež mu byly známy nebo je mohl snadno ověřit, mohl a měl vědět o možné účasti na podvodu na DPH. Žalovaný zdůraznil, že stěžovatel kontinuálně odebíral zboží od dodavatelů, kteří byli propojeni osobou Petra Surého; i přes podezřelé okolnosti vstupoval do smluvních vztahů s neznámými a neprověřenými subjekty pouze na základě toho, že kontakt s nimi zprostředkoval Petr Surý, k němuž choval silnou důvěru. Další zjištěné objektivní okolnosti (stran virtuálního sídla či neukládání účetních závěrek apod.), je nutné dle žalovaného posuzovat ve vzájemném kontextu. Přijetí rozumných opatření a jejich dostatečnost je vždy poměřována ve vztahu k závažnosti objektivních okolností, které měly v subjektu z důvodu obezřetnosti indikovat, že se do obchodování ztíženého podvodem zapojil. V daném případě šlo o celou sadu varovných signálů, které objektivně vzbuzovaly důvodné podezření, že se stěžovatel může účastnit podvodu na DPH. Stěžovatel však žádná rozumná opatření nepřijal.

[15] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, současně zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

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

[17] Úvodem Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší v kasačním řízení přezkoumávat opětovně rozhodnutí žalovaného v rozsahu přezkumu provedeného krajským soudem. Předmětem přezkumu může být proto toliko to, zda rozhodnutí krajského soudu k námitkám uvedeným v kasační stížnosti ob stojí. Nejvyšší správní soud je přitom povolán pouze k přezkumu v rozsahu vymezeném stěžovatelem. Řízení o kasační stížnosti je totiž ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti kasačního soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele, neboť takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, nebo ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60).

[18] V nyní posuzovaném případě stěžovatel v kasační stížnosti ve své podstatě vznesl stejné námitky jako v odvolacím řízení, potažmo v žalobě. Z námitek stěžovatele se podává jeho paušální nesouhlas se závěry žalovaného a krajského soudu, přičemž však na svoji obranu neuvádí žádná tvrzení, jež by mohla zvrátit závěr o tom, že šetřená plnění byla zasažena podvodem na DPH, o němž věděl, respektive vědět měl a mohl. Nejvyšší správní soud se seznámil se spisovou dokumentací a dospěl k závěru, že žalovaný dostatečně zjistil skutkový stav věci, jeho závěry mají oporu v předloženém spisu, odůvodnění napadeného rozhodnutí je přezkoumatelné, logické a v souladu s ustálenou judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu.

[19] Jde-li o námitku stěžovatele, že krajský soud nekriticky převzal závěry žalovaného, Nejvyšší správní soud podotýká, že námitky stěžovatele uplatněné v *odpovědi na výzvu k uplatnění práva* č. j. 25330/21/5300-21444-712862, ze dne 28. 6. 2021 a v žalobě (potažmo i v kasační stížnosti) jsou co do jejich podstaty totožné. Z ustálení judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá: „*Je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS.). Krajský soud poukázal na podobnost stěžovatelem uplatněných námitek ve zmíněném podání a v žalobě. Z napadeného rozsudku vyplývá, že se krajský soud se závěry učiněnými v napadeném rozhodnutí ztotožnil, proto nebylo třeba, aby v odůvodnění rozsudku uvedl nové důvody pro zamítnutí žaloby, jimiž by prakticky toliko zopakoval závěry žalovaného. Stěžovatel do řízení před soudem nevnesl žádné nové argumenty ani neoznačil žádné nové důkazy, jež by mohly vést k jiným skutkovým zjištěním či jinému právnímu posouzení věci. Za této situace nelze očekávat, že odůvodnění rozsudku krajského soudu se bude zásadně lišit od rozhodnutí žalovaného.

[20] Stěžovatel namítá, že české právo neupravuje možnost neuznat nárok na odpočet DPH z důvodu vědomé účasti na podvodu. Jak však sám následně dovozuje, tato možnost plyne správcům daně z judikatury SDEU. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014, ve spojených věcech C-131/13, C-163/13, C-164/13, *Italmoda*, v němž SDEU zdůraznil, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznatelným a podporovaným směrnici o DPH, daňové subjekty se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Podle SDEU je třeba směrnici o DPH vykládat v tom smyslu, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí osobě povinné k dani odmítnout v rámci dodání zboží uvnitř Společenství přiznat nároky na odpočet, osvobození nebo vrácení DPH, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu DPH, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce (srov. bod 62. cit. rozsudku).

[21] Mimoběžná je rovněž polemika stěžovatele ohledně použití institutu zneužití práva jakožto nástroje *ultima ratio*. Je totiž zřejmé (ostatně argumentace stěžovatele se tímto směrem také dále vyvíjí), že v posuzovaném případě žalovaný neuznal stěžovatelem

pokračování

nárokové odpočty na DPH za z důvodu jeho vědomé účasti na podvodu. Rozdíl mezi podvodem na dani a zneužitím práva přílehavě popsal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, v bodech 23. až 25. Námitka stěžovatele, že aplikace zneužití práva je protiústavní, je mimo rámec nyní posuzované věci.

[22] Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že důkazní břemeno stran prokázání daňového podvodu, respektive prokázání vědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, leží na správci daně. V této souvislosti lze připomenout, že Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury SDEU [viz zejména rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, nebo ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva. Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH. Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě nebo daň zaplatit). Jedná se o tzv. první podmínku, kdy správce daně zkoumá existenci podvodu. Při prokazování daňových podvodů je další povinností správce daně, aby v konkrétním případě prokázal, že šetřené transakce provázejí takové objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr o tom, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet DPH bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Zkoumání, respektive prokazování existence objektivních okolností spadá do druhého kroku. Daňový subjekt naopak prokazuje, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Jedná se o třetí podmínku, přičemž pokud daňový subjekt neprokáže, že přijal dostatečná (rozumná) opatření, lze mu nárok na odpočet DPH odepřít.

[23] Stěžovatel popírá existenci daňového podvodu. Namítá, že dodavatelé Flash Business a BAUKOMERZ dodávky dřevní hmoty ve prospěch stěžovatele řádně přiznali, což správce daně mohl ověřit v kontrolních hlášeních. Stejně tak bylo možné dle stěžovatele splnění povinnosti daň přiznat ověřit u jeho dodavatelů; důkazy o nesplnění daňových povinností si vytvořily později daňové orgány.

[24] Nejvyšší správní soud konstatuje, že tvrzení stěžovatele je přinejmenším zavádějící. V daňovém řízení byla zjištěna chybějící daň u přímého dodavatele stěžovatele, společnosti Flash Business, a to za zdaňovací období únor až prosinec 2017 (viz str. 12 až 17 rozhodnutí žalovaného). Žalovaný podrobně popsal obchodní řetězce, v nichž figurovaly jako subdodavatelé během krátkého období právnické osoby, které byly zastoupeny Petrem Surým, případně panem K., přičemž Petr Surý rovněž jednal za společnost Flash Business. Se společností Flash Business stěžovatel ukončil spolupráci na konci roku 2017 kvůli tomu,

že u ní byla zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období únor, srpen až říjen 2017; za období listopad a prosinec byly správcem daně zahájeny postupy k odstranění pochybností. Společnost Flash Business se však stala pro správce daně nekontaktní, protože bylo správci daně znemožněno prověření všech daňově relevantních skutečností pojících se s danými obchodními transakcemi. Správce daně proto stanovil společnosti Flash Business daň, kterou však tato společnost nezaplatila. Pokud jde o zdaňovací období březen až červenec 2017, společnost Flash Business podala daňová přiznání a vykázala dodání zboží stěžovateli v kontrolních hlášeních, nicméně neuhradila tvrzenou daňovou povinnost. Vymáhání všech daňových nedoplatků u společnosti Flash Business správcem daně bylo neúspěšné. Rovněž někteří subdodavatelé stěžovatele neplnili řádně své daňové povinnosti; k tomu srov. bod 43. rozhodnutí žalovaného ve vztahu k subdodavateli JOHAL TRANS, s. r. o. (tato společnost byla v září 2016 přímým dodavatelem stěžovatele, přičemž obchody s touto společností navázal stěžovatel prostřednictvím Petra Surého); bod 44. rozhodnutí žalovaného ve vztahu k subdodavateli BERIDA; bod 45. rozhodnutí žalovaného ve vztahu k subdodavateli DNEMEDA CONSULTING LIMITED; bod 46. rozhodnutí žalovaného ve vztahu k subdodavateli PROG-SOFT; bod 47. ve vztahu k subdodavateli EUROFORGE-SK, spol. s r. o., a bod 48. rozhodnutí žalovaného ve vztahu ke společnosti TURBO 16 s. r. o.

[25] Chybějící daň byla žalovaným identifikována rovněž u druhého přímého dodavatele stěžovatele, a sice u společnosti BAUKOMERZ, a to za zdaňovací období leden až květen 2018. Stěžovatel navázal spolupráci se společností BAUKOMERZ v lednu 2018, prakticky ihned po ukončení spolupráce se svým předchozím dodavatelem, společností Flash Business. Za tuto společnost jednal rovněž Petr Surý; jednatele této společnosti stěžovatel neznal. Správce daně zahájil u společnosti BAUKOMERZ za zdaňovací období leden až květen 2018 postupy k odstranění pochybností; v průběhu daňového řízení však byla tato společnost nekontaktní, čímž znemožnila správci daně prověření všech daňově relevantních skutečností pojících se k daným obchodním transakcím, a proto jí byla správcem daně stanovena daň, kterou však tato společnost neuhradila. Vymáhání všech daňových nedoplatků správcem daně bylo rovněž neúspěšné. Tímto jednáním byla dle žalovaného narušena neutralita DPH. Stejně jako u společnosti Flash Business se žalovaný zabýval subdodavateli stěžovatele účastnících se řetězce dodavatelů s dřevní hmotou, kteří rovněž neplnili řádně své daňové povinnosti; k tomu srov. bod 50. ve vztahu k subdodavateli H & H great venture s. r. o.; bod 51. rozhodnutí žalovaného ve vztahu k subdodavateli WC40KM, a bod 52. ve vztahu k subdodavateli HOTEL PODHORAM.

[26] Žalovaný dále uvedl, že dodavatelé stěžovatele (společnosti Flash Business a BAUKOMERZ) neposkytovali správci daně potřebnou součinnost v průběhu kontrolních postupů, čímž znemožnili prověřit správnost jejich daňových tvrzení. Bezprostředně po ukončení obchodování se stěžovatelem tyto společnosti změnilly adresu svého sídla a provedly personální změny v obsazení svých orgánů, přičemž své obchodní podíly převedly na stejnou osobu s bydlištěm na Ukrajině. Následně byly tyto společnosti zrušeny s likvidací. Obě společnosti neuhradily daň vykázanou v daňových tvrzeních či stanovenou správcem daně. Žalovaný proto dospěl k závěru, že u obou dodavatelů stěžovatele došlo k narušení daňové neutrality.

[27] Na základě výše shrnutých skutečností Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že v řízení byla prokázána existence podvodu na DPH. Chybějící daň

pokračování

byla detekována jak na úrovni přímých dodavatelů stěžovatele, tak na úrovni subdodavatelů. Dodavatelé stěžovatele přitom vykazují znaky typické pro tzv. *missing trader*. V důsledku jejich nesoučinnosti se správcem daně nebylo možné ověřit všechny skutečnosti rozhodné pro zjištění výše daně. Správce daně tudíž stanovil společnosti Flash Business daň za zdaňovací období únor a srpen až prosinec 2017 a společnosti BAUKOMERZ stanovil daň za zdaňovací období leden až květen 2018. Nicméně tuto skutečnost nelze vykládat tak, že správce daně „vytvořil důkazy o neplnění povinností“ těchto společností. Chybějící daň může být identifikována i u subjektu, který je nekontaktní, nepodal daňové přiznání nebo kterému byla daň doměřena správcem daně (a to i z jiného důvodu než z titulu účasti na podvodném jednání). Pokud je daňový subjekt nekontaktní a správce daně tudíž nemá jinou možnost, než si za účelem zjištění daňové povinnosti daňového subjektu obstarat důkazy sám, nelze mu to přičítat k tíži. Nutno upozornit, že povinnost spolupráce osob zúčastněných na správě daně a správce daně vyplývá přímo ze zákona (§ 6 odst. 2 daňového řádu).

[28] Tvzení stěžovatele, že zúčastněné subjekty řádně podávaly kontrolní hlášení, z nichž lze ověřit realizaci obchodů, není relevantní. Z kontrolního hlášení nelze usuzovat na odvedení daně daňovým subjektem; jedná se o nástroj ke sledování toků zdanitelných plnění, nicméně nijak ještě nesvědčí o splnění daňové povinnosti. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2023, č. j. 9 Afs 85/2022-48, bylo by absurdní se domnívat, že pouhým deklarováním určitých transakcí dojde k negaci jakéhokoliv závěru o existenci daňového podvodu. Stejně tak je nepřipadná argumentace stěžovatele, že si správce daně mohl splnění povinností stran přiznání daně ověřit u subdodavatelů. V první řadě je nutné zopakovat, že subdodavatelé se správcem daně nespolupracovali; dále je nutné podotknout, že ani ověření podání daňového přiznání nic nevypovídá o tom, zda byla daň vykázána správně a zda byla daňovým subjektem uhrazena.

[29] Stěžovatel na svoji obranu dále uvádí, že zjištěné objektivní okolnosti a skutečnost, že dodavatelům byly uděleny statusy nespolehlivého plátce, tito byli nečinní vůči správci daně a nehradili své daňové povinnosti, ještě neznamená, že se jedná o podvod, neboť se nejedná o situaci výjimečnou; snaha obcházet placení daní a páchat daňové úniky je zde dle stěžovatele od nepaměti, nelze však zaměňovat cílený daňový únik s podvodem na dani. K tomuto netypickému způsobu obrany lze říci toliko to, že má-li stěžovatel povědomí o jiných případech, kdy dochází k daňovým podvodům ve smyslu judikatury SDEU (tj. k narušení daňové neutrality), nelze tuto skutečnost zohlednit v jeho prospěch. Optikou tvrzení stěžovatele by se nespočetné páchání daňových podvodů mělo stát prakticky normou a správce daně by neměl vůči daňovým subjektům účastnících se podvodných řetězců nijak zasahovat a plnění jejich daňových povinností požadovat. Takový přístup je nejen „*fantasmagorický*“, ale především v rozporu s judikaturou SDEU týkající se smyslu nároku na odpočet DPH dle směrnice o DPH, jímž je zajištění naprosté neutrality daně (body 46. a 48. rozsudku SDEU ve věci *Italmoda*) a rovněž v rozporu s cílem správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu).

[30] Podle stěžovatele nebyly v řízení prokázány objektivní okolnosti, které by nasvědčovaly tomu, že obchodní řetězce byly zasaženy podvodem. Ani této námitce nelze přisvědčit. K existenci nestandardních okolností se žalovaný podrobně vyjádřil v bodech 55. až 75. napadeného rozhodnutí. Žalovaný identifikoval společné znaky subjektů zapojených do detekovaných obchodních struktur zasažených podvodem na DPH (např. změny

v osobách jednatelů a společníků, sídla společností se nacházela na virtuálních adresách, docházelo ke změnám obchodních firem u subdodavatelů, absence webových stránek, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin, udělení statusu nespolehlivého plátce atd.). Žalovaný upozornil na významnou roli, kterou v daných obchodních řetězcích sehrál pan Petr Surý, který jednal za oba dodavatele, ačkoliv neměl postavení jednatele těchto společností. V obchodních vztazích mezi stěžovatelem a společností Flash Business panovala zcela mimořádná důvěra, když spolu realizovali obchody v řádech milionů korun, aniž by společnosti uzavřely písemnou smlouvu, přičemž platby za zboží probíhaly výhradně v hotovosti. Se společností BAUKOMERZ stěžovatel měl sjednanou smlouvu s naprosto vágním obsahem (srov. bod 57. rozhodnutí žalovaného). Stěžovatel sám uvedl, že všechny obchodní transakce zprostředkoval Petr Surý, kterého již dlouho zná, a že si své obchodní partnery neprověřoval. Zároveň však ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel přestal obchodovat se společností JOHAL TRANS, s. r. o. (za kterou jednal rovněž Petr Surý), neboť tato společnost nedodala ujednané množství sjednaného zboží. Stěžovatel následně začal spolupracovat se společností Flash Business (jejímž dodavatelem byla právě společnost JOHAL TRANS, s. r. o.) za kterou jednal Petr Surý. Se společností Flash Business stěžovatel přestal obchodovat z důvodu kontroly vedené správcem daně. Následně navázal spolupráci se společností BAUKOMERZ, která byla taktéž zastoupena Petrem Surým. Žalovaný dále poukázal na vizuální nesrovnalosti podpisu jednatele společnosti BAUKOMERZ Pavla Trlidy na výkupních dodacích listcích a daňových dokladech oproti podpisu na plné moci jím udělené panu Petru Surému, jakož i na skutečnost, že Pavel Trlida o obchodování se dřevem nic nevěděl.

[31] V kasační stížnosti stěžovatel trvá na tom, že s Petrem Surým udržoval dlouhodobý obchodní vztah, věřil mu a obchody se uskutečňovaly na podání ruky bez vzájemné kontroly. Tímto způsobem argumentoval stěžovatel již v odvolacím řízení a v žalobě; Nejvyšší správní soud sdílí názor žalovaného (bod 93. rozhodnutí žalovaného), jakož i krajského soudu (bod 48. napadeného rozsudku), že i důvěra k dlouhodobému obchodnímu partnerovi musí mít své hranice. Stěžovatel zcela ignoroval indicie, které naznačovaly, že obchodování se společnostmi zastoupenými Petrem Surým může být rizikové. Zmínit lze znovu skutečnost, že obchody zprostředkované Petrem Surým nebyly uskutečněny vždy řádně (např. nebylo dodáno všechno zboží), byly zahajovány daňové kontroly zaměřené na obchodování se dřevem. Byl to rovněž Petr Surý, který vyžadoval platby v hotovosti (přičemž podpisy jednatele společnosti BAUKOMERZ se na příjmových pokladních dokladech vystavené touto společností v některých případech liší – viz bod 71. rozhodnutí žalovaného), ačkoliv s jinými dodavateli dřevní hmoty (společnost GIRAFEE BUILDINGS s. r. o., P. Č. či obec Javorová) prováděl úhradu zboží bezhotovostně. Bezbřehá důvěra, jakou choval stěžovatel k Petru Surému, pročež rezignoval na základní podnikatelskou obezřetnost, nebyla s ohledem na popsané objektivní okolnosti namístě.

[32] Stěžovatel dále tvrdil, že obchody se dřevní hmotou v šetřených případech byly realizovány způsobem obvyklým na daném trhu, jakož i obvyklým způsobem, jakým stěžovatel se svými obchodními partnery obchoduje. Toto tvrzení však bylo vyvráceno správcem daně, který popsal, jakým způsobem probíhaly obchody se stejnou surovinou mezi stěžovatelem a společností GIRAFEE BUILDINGS s. r. o. V podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na body 71. a 73. rozhodnutí žalovaného, z nichž jasně vyplývá, že obchody realizované s dodavateli Flash Business a BAUKOMERZ prostřednictvím Petra Surého se vymykají stěžovatelově běžné praxi.

pokračování

[33] Nejvyšší správní soud dodává, že jednotlivé zjištěné okolnosti nemusí být (hodnoceno jednotlivě) nezákonné, ani samy o sobě podezřelé. Podstatné je právě jejich souhrnné hodnocení z hlediska běžného obchodování (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2021, č. j. 2 Afs 37/2019-34). V souzené věci byla popsána celá řada objektivních (nestandardních) okolností, které ve svém souhrnu prokazují, že stěžovatel minimálně mohl a měl vědět o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. S ohledem na všechny zjištěné skutečnosti se nelze domnívat, že by narušení neutrality daně mělo příčinu v pouhém podnikatelském selhání dodavatelů stěžovatele, nýbrž vzniklo v důsledku podvodného jednání zúčastněných subjektů.

[34] Vzhledem k nestandardním okolnostem, které provázely šetřené obchody, měl stěžovatel věnovat zvýšenou pozornost opatřením eliminujícím možné riziko zapojení do podvodných transakcí. Stěžovatel namítá, že si dodavatele ověřil ve veřejných rejstřících, což však fakticky nelze prokázat. Stěžovateli lze přisvědčit do té míry, že prokázání ověření subjektů ve veřejných rejstřících může být problematické. Krajský soud však v odůvodnění reflektoval to, že stěžovatel v minulosti popřel, že by si informace o svých dodavatelích zjišťoval (to ostatně lze dovodit též z kasační stížnosti, v níž stěžovatel uvedl, že obchody s dodavateli zastoupenými Petrem Surým byly „realizovány na podání ruky bez vzájemné kontroly“). Zároveň, jak správně poznamenal žalovaný, pokud by stěžovatel provedl lustraci svých dodavatelů v obchodním rejstříku, zcela určitě by si všiml rizikových signálů tam zaznamenaných (k tomu srov. bod 79. rozhodnutí žalovaného). Stěžovatel však po tvrzeném ověření svých dodavatelů ve veřejných rejstřících žádná opatření nepřijal. Nejvyšší správní soud podotýká, že čím silnější existují indicie signalizující nestandardní obchodní transakce, tím obezřetnější by daňový subjekt měl být vůči svým dodavatelům. Náhled do veřejných rejstříků lze považovat za zcela běžný způsob prověření obchodního partnera z veřejně dostupných zdrojů, nicméně nejedná se o dostatečné opatření, které by mohlo stěžovateli zabránit účasti na podvodu.

[35] Krajský soud v bodě 54. jmenoval některá možná opatření, ke kterým mohl stěžovatel přistoupit. Stěžovateli přitom nelze přisvědčit v tom, že kdyby takové kroky podnikl, na trhu by dávno nebyl. V daňovém řízení totiž bylo zjištěno, že u předávek zboží při obchodním styku s jinými dodavateli byli přítomni zástupci těchto dodavatelů, platby byly prováděny bezhotovostně apod. Navíc, výčet krajského soudu byl toliko příkladným a stěžovateli není vyčítáno, že nepřijal tato konkrétní opatření, nýbrž že nepřijal žádná opatření.

[36] Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že postup dle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty nelze po odběrateli v rámci posuzování splnění třetí podmínky striktně požadovat. To však ani krajský soud netvrdil. Jeho úvahy směřovaly k tomu, že pokud u odběratele přetrvávají jistá podezření a riziko podvodu nebylo odvráceno, může se s dodavatelem dohodnout, že platbu DPH sám zajistí úhradou na účet správce daně postupem dle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že tímto krajský soud toliko vyzdvihl jednu z mnoha možností, jak lze předejít narušení daňové neutrality a tím i účasti odběratele na daňovém podvodu.

[37] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 22. listopadu 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu