ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **JUDr. Šárka Línková,** insolvenční správkyně společnosti HEEL a. s., se sídlem Jiráskova 972, Pardubice, zastoupená JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Pankráci 449/11, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 10. 2015, č. j. 32502/15/5300-22442-707666, ze dne 2. 10. 2015, č. j. 32352/15/5300-22442-707666, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 35848/15/5300-22442-707666, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 9. 11. 2017, č. j. 45 Af 21/2015 – 95,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“), jakožto insolvenční správkyně společnosti HEEL a.s., IČ 46356223, se sídlem Jiráskova 972, Pardubice (dále jen „daňový subjekt“), proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“).

[2] Usnesením krajského soudu ze dne 30. 3. 2016, č. j. 45 Af 21/2015 – 38, bylo rozhodnuto o spojení věcí vedených u jmenovaného soudu pod sp. zn. 45 Af 21/2015, 45 Af 22/2015 a 45 Af 23/2015 ke společnému řízení pod sp. zn. 45 Af 21/2015 (výrok I.). Výrokem II. usnesení byly odmítnuty žaloby daňového subjektu proti v záhlaví označeným rozhodnutím žalovaného (pro nedostatek aktivní procesní legitimace daňového subjektu, namísto kterého je v úpadku, ve věcech týkajících se majetku spadajícího do konkurzní podstaty, aktivně procesně legitimován insolvenční správce, tj. v tomto případě stěžovatelka). Krajský soud tak v řízení nadále posuzoval toliko žaloby stěžovatelky jakožto insolvenční správkyně daňového subjektu. Výroky III. a IV. uvedeného usnesení rozhodl krajský soud o nákladech řízení mezi daňovým subjektem a žalovaným, stejně jako o vrácení soudních poplatků daňovému subjektu. Nejvyšší správní soud pro přehlednost poznamenává, že jednotlivé správní žaloby směřovaly vůči samostatným, v záhlaví označeným, rozhodnutím žalovaného, jejichž výroky jsou stručně popsány níže.

[3] Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 10. 2015, č. j. 32502/15/5300-22442-707666, byla zamítnuta odvolání daňového subjektu a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) - dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 19. 1. 2015:

- č. j. 355478/15/2103-50522-203967, jímž byla daňovému subjektu za zdaňovací období duben 2012 doměřena daň ve výši 9.610.983 Kč (oproti daňovému přiznání, v němž byl vykázán nadměrný odpočet ve výši 10.252.102 Kč) a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.922.196 Kč,

- č. j. 356166/15/2103-50522-203967, jímž byla daňovému subjektu za zdaňovací období květen 2012 doměřena daň ve výši 10.271.249 Kč (oproti daňovému přiznání, v němž byl vykázán nadměrný odpočet ve výši 10.613.461 Kč) a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2.054.249 Kč, a

- č. j. 356330/15/2103-50522-203967, jímž byla daňovému subjektu za zdaňovací období červen 2012 doměřena daň ve výši 3.516.799 Kč (oproti daňovému přiznání, v němž byl vykázán nadměrný odpočet ve výši 5.310.888 Kč) a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 703.359 Kč.

[4] Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 10. 2015, č. j. 32352/15/5300-22442-707666, byla zamítnuta odvolání daňového subjektu a potvrzena rozhodnutí správce daně, a to platební výměry na DPH ze dne 30. 7. 2014:

- č. j. 3403866/14/2103-24802-203967, jímž byla daňovému subjektu za zdaňovací období září 2012 vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 16.580 Kč (oproti daňovému přiznání, v němž byl vykázán nadměrný odpočet ve výši 13.577.208 Kč),

- č. j. 3404673/14/2103-24802-203967, jímž byl daňovému subjektu za zdaňovací období listopad 2012 uznán nadměrný odpočet ve výši 3.908.358 Kč (oproti daňovému přiznání, v němž byl vykázán nadměrný odpočet ve výši 16.202.648 Kč), a

- č. j. 3428631/14/2103-24802-203967, jímž byl daňovému subjektu za zdaňovací období prosinec 2012 uznán nadměrný odpočet ve výši 2.242.163 Kč (oproti daňovému přiznání, v němž byl nejprve vykázán nadměrný odpočet ve výši 2.577.719 Kč, a dodatečnému daňovému přiznání, v němž byl vykázán v důsledku oprav nadměrný odpočet 1.897.599 Kč).

[5] Rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 11. 2015, č. j. 35848/15/5300-22442-707666, bylo změněno rozhodnutí správce daně – platební výměr na DPH ze dne 30. 7. 2014, č. j. 3404537/14/2103-24802-203967, jímž byl daňovému subjektu za zdaňovací období říjen 2012 uznán nadměrný odpočet ve výši 379.924 Kč (oproti daňovému přiznání, v němž byl vykázán nadměrný odpočet ve výši 25.873.836 Kč) tak, že byly změněny hodnoty na řádcích 1, 20, 62, 64 a 65 daňového přiznání a vyměřena daň ve výši 300.412 Kč.

Řízení před krajským soudem

[6] Stěžovatelka v žalobách vytýkala žalovanému především to, že z judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu vyvodil nesprávné závěry, které pak aplikoval na souzenou věc, že měl shodně se správcem daně za to, že daňový subjekt byl zapojen do řetězce podvodných obchodů, jejichž primárním cílem bylo získání nadměrného odpočtu na DPH, aniž by bylo prokázáno, že daňový subjekt mohl o daňových podvodech vědět, a že potvrdil názor správce daně, podle něhož daňový subjekt nepostupoval obezřetně, neboť dostatečně neprověřil své obchodní partnery a nepřijal všechna opatření, která po něm mohla být rozumně vyžadována.

[7] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nepřisvědčil stěžovatelce v tom, že závěry, které žalovaný vyvodil z judikatury, jsou mylné. Naopak dal žalovanému zapravdu, že by každý daňový subjekt měl postupovat obezřetně a v reakci na konkrétní okolnosti přijímat veškerá přiměřená opatření k ověření, že jím poskytované plnění není součástí daňového podvodu. Chybným neshledal ani konstatování žalovaného, že rezignování na obezřetnost v obchodních vztazích může ústit ve ztrátu nároku na odpočet daně (samozřejmě za předpokladu, že bude prokázáno, že subjekt měl nebo mohl – pokud by byl dostatečně obezřetný – o daňovém podvodu vědět). Správnost takových závěrů dovodil například z rozsudků Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 161/2016 – 51, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47 a č. j. 9 Afs 67/2007 – 147, které v napadených rozhodnutích citoval žalovaný. Krajský soud dále naznal, že závěry vyslovené v rozsudcích ve věcech *Mahagében* (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11), a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, dále jen „*Mahagében*“) a *LVK* (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 31. 3. 2013 ve věci C-643/11, *LVK – 56 EOOD proti Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencia za prihodite*, dále jen „*LVK*“) naopak nebrání tomu, aby daňové orgány při posuzování situace, v níž se objevovala řada náznaků nasvědčujících, že plnění, které daňový subjekt poskytl svému obchodnímu partneru, bylo součástí daňového

podvodu, shledaly nedostatky přijatých opatření v tom, že daňový subjekt svého odběratele - navzdory podezřelým okolnostem - nepožádal o doložení plnění daňových povinností vůči správci daně (nebo v absenci jiného obdobného opatření).

[8] Krajský soud se dále zabýval otázkou vědomosti, resp. možné vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu, stejně jako dostatečnosti preventivních opatření stěžovatelky proti účasti na daňovém podvodu, a to se zaměřením na obchodní transakce stěžovatelky, jejichž předmětem byly dodávky množství semene brukve řepky olejky. Krajský soud označil za podstatné, že se jednalo o řetězové transakce s prvotním nákupem v jiném členském státě, přičemž některé z článků transakcí nepřiznaly DPH, neodvedly ji a jsou nekontaktní. Účastníci řetězových transakcí byli osobně propojeni a někteří z nich vznikli a registrovali se k DPH nedlouho před zahájením řetězových transakcí. Přeprodej řepky mezi více subjekty nedával žádný ekonomický smysl, a to především (ale nikoli výlučně) v situacích, kdy dvě společnosti byly mezi sebou navzájem dodavateli i odběrateli. Daňový subjekt nakupoval řepku od tuzemských dodavatelů, dále ji neskladoval, ale prodával ji svým odběratelům. Dodavatelé daňového subjektu v kontrolovaných obdobích uváděli dodání zboží ve svých přiznáních k DPH a odváděli daň na výstupu. Jedinou výjimkou v tomto ohledu byla společnost FUTURE INN, která navzdory registraci k DPH nepodávala daňová přiznání a pro správce daně byla nekontaktní. Ačkoli tato společnost prodala daňovému subjektu v kontrolovaných obdobích řepku za celkovou cenu 14.407.399 Kč (bez DPH), dodání zboží nepřiznala. Řepku nakoupenou od společnosti FUTURE INN prodal daňový subjekt slovenské společnosti RATMAX a toto dodání vykázal jako plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Slovenská společnost RATMAX byla v kontrolovaných obdobích jediným odběratelem společnosti HEEL v jiném členském státě Evropské unie. Společnost RATMAX v přiznáních k DPH za měsíce duben až červen 2012 nepřiznala pořízení zboží od daňového subjektu v celkové výši 190.332.283 Kč. Řepka byla společnosti RATMAX dodávána na Slovensko do veřejného skladu společnosti Agronovaz v Novém Mestě nad Váhom. Zboží měla za společnost RATMAX přebírat na základě smluvního vztahu slovenská společnost DRACKSTORE. Nakládání a přebírání zboží ve skladu fakticky probíhalo za účasti řidiče (tj. přepravce, resp. jeho zaměstnance) a skladníka, jenž byl zaměstnancem společnosti Agronovaz. Společnost DRACKSTORE nebyla jen společností zajišťující přebírání řepky určené pro společnost RATMAX, ale sama byla v kontrolovaných obdobích dodavatelem i odběratelem řepky. Společnost DRACKSTORE zboží odebírala například od české společnosti MELISANA, která byla během roku 2012 odběratelem i dodavatelem řepky od daňového subjektu. Společnost DRACKSTORE zboží naopak dodávala například společnosti Easygoing, která byla dodavatelem řepky pro společnost MELISANA, a společnosti VERDEGAL, která rovněž dodávala společnosti MELISANA. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 12. 1. 2015 identifikoval řadu dalších obchodních vztahů mezi výše uvedenými společnostmi i společnostmi dalšími a konstatoval, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích bylo vytvořeno velké množství vzájemně se prolínajících fakturačních řetězců postrádajících racionální vysvětlení. Několik vytvořených řetězců podle něj spojovala nejen shodná komodita, s níž bylo obchodováno (řepka), ale také zúčastněné společnosti a osoby, které za ně jednaly. Řepka byla vyvážena z České republiky na Slovensko a odtud zpět do Benešova v České republice, odkud se případně dostávala na další místa, mnohdy

zpět na Slovensko, a to i do skladu v Novém Mestě nad Váhom. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím duben až červen 2012 daňové orgány uváděly množství objektivních skutečností vedoucích je k závěru, že daňový subjekt mohl přinejmenším vědět, že transakce s řepkou byly zatíženy daňovým podvodem. Že nešlo o standardní obchodní transakce, ale o podvodné jednání směřující ke krácení daně, mohl daňový subjekt naznat z osobní propojenosti subjektů, s nimiž přišel do kontaktu. Od března 2012 do ledna 2013 byl jednatelem odběratele RATMAX Marek Hurák, který byl od března 2012 do února 2013 společně s Renátou Jurskou společníkem téže společnosti. M. M., předseda představenstva daňového subjektu, při výslechu sdělil, že jednatele společnosti RATMAX osobně nezná, neboť za ni jednala Renáta Jurská, M. J. a Peter Siska. Vedle toho, že Renáta Jurská byla společníkem společnosti RATMAX, byla jednatelkou a jediným společníkem společnosti DRACKSTORE, která měla na základě smlouvy přebírat za společnost RATMAX dodávky řepky od daňového subjektu ve skladě v Novém Mestě nad Váhom. O smluvním vztahu mezi společností RATMAX a společností DRACKSTORE M. M. věděl a stejně tak si byl vědom účasti Renáty Jurské v obou společnostech. Ačkoliv uzavření smlouvy o přijímání a potvrzování zboží za jinou společnost není samo o sobě nelegální, jednalo se o jednu z indicií vypovídajících o zvláštním propojení mezi některými společnostmi a osobami. S Peterem Siskou se M. M. seznámil na počátku roku 2012. Peter Siska zřejmě seznámil M. M. se zástupci společnosti RATMAX (touto skutečností si M. M. při výslechu nebyl zcela jist) a od něj také získal reference na společnost RATMAX. Peter Siska, ač nebyl jednatelem ani společníkem společnosti RATMAX, dle sdělení M. M. jednal za tuto společnost a byl přítomen při jejích jednáních s daňovým subjektem. Peter Siska přitom byl jednatelem a jediným společníkem společnosti MELISANA, která se později v roce 2012 stala odběratelem i dodavatelem řepky daňového subjektu. M. M. dále vypověděl například to, že znal Richarda Jurského, neboť ten někoho doprovázel při jednání. Richard Jurský přitom byl společně s Markem Hurákem společníkem a jednatelem ve společnosti JAMBUL a dále byl jednatelem společnosti Easygoing, jejímž společníkem byl Marek Hurák. Přes společnost JAMBUL se řepka dostávala od slovenské společnosti RATMAX zpět k českým společnostem, společnost Easygoing pak byla odběratelem i dodavatelem řepky a byla zapojena v několika podvodných řetězcích.

[9] Krajský soud na základě výše popsaných zjištění přisvědčil žalovanému v tom, že nestandardní vztahy mezi zainteresovanými společnostmi měly vést daňový subjekt k obezřetnosti. I kdyby daňový subjekt skutečně nevěděl o daňovém podvodu, ani o tom, že se řepka dovážela ze Slovenské republiky zpět do tuzemska, pak si toho přinejmenším vědom být mohl. Přítomnost Petera Sisky, který nebyl zákonným ani zmocněným zástupcem společnosti RATMAX, při jednáních této společnosti s daňovým subjektem neodpovídá běžné obchodní realitě, a to ani v situaci, kdy pan Siska doporučil společnost RATMAX daňovému subjektu k obchodování, jak uváděla stěžovatelka. Přítomnost Petera Sisky při jednáních a radění osobám, které za společnost RATMAX jednaly (či dokonce akceptaci veškerých připomínek Petera Sisky společností RATMAX), měly v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti ohledně poctivosti obchodů s řepkou. Tyto pochybnosti pak měly být posíleny tím, že za společnost RATMAX nejednal její jednatel (který dokonce nikdy nebyl na jednání přítomen, přestože se jednalo o nezanedbatelné, několikamilionové transakce), nýbrž společník a další dvě osoby (Peter Siska a M. J.), které ve společnosti nevykonávaly žádnou funkci. Dokonce i kupní smlouvy

uzavřené mezi daňovým subjektem a RATMAX podepisoval M. J., který slíbené písemné pověření k zastupování nedodal. Tvrdila-li stěžovatelka v žalobě, že oprávnění Renáty Jurské k zastupování společnosti RATMAX plynulo z její pozice společníka, nedal jí krajský soud za pravdu, neboť dle slovenské právní úpravy účinné v rozhodné době platilo obdobně jako dle té české, že za společnost s ručením omezeným jedná její statutární orgán (popř. zástupce). Jestliže nebyla Renáta Jurská zmocněná k zastupování společnosti, nemohla ústně ani jinak zmocnit k zastupování další osoby. Pokud stěžovatelka v žalobě namítala, že se nikdy nekonalo jednání, jehož by se zároveň účastnili M. M., M. J., Renáta Jurská, Richard Jurský, Rastislav Dzuroška (tj. jednatel společnosti KLANEX, jež byla odběratelem v jiném zdaňovacím období) a Peter Siska, pak to nemění nic na tom, že již samotná přítomnost Petera Sisky, M. J. či Renáty Jurské (i kdyby zde nebyli přítomni současně) na některých jednáních daňového subjektu se společností RATMAX, za niž nebyli oprávněni jednat, měla vyvolat množství otázek a vést k prověření obchodních vztahů. Osobní propojení některých osob, s nimiž daňový subjekt jednal, zpravidla snadno zjistitelná z údajů v obchodních rejstřících, skutečnost, že za společnost RATMAX jednaly k tomu neoprávněné osoby a že se obchodních jednání účastnily fyzické osoby, které nebyly zástupci přímo zainteresovaných společností – především Peter Siska jakožto jednatel společnosti, jež byla dodavatelem i odběratelem řepky, který zjevně ovlivňoval (ne-li přímo utvářel) obchodní rozhodování osoby jednající za jinou společnost – pak mohly a měly vést ke zjištění, že dodávané zboží je předmětem řetězových transakcí zatížených podvodem. Dalším ukazatelem nestandardního obchodního případu je podle krajského soudu také to, že společnosti RATMAX a DRACKSTORE, které spojovala osoba Renáty Jurské, neměly žádnou relevantní obchodní historii, což muselo být daňovému subjektu známo, pokud si existenci obou společností a jejich registraci k DPH skutečně ověřoval. Společnost RATMAX byla zapsána do obchodního rejstříku Slovenské republiky v září 2011, k DPH se registrovala dne 1. 3. 2012 a od března 2012 začala obchodovat s daňovým subjektem. Společnost DRACKSTORE byla do obchodního rejstříku Slovenské republiky zapsána dne 21. 10. 2011 a k DPH se registrovala téhož dne. Obraz seskládaný z těchto skutečností je pak dokreslen tím, že byly uskutečňovány dodávky zboží v milionových hodnotách, zboží se vozilo od dodavatelů přímo do veřejného skladu (nikoli do provozovny či skladu odběratele) a k jeho faktickému převzetí docházelo prostřednictvím zaměstnanců skladu a řidičů dopravních společností. Naposledy zmíněná skutečnost sice podobně jako ostatní skutková zjištění není nelegální a ani sama o sobě nevypovídá o existenci daňového podvodu, podle krajského soudu je však třeba nahlížet na ni nikoli jednotlivě, nýbrž v kontextu dalších okolností a ty hodnotit jako celek. Daňový subjekt se nadto prezentuje jako společnost činná od roku 1993 v oblasti výkupu zemědělských a jiných komodit a jejich prodeje zpracovatelům či dalším obchodníkům. Jelikož je zavedenou společností, je možné klást na něj vyšší nároky stran otázky, zda věděl nebo mohl vědět, že se účastní plnění, jež bylo součástí daňového podvodu (zde krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 – 50). Krajský soud při zhodnocení těch zjištěných skutečností, které zde byly v průběhu zdaňovacích období duben až červen 2012 a o nichž daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, dospěl k závěru, že si daňový subjekt (přinejmenším) mohl být vědom zapojení do podvodu na DPH v rámci uvedených transakcí se semeny brukve řepky olejky. Na druhou stranu krajský soud označil závěr žalovaného o vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu na dani

z přidané hodnoty za nepodložený a spekulativní. To však nepovažoval za důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2015, č. j. 32502/15/5300-22442-707666, neboť k odmítnutí nároku na odpočet daně na vstupu postačuje zjištění, že daňový subjekt mohl vědět o tom, že transakce, jíž se účastní, je součástí daňového podvodu. Dále krajský soud souhlasil se stěžovatelkou, že nebyla prokázána vědomost (resp. potenciální vědomost) daňového subjektu o tom, že se v budoucnu stanou některé z dotčených obchodních společností nekontaktními, změní statutární orgány nebo že zaniknou. Tyto okolnosti proto nemohou být použity v neprospěch stěžovatelčina tvrzení nevědomosti – jedná se toliko o skutečnosti osvědčující skutečné spáchání daňového podvodu.

[10] Krajský soud dále v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že podobně jako tomu bylo v případě zdaňovacích období duben až červen 2012, identifikoval správce daně (a v návaznosti na to žalovaný v napadených rozhodnutích) ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září až prosinec 2012 mnoho obchodních vztahů mezi shora uvedenými i dalšími společnostmi. Bylo kupříkladu zjištěno, že česká společnost MELISANA (jednatelem Peter Siska) odebrala v kontrolovaných zdaňovacích obdobích září až prosinec 2012 od daňového subjektu řepku o celkové ceně 57 milionů Kč (bez DPH). Společnost MELISANA odebírala řepku také od slovenské společnosti ANDENNE a maďarské společnosti KLANEX a sama dodávala společnostem DRACKSTORE, ANDENNE, KLANEX či daňovému subjektu. Společnost ANDENNE ve 4. čtvrtletí roku 2012 vykázala dodání zboží společnosti MELISANA v hodnotě téměř 180 milionů Kč, ve stejném období dodávala společnost KLANEX společnosti NORDBAY, ta dodávala společnosti VERDEGAL, která byla dodavatelem společnosti MELISANA. V kontrolovaných obdobích byly zjištěny také pohyby zboží od společnosti KLANEX ke společnostem RATMAX, Easygoing group, NORDBAY a MELISANA a od společnosti RATMAX ke společnosti JAMBUL, která dodávala zboží společnosti NORDBAY a ta dále Easygoing group. Správce daně a žalovaný i ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím konstatovali vytvoření množství vzájemně se prolínajících fakturačních řetězců, které postrádaly racionální vysvětlení. Řepka byla dovážena do skladu v Novém Mestě nad Váhom, odtud zpět do Benešova v České republice, případně na další neustanovená místa, a poté zpět na Slovensko, mnohdy i do skladu v Novém Mestě nad Váhom. Transakcí se účastnily české, slovenské a maďarské společnosti. Společnost RATMAX nepřiznávala pořízení zboží z jiného členského státu a některé subjekty, např. NORDBAY, nepřiznávaly daň na výstupu z tuzemských plnění, zatímco daňový subjekt soustavně uplatňoval nárok na vyplacení nadměrného odpočtu. Na základě zjištění daňových orgánů shledal krajský soud i ohledně dodávek řepky ve zdaňovacích obdobích září až říjen 2012, že daňový subjekt mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH. Stejně jako v případě zdaňovacích období duben až červen 2012 svědčila o nestandardnosti obchodních transakcí osobní propojenost subjektů, se kterými byl daňový subjekt v kontaktu. Dle výpovědi M. M. (předseda představenstva daňového subjektu) se Peter Siska jako jednatel společnosti MELISANA účastnil nejen jednání mezi daňovým subjektem a společností RATMAX (již nebyl oprávněn zastupovat), ale také jednání mezi daňovým subjektem a společností KLANEX. U některých jednání mezi naposledy zmíněnými společnostmi byl nadto přítomen M. J. a M. B., bývalý společník společnosti HEEL Slovakia, od něhož M. M. získal na počátku roku 2012 kontakt na společnost KLANEX. Daňový subjekt si s ohledem na zjištěné objektivní skutečnosti mohl být

vědom toho, že plnění, která poskytoval společnostem RATMAX, KLANEX či MELISANA, byla součástí podvodu na DPH. Ohledně neoprávněného jednání za společnost RATMAX, přítomnosti přímo nezúčastněných osob při obchodních jednáních s odběrateli řepky nebo osobního propojení některých osob, s nimiž daňový subjekt přišel do kontaktu (tj. např. účasti Renáty Jurské ve společnostech RATMAX a DRACKSTORE či vlivu Petera Sisky na rozhodování M. J., jenž vystupoval jménem společnosti RATMAX) krajský soud opětovně konstatoval, že se jednalo o významné indicie nepoctivosti navazovaných obchodních styků. Pokud se navíc Peter Siska neúčastnil pouze jednání mezi daňovým subjektem a společností RATMAX, ale také mezi prvou ze jmenovaných a společností KLANEX, a pokud současně iracionálně docházelo k dodávkám řepky od daňového subjektu ke společnosti MELISANA, jednající Peterem Siskou, a naopak, domnívá se soud, že daňový subjekt, resp. předseda jeho představenstva, nemohl o podvodném jednání nevědět. Tyto závěry jsou pak umocněny tím, že jednatel maďarské společnosti KLANEX Rastislav Dzuroška, s nímž daňový subjekt započal obchodovat v březnu 2012, byl v rozhodné době jediným jednatelem a společníkem společnosti NORDBAY, která odebírala zboží od společnosti KLANEX. Vodítkem, jež mělo vést zavedenou společnost daňového subjektu k obezřetnosti, je dále to, že nejen společnosti RATMAX a DRACKSTORE, ale také společnosti KLANEX a NORDBAY neměly téměř žádnou obchodní historii. Společnost KLANEX byla zapsána do obchodního rejstříku a registrována k DPH dne 16. 2. 2012 (následujícího měsíce začala od daňového subjektu odebírat řepku), zatímco společnost NORDBAY byla zapsána do obchodního rejstříku dne 2. 12. 2011 a registrována k DPH o deset dnů později. Také ve vztahu k napadeným rozhodnutím č. j. 32352/15/5300-22442-707666 a č. j. 35848/15/5300-22442-707666 považoval krajský soud za nutné uvést, že žalovaný (a před ním správce daně v protokole o daňové kontrole) nesprávně dovodil, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl a vědomě se ho účastnil. Ačkoliv k takto silným závěrům nelze dle názoru soudu s jistotou dospět, nemění to nic na tom, že byl dán důvod k odmítnutí nároku na odpočet daně, neboť stačilo prokázat, že daňový subjekt o podvodu na DPH vědět mohl. V situaci, kdy zjištěný skutkový stav svědčil o tom, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu mohl vědět, bylo na něm, aby prokázal, že přijal dostatečná opatření k tomu, aby ověřil a vyloučil, že k daňovému podvodu nedochází a že k němu svým vlastním jednáním nepřispívá.

[11] Krajský soud dále zrekapituloval, že stěžovatelka v žalobě uváděla, že daňový subjekt ověřoval důvěryhodnost svých obchodních partnerů pomocí výpisů z obchodního rejstříku, přičemž kontroloval také jejich registraci k DPH a totožnost jednajících osob. Ze svědeckých výpovědí pak mělo dle stěžovatelky plynout, že bylo kontrolováno oprávnění osob jednat za společnost. K těmto opatřením krajský soud konstatoval, že s ohledem na to, že za společnost RATMAX jednaly k tomu neoprávněné osoby a že se jednání se společnostmi RATMAX i KLANEX účastnily osoby, které nebyly zmocněny k jejich zastupování, šlo o opatření zjevně formální a zcela nedostatečná. Pokud daňový subjekt skutečně nahlížel do obchodního rejstříku a ověřoval platnost registrací k DPH, mohl si mimo jiné povšimnout, že oba z jeho nových obchodních partnerů jsou společnostmi s minimální obchodní historií, což jej naopak mělo vést k jisté nedůvěře či opatrnosti při budoucí spolupráci. V prvé řadě bylo namístě trvat na předložení pověření všech tří osob jednajících za společnost RATMAX k jejímu zastupování, jakož i na tom, aby kupní

smlouvy s touto společností podepisoval jednatel nebo jím pověřená osoba. Ohledně přítomnosti ostatních osob při obchodních jednáních a jejich zasahování do rozhodování obchodních partnerů daňového subjektu pak bylo vhodné dožadovat se vysvětlení, v jakém vztahu k obchodním partnerům tyto osoby jsou a jaký mají na obchodních záležitostech zájem. Za dané situace pokládal krajský soud za přiměřené (i s přihlédnutím k objemu dodávek) také doporučení žalovaného požadovat po zahraničních odběratelích řepky důkaz o tom, že plní své daňové povinnosti vůči správcům daně (jak rekapitulováno výše). K opatřením v podobě doporučení ze strany toho času spolehlivých obchodních partnerů krajský soud uvedl, že stěžovatelka nijak nespecifikovala, kteří obchodní partneři se za spolehlivost společností zaručili. Obecně lze podotknout, že reference ohledně nových obchodních partnerů jistě mohou být na začátku obchodních vztahů užitečné, pokud však je vyjednávání o transakcích nestandardní, nemohou být samy o sobě dostatečné. Z žalob i z protokolů o daňových kontrolách podle krajského soudu vyplynulo, že kontakt na společnost RATMAX získal daňový subjekt zřejmě od Petera Sisky, s nímž se měl předseda představenstva M. M. seznámit počátkem roku 2012. Měla-li stěžovatelka na mysli toto doporučení, nepochybně je nelze pokládat za doporučení od spolehlivého obchodního partnera, když spolupráce s Peterem Siskou byla teprve ve svých počátcích. Co se prověřování společností RATMAX a KLANEX prostřednictvím ratingových reportů agentury iBOOM týče, ty nemohly mít velkou váhu, neboť obě společnosti měly v době vyhotovení reportů minimální obchodní historii, takže jejich dobré celkové hodnocení nemohlo mít jinou než čistě spekulativní a krajně nejistou povahu. Daňový subjekt měl postupovat obezřetně a přijímat například opatření vyjmenovaná soudem výše právě s ohledem na to, že uzavíral (s ohledem na objem transakcí) nikoli nepodstatné kontrakty s nezavedenými společnostmi. V otázce posouzení vědomosti daňového subjektu o podvodu na DPH při transakcích s řepkou a s tím související dostatečnosti přijatých opatření k zabránění daňovému podvodu tedy krajský soud shledal argumentaci žalobkyně důvodnou pouze v části, která nezakládá důvod pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí žalovaného.

[12] Dále k výše zmíněným dodávkám mědi krajský soud uvedl, že správce daně při daňové kontrole zjistil, že daňový subjekt obchodoval s mědí během zdaňovacích období říjen a listopad 2012. Jeho přímým dodavatelem byla česká společnost Orlen steel (dnes společnost MAPROTESS GROUP a. s., v likvidaci), která sice podala přiznání k DPH (se zpožděním až dne 6. 2. 2013), ale daňovou povinnost nesplnila. Společnost Orlen steel odebírala zboží od české společnosti LUVIO, která podávala daňová přiznání s nulovými hodnotami, nedeklarovala přijatá ani uskutečněná plnění a je nekontaktní. Daňový subjekt, který z plnění přijatých od společnosti Orlen steel uplatňoval nárok na odpočet DPH, dále vykazoval dodání zboží do jiného členského státu osvobozené od daně. Podle předložených faktur daňový subjekt dodával měď do Polska společnostem RAVENA, JOPA ESTATE a OS3E. Ve vztahu k dodávce pro společnost RAVENA správce daně zjistil, že se uskutečnila dne 8. 10. 2012, přičemž téhož dne mělo proběhnout několik řetězových transakcí – od společnosti LUVIO k Orlen steel, dále k daňovému subjektu, který dodal zboží polské společnosti RAVENA, ta jej dodala české společnosti LUMENET a od ní se zboží dostalo k panu Litwickému do Polska. Protože byla společnost RAVENA nejprve nekontaktní, nepodařilo se skutečnosti související s dodávkou mědi od daňového subjektu ověřit. Teprve později se podařilo zjistit, že společnost RAVENA pořízení zboží

přiznala. Její odběratelka, společnost LUMENET, pak v daňovém přiznání také přiznala pořízení zboží z jiného členského státu, je však nekontaktní, a tak se u ní žádné skutečnosti nepodařilo ověřit. Dodávku mědi pro společnost JOPA ESTATE ze dne 16. 10. 2012 daňový subjekt doložil listinnými důkazy, společnost JOPA ESTATE však obchodování s daňovým subjektem popírá. Dále bylo zjištěno, že ačkoliv k uskutečnění zdanitelného plnění mělo dojít v říjnu 2012, společnost JOPA ESTATE byla registrována k DPH až v prosinci 2012. Co se dodávek pro společnost OS3E týče, daňový subjekt předložil celkem pět faktur, z nichž pouze tři eviduje také společnost OS3E. Naposledy zmíněná společnost nepotvrdila přijetí zboží ze dne 31. 10. 2012, ale disponuje navíc fakturou z listopadu 2012, kterou měl daňový subjekt vystavit – ten ji však neeviduje. Pátou z předložených faktur daňový subjekt později stornoval, neboť zboží nebylo odběratelem odebráno a zaplaceno. Ve zdaňovacím období listopad 2012 vykázal daňový subjekt další dvě dodávky, svůj nárok na odpočet daně však v lednu 2013 snížil, neboť bylo zboží z jakostních důvodů vráceno. Společnost OS3E tudíž přiznala pořízení zboží z jiného členského státu jen na základě čtyř faktur, které evidovala, tedy nikoli za zdaňovací období říjen 2012. Krajský soud s daňovými orgány souhlasil v tom, že zjištěné skutečnosti odůvodňují závěr, že nešlo o standardní obchodní případy, nýbrž o podvodné jednání sledující snahu o krácení daně. K tomu krajský soud dospěl především z důvodu, že se jednalo o řetězové transakce s prvotním nákupem v jiném členském státě, některé ze zapojených subjektů měly tzv. virtuální sídla, nepřiznaly nebo neodvedly daň, nemají bližší informace o některých transakcích a jsou pro své správce daně nekontaktní. Krajský soud na základě skutkových zjištění daňových orgánů shledal, že daňový subjekt mohl poznat, že se účastní řetězových transakcí s rysy daňového podvodu. Prvním náznakem byl již samotný počátek jeho obchodování s mědí, se kterou do té doby neměl zkušenost, neboť Bronislav Vašek, jednatel společnosti Orlen steel, dodávající měď, jej seznámil přinejmenším s jedním z polských odběratelů, společností RAVENA (zatímco předseda představenstva daňového subjektu uvedl, že pan Vašek poskytl kontakt na všechny polské odběratele, obchodní referentka daňového subjektu vypověděla, že pan Vašek poskytl kontakt jen na tuto jednu společnost). Již tato skutečnost by dle názoru soudu měla vést průměrně obezřetného podnikatele k tomu, aby ověřil, zda nemá v řetězci transakcí sloužit jako jakýsi prostřední článek nakupující zboží od tzv. bílého koně, neboť nemělo ekonomický smysl, aby společnost Orlen steel namísto přímé dodávky polským odběratelům, na něž má kontakt, se připravovala o část marže zapojením mezičlánku v podobě daňového subjektu. Přitom tvrzení daňového subjektu o tom, že zboží převážel ze Šternberka do Benešova a zase zpět směrem do Polska, aby zatajil před svým dodavatelem identitu svého odběratele, je v přímém rozporu s výpovědí M. M. o tom, že na polského odběratele dostal tip právě od jednatele dodavatelské společnosti Orlen steel. Dalším rysem daňového podvodu, o němž daňový subjekt musel vědět, tvrdí-li, že důvěryhodnost svých nových obchodních partnerů ověřoval na základě výpisů z obchodních rejstříků a dokladů o registraci k DPH, bylo to, že všichni jeho polští odběratelé mědi se k DPH registrovali teprve krátce před zahájením obchodní spolupráce. Společnost RAVENA byla registrována k DPH dne 19. 7. 2012, společnost OS3E dne 22. 10. 2012, tj. necelých deset dnů před provedením prvního společností HEEL deklarovaného zdanitelného plnění, a společnost JOPA ESTATE dokonce až v prosinci 2012, tedy poté, co mělo ke zdanitelnému plnění dojít. Právě skutečnost, že daňový subjekt vystavil fakturu o zdanitelném plnění pro společnost JOPA ESTATE, které s odkazem na § 64 zákona č.

235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“), osvobodil od daně a k němuž uplatnil nárok na odpočet daně, a že společnost JOPA ESTATE následně dodání zboží z jiného členského státu nepřiznala, svědčí o tom, že se daňový subjekt svým jednáním daňového podvodu účastnil. Daňový subjekt byl v souladu s § 64 odst. 1 ZDPH povinen ověřit, že zboží dodává osobě registrované k DPH v jiném členském státě. Pokud by tak učinil a zjistil, že společnost JOPA ESTATE nemá přiděleno daňové identifikační číslo pro účely DPH, měl v návaznosti na to vystavit fakturu s DPH. Pokud tak neučinil, nelze jeho kontrolní mechanismy pokládat za dostatečné. Obdobně již ostatně judikoval Nejvyšší správní soud, když uvedl, že „[p]*říkladem přijetí dostatečných opatření může být postup, kdy se dodavatel, předtím, než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti, například právě důkladným prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventností či vyžádáním informací o přepravci zboží od dodavatele k příjemci*“ (rozsudek ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 – 30). Že daňový subjekt svého obchodního partnera dostatečně neprověřil, čímž přinejmenším v nedbalosti přispěl k daňovému podvodu, dovodil krajský soud z toho, že na faktuře ze dne 16. 10. 2012 je uvedeno DIČ společnosti JOPA ESTATE PL6271005722 a IČ 62710052. Dle výpisu z polského obchodního rejstříku ke společnosti JOPA ESTATE ze dne 10. 10. 2012, který daňový subjekt předložil správci daně v průběhu daňové kontroly, přitom bylo číslo KRS (číslo v národním soudním rejstříku) 0000234483 a číslo REGON (číslo v centrálním seznamu subjektů národního hospodářství) 008435128. Číslo NIP, které odpovídá českému DIČ, zde uvedeno nebylo a příslušná kolonka byla proškrtnuta. Identifikační čísla, která daňový subjekt zaznamenal ve faktuře, tedy vůbec neodpovídala identifikačním číslům jeho obchodního partnera. K ověření DIČ pro DPH nadto daňový subjekt mohl vedle výpisu z obchodního rejstříku využít také systém VIES provozovaný Evropskou komisí. Tomu, že transakce s mědí odebíranou od společnosti Orlen steel a dodávanou polským odběratelům měly v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti a vést jej k obezřetnosti, nasvědčuje také způsob placení dodávek. Správci daně se podařilo zjistit, že polští odběratelé hradili faktury nikoli převodem na účet, jak by bylo s ohledem na výši plnění v řádech milionů obvyklé i bezpečné, ale vkladem v hotovosti na účet, a to na pobočkách v České republice. O obchodním propojení mezi společnostmi OS3E, JOPA ESTATE a daňovým subjektem pak lze usuzovat z toho, že dle tvrzení daňového subjektu byla na začátku listopadu 2012 na základě telefonického pokynu použita část platby od společnosti OS3E k úhradě nedoplatku, který vůči daňovému subjektu měla společnost JOPA ESTATE. Krajský soud nahlížel na zjištěné nestandardní skutečnosti, které daňovému subjektu byly nebo mohly být známy před vlastní realizací obchodní spolupráce se společností Orlen steel a polskými odběrateli nebo během ní, jako na celek a dospěl k závěru, že daňový subjekt si svého zapojení do podvodných transakcí s mědí, distribuovanou jeho prostřednictvím od společnosti Orlen steel k polským odběratelům, mohl být přinejmenším vědom. Opatření, která daňový subjekt dle tvrzení stěžovatelky přijal za účelem vyloučení rizika účasti na podvodu, pak krajský soud považoval i v tomto případě za nedostatečná. Ověření informací dle výpisů z obchodních rejstříků a dokladů o registraci k DPH krajský soud vyhodnotil jako čistě formální, pokud na jejich základě daňový subjekt pominul chybějící registraci společnosti JOPA ESTATE k DPH a pokud nevěnoval zvýšenou pozornost čerstvým registracím k DPH u zbývajících dvou polských společností. V situaci, kdy daňový subjekt nově vstoupil na trh s mědí a kontakt na minimálně jednoho

z polských odběratelů získal přímo od svého dodavatele mědi, bylo dle mínění krajského soudu nedostačující spoléhat na pozitivní reference od obchodních partnerů ohledně společnosti Orlen steel. Za daných okolností bylo vhodné podniknout kroky k ověření, že daňový subjekt není prostředním článkem v podvodných transakcích, podrobněji prověřit spolehlivost společností, s nimiž nově obchodoval, a dožadovat se informací o dodavatelích společnosti Orlen steel a odběratelích polských společností (a i jejich spolehlivost podrobněji prověřit). Krajský soud proto uzavřel, že na základě zjištěného skutkového stavu věci má za prokázané, že daňový subjekt mohl vědět o svém zapojení do podvodu na DPH, a souhlasil s názorem daňových orgánů, že nepřijal dostatečná opatření, aby eliminoval riziko své účasti na něm.

[13] K žalobní námitce stěžovatelky ohledně porušení principu neutrality daně doměřením DPH z objemu dodávek společnosti JOPA ESTATE, za současného neuznání nároku daňového subjektu na odpočet daně, krajský soud uvedl, že tato není důvodná, neboť podmínky pro vznik nároku na odpočet byly vytvořeny podvodným jednáním, kterého se daňový subjekt účastnil nebo o kterém mohl vědět, pročež za ně nese daňovou odpovědnost. Krajský soud konečně i zevrubně uvedl, z jakých důvodů neshledal žalobou napadená rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelnými.

Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[14] Stěžovatelka ve své kasační stížnosti označila jako důvod tohoto podání nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], dále namítla vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a konečně vytkla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[15] Stěžovatelka nesouhlasí primárně se závěrem krajského soudu, dle kterého údajně daňový subjekt mohl vědět o podvodném charakteru řetězců obchodních transakcí, jichž se účastnil. Pokud jde o obchodní transakce s řepkou olejkou, je zásadní otázkou, zda bylo prokázáno, že v této situaci mohl daňový subjekt z objektivních okolností seznat, že se svými obchodními transakcemi účastní daňového podvodu a zda pro takový případ přijal dostatečná opatření, která lze rozumně vyžadovat k tomu, aby svou účast na daňovém podvodu vyloučil. Názor krajského soudu na tyto otázky považuje stěžovatelka za nesprávný.

[16] V první řadě se stěžovatelka negativně vymezuje vůči krajským soudem provedenému výkladu rozsudku *Mahagében*. Z předmětného rozsudku totiž nevyplývá, že by daňový subjekt měl v dané situaci po svých zahraničních partnerech požadovat důkazy o plnění daňových povinností odběratelem vůči jeho správci daně v zahraničí.

[17] Stěžovatelka trvá na tom, že řada indicií, z nichž krajský soud dovodil potencialitu stěžovatelčiny vědomosti o účasti na daňovém podvodu, vznikla nebo vyšla najevo až po uskutečnění příslušných dodávek zboží; daňový subjekt k těmto tudíž (logicky) nemohl přihlédnout při hodnocení pravděpodobnosti přítomnosti podvodného charakteru obchodních transakcí. Daňový subjekt si obchodní partnery prověřoval např. v obchodním rejstříku, prostřednictvím dotazů na jiné obchodní partnery nebo za pomoci ratingové agentury a nelze tedy tvrdit, že by si počínal zcela neobezřetně. Na druhou stranu požadovat po svých obchodních partnerech doklady o plnění daňových povinností není v obchodním styku obvyklou praxí a daňový subjekt v dané chvíli neměl žádné relevantní indicie, které by v něm měly vzbuzovat podezření o tom, že jeho obchodní partneři zamýšlejí krátit daň z přidané hodnoty.

[18] Krajským soudem vyzdvihovaná skutečnost personálního propojení výše jmenovaných obchodních partnerů daňového subjektu mohla být daňovému subjektu zřejmá pouze u společností RATMAX a DRACKSTORE. Zde však nepůsobila podivně, ale naopak, neboť druhá společnost zajišťovala pro první jmenovanou přejímku zboží ve skladu. Ostatně na skutečnosti, že si jedna obchodní společnost smluvně zajistí přejímku zboží jinou spřízněnou společností, nespatřuje stěžovatelka nic podezřelého. S jinými subjekty, které taktéž zmiňoval správce daně, žalovaný a krajský soud, nebyl daňový subjekt nikdy v kontaktu a neměl proto důvod existenci těchto subjektů vůbec zjišťovat, případně je jakkoli prověřovat.

[19] Stěžovatelka neshledává nikterak podezřelou účast Petera Sisky při několika obchodních jednáních s jejími partnery. Nadto Peter Siska byl přítomen jen několika málo jednáním, jež navazovala na jednání, která s ním daňový subjekt vedl o jiných obchodech s jeho společností MELISANA. Pokud Peter Siska zůstal i na navazující jednání se společnostmi RATMAX a KLANEX, nemohlo to působit podezřele, neboť právě on uvedené společnosti s daňovým subjektem seznámil. Poznámky Petera Sisky k obsahu obchodních jednání tehdy daňový subjekt nepovažoval za nic jiného než za „neškodné kibicování“ a pokus o vtip. Bylo by absurdní, aby toto vedlo k neuznání nároku na odpočet DPH.

[20] Krajský soud také podle stěžovatelky pochybil, když shledal, že Renáta Jurská nebyla oprávněna jednat za společnost RATMAX a zároveň z tohoto svého přesvědčení dovodil „podezřelou“ okolnost. Formálně je sice pravda, že za společnost právně jedná její jednatel, v případě obchodních jednání a domlouvání spolupráce mezi společnostmi však nehraje roli výlučně formální oprávnění k zastupování společnosti, ale rovněž vliv dané osoby ve společnosti. Ani tato skutečnost tedy podle stěžovatelky neopodstatňuje závěr, že jen z tohoto důvodu měl mít daňový subjekt pochybnosti o poctivosti předmětných transakcí. Pochybnosti nezakládá ani přítomnost bratra Renáty Jurské, jenž byl vybaven plnou mocí k jednání za společnost RATMAX (jakkoli tato plná moc později nebyla daňovému subjektu poskytnuta, když se jí opakovaně dožadoval).

[21] Podle stěžovatelky není rozhodné ani to, že společnosti RATMAX a DRACKSTORE neměly relevantní obchodní historii, když byly do obchodního rejstříku zapsány v roce 2011. Nikoli každý nově vzniknuvší subjekt musí být automaticky podezřelý. Každá obchodní společnost musí v nějakém časovém okamžiku začít

s podnikáním a není důvod, proč by se zavedené společnosti měly takovýmto obchodním partnerům vyhýbat.

[22] Z výše uvedených důvodů má stěžovatelka za to, že za daných okolností nebylo přiměřené, že po svých obchodních partnerech měla požadovat důkazy o plnění daňových povinností vůči jejich zahraničním správcům daně. Navíc by ani takové případné důkazy nezaručily, že nemůže z jejich strany dojít k neuhrazení daně v budoucnosti. Stěžovatelka odmítá povinnost daňového subjektu provádět hloubkové audity u všech jeho zahraničních partnerů.

[23] Ve vztahu k obchodním transakcím s mědí stěžovatelka namítá, že z rozhodnutí ze dne 3. 11. 2015, č. j. 35848/15/5300-22442-707666, vyplývá pouze skutečnost, že pan Vašek, jednatel společnosti Orlen steel, poskytl kontakt na polského odběratele. Není však již známo, za jakých okolností byl kontakt poskytnut. I přesto, že kontakt na odběratele původně získal daňový subjekt od pana Vaška, měl daňový subjekt zájem na tom, aby jeho dodavatel neměl dále informace o tom, zda s ním daňový subjekt skutečně zahájil obchodní spolupráci a kdy a v jakém konkrétním objemu těmto subjektům poskytuje dodávky mědi, neboť pokud by dodavatel zjistil, že polský odběratel od daňového subjektu zboží odebírá, pak by mu při příští dodávce nic nebránilo daňový subjekt vynechat a sám realizovat v důsledku přímé dodávky vyšší ziskovou marži. Krajský soud je zjevně odtržen od reality tržních obchodů a naopak v tomto logickém postupu nesprávně spatřuje podezřelou okolnost.

[24] Konečně stěžovatelka namítá, že v případě doměření daně z přidané hodnoty u dodávek mědi odběrateli JOPA ESTATE došlo k porušení principu neutrality DPH, neboť daňovému subjektu byla nejen doměřena daň z důvodu kvalifikace dodávky zboží jako vnitrostátního obchodu, ale navíc jí nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. V podstatě je tímto nucena platit daň z přidané hodnoty „dvakrát“, což považuje za vnitřně rozporné a navíc nesouladné s rozsudkem Evropského soudního dvora ve věci C-409/04, *Teleos*.

[25] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nejprve odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Ve zbytku svého podání pak poukázal na vyjádření k žalobám a vyjadřoval své ztotožnění se skutkovými zjištěními a právními závěry, jež podal krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku. K námitce porušení principu neutrality DPH žalovaný poznamenal, že stěžovatelkou napadený postup není judikaturou ani platnou právní úpravou zapovězen a ani nepředstavuje porušení uvedeného principu. V obou krocích (neuznání odpočtu a doměření daně) jsou splněny aplikační podmínky odpovídajících právních norem. Jelikož nebylo prokázáno, že dodávky zboží společnosti JOPA ESTATE naplňovaly podmínky osvobození od daně, nezbylo než je kvalifikovat jako tuzemské zdanitelné plnění zatížené daní na výstupu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 37/2016 – 34). Žalovaný tudíž považuje kasační stížnost za nedůvodnou.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná. Nejvyšší správní soud však na tomto místě předesílá, že nikoli veškeré kasační námitky byly uplatněny přípustně, jak uvedeno níže (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Stěžovatelka vznesla v kasační stížnosti (krom dalších) námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Důvodnost takové námitky náleží vypořádat na prvním místě, neboť z povahy věci je zřejmé, že není možné přezkoumat věcnou správnost a zákonnost nepřezkoumatelného rozhodnutí. I z tohoto důvodu je v obecné rovině nepřezkoumatelnost jednou z typových vad rozhodnutí, jejichž přítomnost konstatuje Nejvyšší správní soud i nad rámec uplatněných důvodů kasační stížnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[29] Pokud jde o výklad pojmu nepřezkoumatelnosti (ať již pro nedostatek důvodů rozhodnutí, nebo pro nesrozumitelnost rozhodnutí), tento je v judikatuře Nejvyššího správního soudu ustálený. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je třeba pokládat zejména takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, obdobně srov. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73). O nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu se též může jednat např. v případě, kdy soud výrokem rozsudku zrušil napadené rozhodnutí správního orgánu, jakož i jemu předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, ale současně mu uložil další povinnosti týkající se jeho procesního postupu, a začlenil tak do výroku i část odůvodnění svého rozhodnutí (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2005, č. j. 1 As 4/2005 – 34). Naproti tomu nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost je dána tehdy, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25). Nejvyšší správní soud také upozorňuje, že z jeho konstantní judikatury plyne že „[o] *vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.*“

[30] Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pouze v nejobecnějších rysech. Soud proto odpovídající měrou konkrétnosti konstatuje, že napadený rozsudek krajského soudu shledal zcela srozumitelným, vyčerpávajícím (co do vypořádání uplatněných žalobních bodů), a tudíž i přezkoumatelným. Na tomto místě dále uvádí, že napadený rozsudek neshledal nicotným, a že řízení před krajským soudem nebylo zmatečné ani nebylo

zatíženo vadou, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[31] Podstatou sporu je otázka oprávněnosti odepření daňovým subjektem uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Právní úprava nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je obsažena v první řadě v ustanovení § 72 ZDPH (co do materiálních podmínek nároku na odpočet) a § 73 téhož zákona (zakotvujícího formální podmínky tohoto nároku). Hlavní funkcí nároku na odpočet daně je zajištění plné neutrality daně vůči jejím plátcům. Zákon ve výše odkazovaných ustanoveních neuvádí jako důvod odepření nároku na odpočet daně účast nárokujícího subjektu na daňovém podvodu. Soudní dvůr Evropské unie ve své rozhodovací činnosti ostatně dovodil, že „[n]*árok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět*“(rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok). Z tohoto pravidla nicméně následně dovodil výjimku, a sice že *„pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet*“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, odst. 61 a výrok). V nynější věci je podle názoru Nejvyššího správního soudu rozhodná právě otázka, zda daňový subjekt měl vědět, že se svými transakcemi účastní plnění, která jsou součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.

[32] Stěžovatelka sporuje nosný právní závěr krajského soudu, dle kterého bylo v jejích možnostech seznat, že se realizací výše specifikovaných obchodních transakcí podílí na obchodním řetězci, jehož podstatou byl podvod na dani z přidané hodnoty. Svou argumentací přitom izoluje jednotlivá skutková zjištění správních orgánů a krajského soudu, jako např. osobu Petera Sisky a neobvyklost jeho přítomnosti na obchodních jednáních, dále „jednatelství“ za obchodní partnery daňového subjektu osobami k tomu neoprávněnými, stejně jako propojenost a kontakty jednotlivých „zástupců“ obchodních partnerů, jejich dodavatelů a odběratelů, taktéž i nedostatek relevantní obchodní historie společností RATMAX a DRACKSTORE, v neposlední řadě též realizaci dodávek v hodnotách milionů korun a konečně i dodávání zboží do veřejného skladu bez jakékoli přímé fyzické participace smluvních partnerů daňového subjektu. Je nabíledni, že bude-li každá z vyjmenovaných skutkových okolností vnímána pohledem povýtce analytické struktury stěžovatelčiny kasační argumentace, tj. zcela izolovaně, pak by neobstál závěr, že daňový subjekt (při zachování spravedlivě požadovatelné míry obezřetnosti) mohl o podvodném charakteru transakcí vědět. Tímto ovšem stěžovatelka míří mimo podstatu krajským soudem vyjádřeného právního názoru. Krajský soud totiž svůj právní názor postavil na syntetickém argumentu; totiž že právě ve svém celku představují výše popsané skutkové okolnosti takový souhrn neobvyklých skutečností, který by u náležitě obezřetné obchodní společnosti s letitou obchodní praxí již měl vést k pojetí podezření stran opravdového podtextu řetězce realizovaných transakcí. Jinými slovy - stěžovatelka

nepopírá ani tak validitu skutkových zjištění orgánů finanční správy (potažmo krajského soudu), ale spíše v kasační stížnosti tvrdí, že kterákoli z nich sama o sobě nebyla s to vyvolat v ní podezření ohledně podvodu na dani z přidané hodnoty. V tomto světle se její kasační argumentace jeví být lichou. Nejvyšší správní soud nadto podotýká, že předmětný názor krajského soudu v dané věci sdílí. Kumulace projevů laxnosti (samozřejmě za předpokladu, že daňový subjekt o podvodu skutečně nevěděl) daňového subjektu při prověřování jeho obchodních partnerů v nynější věci představuje legitimní důvod pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu.

[33] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s výkladem relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie podaným krajským soudem v odst. 29 až 39 napadeného rozsudku, stejně jako s přiléhavými odkazy krajského soudu na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Správce daně (stejně jako žalovaný) dostál své povinnosti prokázat objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo minimálně měl a mohl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu (*Mahagében,* resp. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47). Jelikož správce daně své důkazní břemeno unesl, ale daňový subjekt i nadále zaujímal stanovisko, že o účasti na daňovém podvodu vědět nemohl, přesunulo se v souvislosti s tímto jeho tvrzením důkazní břemeno právě na daňový subjekt. Krajský soud tedy v nynější věci (odst. 31 napadeného rozsudku) správně shledal, že správce daně a žalovaný důkazní břemeno unesli, zatímco daňový subjekt nedokázal jimi předestřený skutkový stav relevantně vyvrátit svou procesní obranou. Stěžovatelka v tomto směru předestřela povětšinou taková opatření, v jejichž implementaci daňový subjekt buďto vyloženě chyboval (srov. uvedení nesprávného daňového identifikačního čísla společnosti JOPA ESTATE, která v době transakce vůbec nebyla k dani z přidané hodnoty registrována), nebo při ní byl nedůsledný (spokojení se se slibem dodatečného doložení plné moci osoby „jednající“ za jejího obchodního partnera, která nebyla ani následně daňovému subjektu doložena). V jiných ohledech vystupoval daňový subjekt až neprofesionálně, když připustil, aby se některých jeho obchodních jednání účastnila osoba, která na nich *prima facie* nebyla (a neměla ani být) zainteresována. Ani toto nehovoří ve prospěch jeho dostatečné obezřetnosti.

[34] Stěžovatelka rovněž namítala, že po ní nelze spravedlivě požadovat, aby se po svých zahraničních obchodních partnerech domáhala doložení plnění jejich povinností vůči příslušným správcům daně. Nejvyšší správní soud shledává tuto námitku nepřípadnou. Je sice pravdou, že zahraniční orgány daňové správy nemají povinnost (ba dokonce nejsou oprávněny) poskytovat informace o „daňové kázni“ daňových subjektů spadajících pod jejich působnost (srov. str. 20 rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2015, č. j. 47 Af 15/2013 – 59) cizozemským soukromoprávním subjektům; na druhou stranu je Nejvyšší správní soud toho názoru, že daňovému subjektu by obecně nic nebránilo požádat své zahraniční obchodní partnery o doložení plnění daňových povinností vůči svému správci daně, tj. zajistit si takové informace zprostředkovaně právě přes své obchodní partnery. Nejvyšší správní soud vnímá určitou choulostivost takového požadavku daňového subjektu vůči obchodnímu partnerovi, nicméně podotýká, že takto vysoký stupeň „prověření“ obchodního partnera by měl přijít na řad právě až v situaci, kdy v rámci obchodních jednání již vyvstaly určité neobvyklosti, které takovou žádost i v očích

obchodního partnera budou s to legitimizovat. Taková situace přitom v nynější věci nastala. Nejvyšší správní soud připomíná, že v nyní posuzované věci snesly správní orgány takový soubor důkazů, který sám o sobě, tj. bez náležité odezvy daňového subjektu v podobě protichůdného tvrzení a zejména jeho prokázání, postačuje k závěru o možné vědomosti daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu. Právě v tomto kontextu je třeba chápat krajským soudem poskytnutý výklad rozsudku *Mahagében*, tedy že Soudní dvůr Evropské unie uvedený způsob prokázání prevence účasti daňového subjektu na podvodu nezapověděl; to ale není nezbytné vnímat z obecného pohledu daňových subjektů jako negativum, neboť zůstává čistě na jejich možnostech a uvážení, jakým způsobem se pokusí správními orgány zjištěné okolnosti nasvědčující účasti na daňovém podvodu vyvrátit. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné na tomto místě odkázat na svůj nedávný rozsudek ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 – 34, v němž zastal názor, že správce daně je tím, kdo nese zodpovědnost za zjištění skutkového stavu věci, tj. včetně prokázání objektivních okolností, z nichž vyplývá, že si daňový subjekt nepočínal přiměřeně obezřetně; v tomto ohledu není relevantní, jakou procesní taktiku své obrany daňový subjekt zvolí. Dále v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud shledal, že nabízení důkazů ke své obraně je třeba nazírat jako právo daňového subjektu, nikoli jeho povinnost (resp. důkazní břemeno). Čím větší aktivitu, a to aktivitu kvalifikovanou, však daňový subjekt při své obraně vyvine, tím větší nároky budou kladeny na správce daně, který je povinen svá dosavadní zjištění obhájit a případné vzniklé pochybnosti odstranit. V nynější věci je však vhodné podotknout, že pokud by daňový subjekt býval důsledně provedl a vyhodnotil ta opatření, jejichž provedení stěžovatelka v žalobě namítala, mohl sám dospět k závěru totožnému s pozdějším náhledem správce daně a žalovaného. Veškeré úvahy stran dokládání plnění daňových povinností zahraničními obchodními partnery daňového subjektu jsou tak ve své podstatě nadbytečné.

[35] Pokud stěžovatelka namítala, že řada indicií, z nichž správní orgány a krajský soud dovozovaly možnost vědomosti o účasti na daňovém podvodu, nastala až po realizaci transakcí, v nichž byl daňový subjekt přímo zapojen, nečinila tak důvodně. Je samozřejmě nesporné, že daňovému subjektu nebylo lze klást k tíži skutečnosti, které prokazatelně nastaly až po uskutečnění všech dodávek zboží. Zcela logicky totiž nemohl daňový subjekt pojmout podezření o podvodném charakteru transakcí ze skutečností, o kterých nemohl vědět (a vědět o nich nemohl, neboť ještě nenastaly). Nejvyšší správní soud však námitku shledává nedůvodnou proto, že stěžovatelka směšuje na jedné straně skutečnosti, kterými byl správcem daně dokládán toliko podvodný charakter transakčního řetězce z objektivního hlediska (a které mohly samozřejmě vyjít najevo až dodatečně), se skutečnostmi, na jejichž základě mohl a měl daňový subjekt pojmout podezření (a které existovaly a byly zjistitelné daňovým subjektem v době realizace transakcí), na straně druhé. Je přitom nasnadě, že prokazování existence daňového podvodu je otázkou odlišnou od prokazování neobezřetnosti daňového subjektu při prověřování obchodních partnerů pro účely prevence účasti na daňovém podvodu. Krajský soud tuto distinkci vykreslil zcela zřetelně v odst. 49 napadeného rozsudku, kde mj. uvádí, že nebylo prokázáno, že daňový subjekt věděl či mohl vědět o tom, že se v budoucnu stanou některé společnosti zapojené do daňového podvodu nekontaktními, že změní statutární orgány nebo že zaniknou. I s přihlédnutím k tomu následně krajský soud korigoval závěry správce daně a žalovaného v tom směru, že daňový subjekt sice mohl a měl vědět o tom, že svou

úlohou byl účasten na daňovém podvodu, nebylo však prokázáno, že se daňového podvodu účastnil vědomě. Nejvyšší správní soud se s předmětnými úvahami krajského soudu zcela ztotožňuje.

[36] Stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž namítla, že ani v případě, kdy by daňový subjekt své zahraniční obchodní partnery byl požádal o průkaz plnění jejich povinností vůči příslušným správcům daně, a tento průkaz jimi byl poskytnut, nebylo by tím nikterak zaručeno plnění daňových povinností těmito partnery do budoucna. Nejvyšší správní soud s tímto nepolemizuje, nicméně stěžovatelka zjevně pomíjí fakt, že smyslem takového postupu při prevenci účasti na daňovém podvodu není z hlediska daňového subjektu zabránění podvodnému jednání jeho partnerů, nýbrž získání a zachování dobré víry, která v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie vylučuje odepření nároku na odpočet daně na vstupu. Pokud by takto daňový subjekt postupoval a jeho obchodní partneři by plnění svých daňových povinností skutečně doložili, a i přesto by nakonec došlo ke spáchání daňového podvodu, bylo by daňovému subjektu nutno přisvědčit v tom, že byl v dobré víře a přijal veškerá opatření, která po něm bylo v rámci prevence účasti na daňovém podvodu možné spravedlivě požadovat. Samozřejmě by tím daňovému podvodu jako takovému nezabránil, nicméně v souladu s výše citovanou judikaturou Soudního dvora Evropské unie by nebylo lze odepřít mu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (čehož se ostatně od počátku řízení před správními soudy stěžovatelka domáhala).

[37] Nejvyšší správní soud dále podotýká, že pokud by tehdejší společnost Orlen steel, jakožto dodavatelka daňového subjektu, skutečně měla mít zájem na tom, aby konkurovala daňovému subjektu v dodávkách téhož zboží polským odběratelům, bylo by krajně nelogické, aby jednatel dodavatelky vůbec daňovému subjektu poskytoval kontakt na jednoho z těchto (v podstatě svých vlastních potenciálních) odběratelů. Stěžovatelčina argumentace je v tomto smyslu zcela protismyslná.

[38] Stěžovatelka vytýká správci daně a žalovanému, že z obsahu správního spisu nevyplývá přesný počet obchodních jednání, jichž se měl Peter Siska, jakožto zástupce jiné než aktuálně kontrahující společnosti, účastnit. Tato kasační námitka však postrádá svůj předobraz v žalobní argumentaci uplatnění v řízení před krajským soudem. Stěžovatelka totiž v žalobě v tomto směru toliko namítala, že se nekonalo žádné obchodní jednání, na kterém by byli zároveň účastni M. M., M. J., Renáta Jurská, Richard Jurský, Rastislav Dzuroška a Peter Siska. Dále v žalobě uvedla, že skutečnost, že jednání se společností RATMAX byl přítomen pan Peter Siska, jinak jednající za jiného obchodního partnera, není důkazem o jakémkoli podvodu, a že pokud Peter Siska radil M. J. při jednáních, pak to daňový subjekt nepovažoval za nic neobvyklého. Ani jedna z těchto námitek přitom nemíří na zpochybnění frekvence účasti Petera Sisky na kontraktačním procesu jím nezastupovaných obchodních společností. Uvedená kasační námitka je proto nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud nadto poznamenává, že předmětná námitka, jejíž podstatou je zpochybnění opory zjištěného skutkového stavu ve správním spise [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] míří zcela mimo správcem daně a žalovaným vyvozený důsledek, kterým je značný vliv formálně-právně nezainteresované osoby na obchodní jednání jiných společností, což následně bylo vyhodnoceno jako jedna z podezřelých okolností, které měly vést daňový subjekt k vyšší míře obezřetnosti co do prevence účasti

na daňovém podvodu. Ostatně skutečnost, že Peter Siska „radil“ M. J. při takových obchodních jednáních, uvedla sama stěžovatelka v žalobě (čímž tuto skutečnost učinila procesně nespornou).

[39] Ke stěžovatelčině námitce nesprávného posouzení žalobní námitky porušení principu neutrality daně z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že kumulace odepření nároku na odpočet daně na vstupu a doměření daně na výstupu (v souvislosti s kvalifikací transakce jako vnitrostátního dodání) nepředstavuje porušení uvedeného principu, nýbrž představuje výjimku z něj. Tuto výjimku zakládá právě zjištěný podvodný charakter deklarovaných transakcí, o němž daňový subjekt přinejmenším mohl vědět. Stěžovatelkou namítané závěry rozsudku Soudního dvora ve věci C-409/04, *Teleos*, přitom takový souběh skutečností nevylučují; odkazovaný rozsudek pojednával o skutkově odlišné situaci a nastíněné problematiky se přímo nedotýkal. Nejvyšší správní soud si je vědom rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcemp sp. J. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, z něhož vyplývá, že nedostatek formální registrace (k dani z přidané hodnoty) přímého obchodního partnera osoby povinné k dani nemůže být sám o sobě důvodem pro odepření nároku jeho odběratele (daňového subjektu) na odpočet daně na vstupu, pakliže takový obchodní partner (dodavatel) příslušnou obchodní transakci opravdu uskutečnil a učinil tak v rámci své ekonomické činnosti; to samozřejmě za předpokladu, že odběratel nebyl účasten na daňovém podvodu. V nynější věci je však podstatné, že zástupce společnosti JOPA ESTATE kategoricky popřel jakékoli intrakomunitární obchodování v rozhodném období, natožpak s mědí a s daňovým subjektem jakožto prodávajícím. Nejedná se tudíž o pouhý nedostatek formální registrace JOPA ESTATE jakožto plátce daně z přidané hodnoty, nýbrž o zpochybnění faktického dodání této společnosti vůbec, jinými slovy jde o zpochybnění identity subjektu, který měď od daňového subjektu nakoupil. Z hlediska naplnění podmínek pro osvobození předmětné dodávky mědi od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně na vstupu podle § 64 odst. 1 ZDPH tedy nebylo prokázáno, že daňový subjekt dodal měď do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě.

[40] Navzdory výše uvedenému se lze ztotožnit s názorem žalovaného, že daňovým subjektem předložené doklady osvědčují dodání zboží (byť patrně nikoli právě tomu subjektu, jenž byl deklarován jako odběratel) za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku (srov. § 7 odst. 2 ZDPH), čímž je naplněna hypotéza § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH s tím, že předmětné dodání mědi bylo předmětem daně. Jelikož toto dodání není osvobozeno od daně (jak pojednáno v předchozím odstavci), jedná se o zdanitelné plnění podle § 2 odst. 2 ZDHP. Lze tedy konstatovat, že souběh odepření nároku na odpočet daně a doměření daňové povinnosti daňovému subjektu v souvislosti s kvalifikací předmětného dodání mědi jakožto dodání zboží s místem plnění v tuzemsku [§ 2 odst. 1 písm. a) ZDPH] je důsledkem vzájemně provázaných pochybení daňového subjektu, kdy první z nich představuje podání daňového přiznání s nesprávnou (pozdějšími zjištěními správce daně vyvrácenou) kvalifikací dané transakce jakožto dodání do jiného členského státu osvobozeného od daně s nárokem na odpočet, zatímco druhé pochybení představuje neobezřetnost daňového subjektu ve vztahu k prevenci účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka upozorňující, že daň z přidané

hodnoty zaplatila *de facto* „dvakrát“, opomíjí, že tuto situaci zavinila (přesněji spoluzavinila) svým vlastním jednáním či omylem.

Závěr a náklady řízení

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

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů. Procesně úspěšný žalovaný přitom v řízení patrně nevynaložil náklady, jež by jakkoli přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti, a které by mu tedy patřilo přiznat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47).

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

V Brně dne 9. srpna 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu