

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Easy Working s.r.o.**, se sídlem Sokolská třída 1615/50, Ostrava, zast. Mgr. Miroslavem Penkou, advokátem se sídlem Středova 94/1, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 10. 2016, čj. 42673/16/5300-21441-711972, a čj. 42675/16/5300-21441-711972, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 3. 2018, čj. 22 Af 111/2016-80,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Stěžejní otázky tohoto případu se týkají zejména prekluze práva vyměřit daň, rozložení důkazního břemene v daňovém řízení co do prokazování podvodu na dani z přidané hodnoty (DPH) a zavinění účasti na daňovém podvodu.

[2] Platebními výměry ze dne 1. 10. 2015 Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) vyměřil nadměrný odpočet ve výši 115 210 Kč za zdaňovací období **duben 2012**, za zdaňovací období **červenec 2012** vyměřil daň ve výši 0 Kč a za zdaňovací období **září 2012** vyměřil nadměrný odpočet ve výši 2 499 Kč. Odvolání proti těmto platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 13. 10. 2016, čj. 42673/16/5300-21441-711972 (napadené rozhodnutí I). Dalším platebním výměrem ze dne 1. 10. 2015 za

zdaňovací období srpen 2012 správce daně vyměřil nadměrný odpočet ve výši 60 304 Kč. K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 10. 2016, čj. 42675/16/5300-21441-711972, změnil původně vyměřený nadměrný odpočet z hodnoty 60 304 Kč na hodnotu 61 304 Kč (napadené rozhodnutí II).
[3] Proti rozhodnutím žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud napadeným rozsudkem zamítl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Domnívá se, že daň byla vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty pro její vyměření, jelikož vůbec neměl být použit § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Poté připomíná, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno pouze ohledně skutečností, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, popř. které sám tvrdí. Tento argument prý krajský soud opominul. Stěžovatelka totiž nemohla domýšlet, co všechno bude chtít správce daně prokázat.

[5] Stěžovatelka má také za to, že v této věci došlo k nezákonnému přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatelku (daňový subjekt). V tomto směru polemizuje s několika judikáty NSS, na základě kterých vysvětluje, že zde jsou tři okruhy skutečností, které je třeba postupně prokazovat. Tvrdí, že správce daně měl prvně prokazovat, že došlo k podvodu na DPH (v tomto údajně mezi stranami není sporu). V druhém kroku měl správce daně prokazovat, že stěžovatelka mohla a měla (resp. musela) vědět, že se účastní podvodu na DPH, a až pokud tuto skutečnost spolehlivě na základě objektivních skutečností prokáže, tj. v třetím kroku, má daňový subjekt možnost (nikoliv však povinnost) prokázat, že přijal veškerá možná opatření k zamezení toho, aby se podvodu účastnil. Stěžovatelka má za to, že jen proto, že neprokázala, že učinila veškerá opatření k zabránění účasti na podvodu (třetí krok), nemůže správce daně dovozovat, že prokázal, že o své účasti na podvodu na DPH mohla a měla vědět. Stěžovatelka se brání mísení výše zmíněného druhého a třetího kroku při dokazování účasti na daňovém podvodu.

[6] Dále namítá nepřezkoumatelnost a nesprávnost závěrů krajského soudu stran „stupně“ prokazování účasti na daňovém podvodu. Má za to, že k prokázání účasti na podvodu nestačí nevědomá nedbalost, ale musí jít o nedbalost vědomou. Údajný judikatorní vývoj ilustruje odkazy na rozsudky NSS a rozhodnutí Soudního dvora EU.

[7] Konečně kritizuje, jak se krajský soud (ne)vypořádal s některými hmotněprávními argumenty (např. dílčí závěr o personálním propojení stěžovatelky s ostatními subjekty zapojenými do podvodného řetězce), kterých předtím použily daňové orgány k prokázání zaviněné účasti stěžovatelky na podvodu.

[8] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Mj. nesouhlasí se stěžovatelkou v tom, že by v judikatuře byla přehodnocena „míra“ zavinění účasti daňového subjektu na podvodu z původní nevědomé nedbalosti na nedbalost vědomou.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu. Soud se nejprve zabýval otázkou prekluze práva vyměřit daň [**III.A.**], následně se věnoval posouzení věcných otázek souvisejících se samotným nárokem na nadměrný odpočet DPH [**III.B.**].

[10] Kasační stížnost není důvodná.
[11] Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatelka podala dne 23. 5. 2012 řádné přiznání k DPH za zdaňovací období **duben 2012**, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 227 040 Kč. Výzvou ze dne 20. 6. 2012 ji správce daně vyzval k odstranění pochybností co do údajů uvedených v přiznání. Dne 13. 8. 2012 stěžovatelka podala řádné přiznání k DPH za zdaňovací období **červenec 2012**, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 443 939 Kč. Výzvou ze dne 19. 9. 2012 ji správce daně vyzval k odstranění pochybností vztahujících se k tomuto přiznání. Dne 6. 9. 2012 stěžovatelka podala řádné přiznání k DPH za zdaňovací období **srpen 2012**, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 454 444 Kč. Dne 3. 10. 2012 ji správce daně vyzval k odstranění pochybností stran tohoto přiznání. Správce daně se pak u navazujícího ústního jednání dotazoval na místo a způsob podnikání stěžovatelky, na některé obchodní styky, na způsob hrazení závazků a pohledávek, způsob dopravy zboží (protokol ze dne 15. 10. 2012). Jelikož stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti správce daně (v rámci postupu dle § 89 daňového řádu), správce daně u ní dne 5. 4. 2013 zahájil daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období měsíců duben 2012, červenec 2012 a srpen 2012. Dne 24. 10. 2012 stěžovatelka podala přiznání k DPH za zdaňovací období **září 2012**, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 406 217 Kč. Daňová kontrola ohledně tohoto zdaňovacího období byla zahájena dne 16. 11. 2012.

[12] V daňové kontrole správce daně rozkryl obchodní řetězce, v jejichž rámci bylo sporné zboží přeprodáváno, a to tak, že stěžovatelka – za níž tehdy vystupoval Miroslav Krejčí, jednatel – byla zapojena do podvodu na DPH (zpráva o daňové kontrole ze dne 30. 9. 2015). Na základě výsledků daňové kontroly správce daně neuznal stěžovatelce nárok na odpočet daně z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění (optických čoček, resp. zvětšovacích skel) od bezprostředních obchodních společností Terine a PREMIUM MARKET (na počátku obchodních řetězce vždy stála jedna z nekontaktních společností Petresa, Uvako, či Divamix), které stěžovatelka prodávala společnosti PAULLI Ltd., se sídlem v Hongkongu, jejíž ředitelem byl Pavel Štukl. Plnění přijatá od těchto společností byla zasažena podvodem na DPH; dle správce daně stěžovatelka o tom, že tato plnění jsou součástí daňového podvodu, věděla, případně vědět měla a mohla. Dne 1. 10. 2015 vydal správce daně platební výměry na všechna čtyři zdaňovací období (duben, červenec, srpen a září 2012).

III.A. *Prekluze práva stanovit daň*

[13] Stěžovatelka namítá, že v její věci neměla být lhůta ke stanovení daně prodloužena dle § 148 odst. 3 daňového řádu. Dle stěžovatelky lze tohoto ustanovení použít, jen pokud jde o případ, v němž byla daňová kontrola prováděna po prvním vyměření daně, nikoliv však před ním, jak je tomu v posuzované kauze.

[14] NSS předně podotýká, že odůvodnění napadeného rozsudku k otázce prekluze není nepřezkoumatelné. Rozsudek krajského soudu je vystavěn na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému, z něhož rozumně plynou právní závěry [viz nález ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc *M. CAMBELL & SONS LIMITED*, bod 68, srov. též rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43, věc *To & Mi Vdf.*, bod 41, a mnohé další].

[15] Krajský soud nepochybil, pokud se podrobněji – jak po něm chtěla stěžovatelka – nevěnoval dílčímu aspektu věci, a to tvrzené neaplikovatelnosti závěrů rozsudku ze dne 15. 12. 2017, čj. 8 Afs 151/2016-54, věc *JARÝ*. Naopak dle NSS postačovalo, pokud na právní názor, který byl ve věci *JARÝ* vysloven, v další argumentaci odkázal (viz bod 14 napadeného rozsudku).

[16] NSS se s žalovaným a krajským soudem ztotožňuje i v tom, že daňové orgány stihly daň doměřit předtím, než tato jejich pravomoc prekludovala. Jedinou spornou otázkou přitom je, zda plynutí prvotní tříleté lhůty bylo přerušeno zahájením daňové kontroly (dne 16. 11. 2012, resp. dne 5. 4. 2013; viz bod [11] shora).

[17] Dle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že pokud byla *před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

[18] Toto ustanovení nijak nerozlišuje daňová řízení, v nichž byla daňová kontrola zahájena *před* prvotním stanovením daně, či *po* prvotním stanovení daně. Naopak jeho znění je již od prvního pohledu obecné, dopadá na všechny případy a myslitelné varianty zahájení daňové kontroly. Argument stěžovatelky, že použití přerušení lhůty pro stanovení daně (cit. § 148 odst. 3) postrádá smysl a účel, pokud správce daně zahájí daňovou kontrolu *před* prvním stanovením daně, je lichý. Je sice pravda, že § 148 odst. 3 prodlužuje správci daně lhůtu k stanovení daně hned několikrát, a to v souvislosti s 1) podáním řádného daňového tvrzení, 2) výzvou k podání řádného daňového tvrzení či 3) zahájením daňové kontroly. Avšak jednoznačným účelem tohoto ustanovení je poskytnout správci daně pro daňový subjekt jasný a předvídatelný časový rámec, uvnitř kterého je možno činit jednotlivé úkony správy daní. Správce daně (výzvou k podání daňového přiznání, zahájením daňové kontroly) či sám daňový subjekt (podáním řádného daňového přiznání v dodatečně stanovené lhůtě) tak mohou přerušit původní lhůtu a tím – v kauzách, kde je toho potřeba – založit počátek nové tříleté lhůty.

[19] Stěžovatelkou nabízený výklad § 148 odst. 3 daňového řádu není rovnocenný s významem a funkcí tohoto ustanovení dle jeho jazykového výkladu, je v rozporu s běžnou praxí a v konečném důsledku není ani správný.

[20] Takový výklad by předně založil nedůvodnou kazuistiku při výkladu jedné z klíčových procesních norem daňového práva stran plynutí lhůt. Neúnosně by tento výklad zkomplikoval, přitom pravidla běhu lhůt by měla být pokud možno jednoznačná.

[21] Při výkladu § 148 odst. 3 daňového řádu není ani třeba přeceňovat pořadí, v němž zákon vyjmenovává jednotlivé skutečnosti, které běh lhůty přerušují. Na základě tohoto pořadí nelze uměle dovozovat, že jinak obecné znění tohoto ustanovení dopadá jen na situace, kdy je daňová kontrola zahájena *po* prvním vyměření daně.

[22] Dle NSS stěžovatelka nemohla na základě § 148 odst. 3 daňového řádu očekávat, že lhůta k stanovení daně již uplynula. Od prvního pohledu je totiž jasné, že skutečnosti popsané v tomto ustanovení mechanicky přerušují lhůtu pro stanovení daně. V tomto případě proto daňové orgány neměly možnost odchýlit se od pravidla zakotveného v § 148 odst. 3 či jakkoli uvažovat o tom, že by zahájení daňové kontroly (po podání daňového přiznání) spornou lhůtu nepřerušovalo (viz shora v bodě [15] cit. věc 8 Afs 151/2016, *JARÝ*, body 18 násl.).

[23] Vzhledem k námitce stěžovatelky je namístě říct, že závěry rozsudku *JARÝ* na nynější věc plně dopadají, a to i přes dílčí skutkové odlišnosti. Obecný odkaz stěžovatelky na přednost teleologického výkladu před výkladem jazykovým vyslovený v rozsudku ze dne 23. 11. 2004, čj. 5 Afs 14/2004-60, č. 1021/2007 Sb. NSS, stěžovatelce nepomůže. Nutno navíc zdůraznit, že metodologie výkladu daňových předpisů vytčená v rozsudku 5 Afs 14/2004 je komplexní a vychází z toho, že při výkladu nelze ustat jen na gramatickém výkladu tam, kde další metody výkladu vedou přesvědčivým způsobem k jinému výsledku. Jak již NSS shora nastínil, smysl a účel § 148 odst. 3 daňového řádu ve skutečnosti doslovný výklad tohoto ustanovení podporují.

[24] Otázka, jak se bránit proti „účelově“ prodlužovanému daňovému řízení, se nynějšího případu netýká. V nynějším sporu byla daňová kontrola zahájena po neúspěšném postupu k odstraňování pochybností (§ 89 a násl. daňového řádu), a to necelý rok poté, co stěžovatelka podala daňové přiznání za první ze sledovaných zdaňovacích období (správce daně dokonce zahájil daňovou kontrolu za září 2012 necelý měsíc po podání daňového přiznání). V tomto případě nelze hovořit o účelově prodlužovaném daňovém řízení. Naopak lze říct, že správce daně činil úkony v poměrně stmelené časové posloupnosti, jeho úkony na sebe navazovaly. Navíc se nejednalo o banální případ, jelikož úkolem správce daně bylo rozkrýt mezinárodní obchodní řetězec, jehož (skrytým) účelem bylo získat nadměrný odpočet DPH (podrobněji část **III.B.** níže).

III.B. *Věcné posouzení otázek souvisejících se samotným nárokem na nadměrný odpočet DPH*

[25] Klíčovou otázkou tohoto sporu je, zda si stěžovatelka mohla nárokovat ve sporných zdaňovacích obdobích nadměrný odpočet DPH, resp. zda v tomto případě nedošlo k podvodu na DPH.

[26] NSS k tomu uvádí následující.

[27] Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije ke své ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu. Stejný přístup

k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr EU. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky *formální* a podmínky *hmotněprávní* (věcné). Princip, na kterém je DPH vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (srov. např. rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2018, čj. 1 Afs 47/2018-58, věc *GTL*, body 14 násl. a tam cit. judikaturu).

[28] Od popsané situace je třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, jsou tu však další okolnosti, které přiznání nároku na odpočet DPH v konkrétním případě vylučují (zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH či prokazatelné zneužití práva).

[29] Ve skutečnosti existují varianty podvodů na DPH tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují. Ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH (viz stanovisko generálního advokáta ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*, bod 35[1]).

[30] Soudní dvůr EU se kolotočovými podvody na DPH zabýval v mnoha rozsudcích (např. *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03,[2] *Kittel*, spojené věci C-439/04 a C-440/04[3] či *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11[4]). Jako podvod na DPH označil situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. takto shrnutí judikatury SDEU v rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, věc *VYRTYCH*, bod 57).

[31] Zjednodušeně řečeno znakem podvodu je, že *jeden* z účastníků daň *neodvede* a *další* si ji *odečte;* tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za *„jednoho“* a *„dalšího“* automaticky považovat *„kteréhokoli“* z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH mezi těmito subjekty (rozsudek NSS *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 69).

---

[1] Stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jaraba Colomera přednesené dne 14. 3. 2006, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, EU:C:2006:174.

[2] Rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16.

[3] Rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446.

[4] Rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373.

[32] Proto je třeba ctít i legitimní očekávání poctivých daňových subjektů (podnikatelů). Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. I v daňovém řízení je tedy třeba chránit právní jistotu pramenící z dobré víry daňového subjektu tak, aby tento subjekt nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že by byl shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získání protiprávní výhody. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takovéhoto daňového podvodu. Po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby v případě standardního obchodu v rámci své běžné podnikatelské činnosti zkoumal – bedlivěji, než běžně –, zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (srov. např. rozsudek ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47, věc *Lia Fail company*, bod 21; srov. též již v bodě [30] shora cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, zejména bod 69).

[33] Judikatura SDEU k tomu uzavírá, že je třeba odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, „*pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria*“ (*Kittel*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 59, srov. též body 53 až 58 tamtéž).

[34] Jednotlivé věcné námitky stěžovatelky je třeba posoudit optikou výše uvedených a obecně akceptovaných názorů. Přitom je třeba přihlédnout ke konkrétnímu skutkovému stavu a veškerým okolnostem tohoto případu.

III.B.1. Algoritmus prokazování daňového podvodu a stěžovatelčino zavinění

[35] Stěžovatelka zpochybňuje způsob, kterým se krajský soud vypořádal s její námitkou stran nezákonného přenášení důkazního břemena na ni jako na daňový subjekt.

[36] NSS v této souvislosti upozorňuje, že k tomu, aby bylo možno uvažovat o odepření nároku na odpočet DPH, musí tento nárok nejprve vzniknout, musí se tedy uskutečnit zdanitelné plnění, které si může plátce od jím odváděné DPH odečíst. Otázkou podvodného jednání je pak namístě zabývat se až tehdy, pokud je spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo, a to způsobem deklarovaným daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet jako takový, nelze posuzovat, zda toto plnění představuje podvod. K posouzení existence daňového podvodu dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. shora v bodě [27] cit. věc *GTL*, bod 15 a tam cit. judikaturu).

[37] Nejde přitom o formalitu, neboť uvedené rozlišování se promítá i do **rozložení důkazního břemene** v daňovém řízení. Zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH, který si nárokuje odpočet, případnou účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Daňový subjekt totiž tíží daňové břemeno *pouze* ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě v dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Naopak správce daně je povinen prokázat *skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti* [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což bezesporu zahrnuje i skutečnosti svědčící o daňovém podvodu.

[38] V obecné rovině tedy NSS souhlasí se stěžovatelkou, že důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé a nelze po něm vyžadovat prokázání skutečnosti, které nemusí uvádět v daňovém přiznání. Samozřejmě platí, že ohledně **existence podvodu na DPH** tíží důkazní břemeno jen správce daně, také **zapojení** (účast) daňového subjektu na podvodu prokazuje správce daně. Eventuální přenášení tohoto důkazního břemene na daňový subjekt je ve smyslu výše vysloveného nepřípustné.

[39] Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění ohledně účasti na podvodech na DPH by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. takto již např. rozsudek SDEU *Netto Supermarkt*, věc C-271/06, body 22 až 25[5]). Jak již mnohokráte uvedl SDEU, vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet DPH „*je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že* osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, *že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu*“ (takto v bodě [30] cit. rozsudek *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49, zvýraznění doplnil NSS).

[40] Proto i skutečnost, že daňový subjekt **mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl** o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem, prokazuje správce daně (viz opakovaně cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 56).

[41] Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (viz rozsudek SDEU *Mahagében*, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinit se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek *Federation of Technological Industries a další*, věc C-384/04,[6] body 32 a 33).

[42] Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskýtá se daňovému subjektu

[5] Rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105.

[6] Rozsudek SD EU ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, EU:C:2006:309.

v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat **dobrou víru**, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit **přijal dostatečná opatření** bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, věc *ALADIN plus*, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 44; rozsudek ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014-52, ve věci *ROYAL ADVERTISING*, bod 45; a také – i když se tomu stěžovatelka brání – rozsudek ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, věc *JET GROUP*). Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno *stricto sensu*, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání.

[43] Stěžovatelka tedy má obecně jistě pravdu, že prokazování zaviněné účasti na podvodu nelze bez dalšího směšovat s prokazováním toho, že daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby zabránil možnému zapojení do podvodu na DPH. Správce daně musí prvně prokázat, že daňový subjekt věděl, mohl či měl vědět o podvodném charakteru sporného obchodu. Pokud se mu to podaří na podkladě skutečností, které sám dokáže identifikovat, vyhledat a zjistit, pak má stále ještě daňový subjekt šanci se vyvinit, a to pokud prokáže, že si v obchodním styku počínal dostatečně opatrně a přijal rozumná opatření, aby nebyl do podvodu na DPH zatažen. Protože však zelený strom právní praxe ve své komplexnosti neodpovídá šedé teorii právní doktríny, obě fáze se mohou v reálném životě prolínat. Ostatně je evidentní, že mnohé skutečnosti budou významné v obou fázích dokazování. Tedy správce daně například prokazuje zaviněnou účast na podvodu a již v této fázi (v podstatě preventivně) daňový subjekt argumentuje a prokazuje, že byl v dobré víře. Tuto argumentaci lze samozřejmě využít i v otázce prokázání zapojení se do daňového podvodu. Anebo prokazování skutečností o tom, že daňový subjekt věděl či měl vědět o podvodném charakteru sporného obchodu, s ohledem na zjištěné okolnosti vyvrátí byť jen teoretickou možnost, že by daňový subjekt vůbec myslitelně mohl prokázat dobrou víru. NSS tedy odmítá stěžovatelčinu snahu o „ryzí čistotu“ a odlišení těchto dvou fází dokazování. Lze přitom ustat na této obecné tezi, neboť stěžovatelka zde žádná konkrétnější tvrzení nesnáší.

[44] Stěžovatelka se však především mýlí, pokud tvrdí, že daňové orgány neprokázaly, že se zaviněně účastnila podvodu, tzn. že o podvodném osudu obchodních transakcí minimálně mohla, resp. měla vědět. Krajský soud se okolnostmi daňového podvodu podrobně zabýval. Je zřejmé, že pojem „daňový podvod“ aplikoval v projednávané věci v souladu s výše vyslovenou judikaturou SDEU, na niž ostatně ve svém rozhodnutí odkazoval. Krajský soud se poté opřel zejména o skutkové okolnosti vyplývající ze spisového materiálu, které poukazovaly zejména na nestandardní postupy a vztahy provázanosti obchodníků v řetězci. Dle žalovaného šlo zejména o:

- *personální propojení společností zapojených do obchodních řetězců;*
- *některé z těchto obchodních společností byly zastoupeny Ing. Jaroslavem Hanyášem, daňovým poradcem;*
- *místa předání zboží mezi dodavateli a stěžovatelkou vykazovala nestandardnosti;*
- *zboží bylo přeprodáváno v krátkém časovém úseku (např. plnění deklarované na faktuře č. 832012 ze dne 2. 7. 2012 prošlo fakturačně mezi pěti články řetězce během jednoho dne);*
- *stěžovatelka se nepojistila proti možnému znehodnocení, zničení či ztrátě zboží při přepravě (do Hongkongu);*

- *nesrovnalosti vztahující se ke způsobu úhrad za zboží;*
- *smluvní dokumentace je velmi neurčitá a obecná (nelze z ní dovodit, jaké zboží je předmětem obchodních transakcí, v jakém množství, kvalitě a ceně); ani platební podmínky nejsou podrobněji upraveny. Ve všech případech šlo o obchody v hodnotě miliónů Kč, aniž byly uzavřeny řádné kupní smlouvy, které by upravovaly obchodní vztahy mezi danými společnostmi a chránily je tak v případě vzniku sporu v dané věci;*
- *k podpisu rámcových smluv s obchodní společností PAULLI Ltd. (se sídlem v Hongkongu) docházelo tak, že již podepsaná smlouva byla zaslána stěžovatelce, ta ji následně (svým jednatelem) podepsala a zaslala zpět, přitom neověřovala, zda smlouvy podepisuje osoba oprávněná jednat jménem společnosti PAULLI Ltd.;*
- *od zdaňovacího období měsíce říjen roku 2012 podává stěžovatelka nulová přiznání k DPH (po zahájení daňové kontroly tak zcela utlumila svou ekonomickou činnost).*

[45] NSS se závěry krajského soudu souhlasí. I dle něj daňové orgány správně identifikovaly výčet konkrétních nestandardností řetězového podvodu. Některé zvláštnosti svou verzí skutkových okolnosti vyvrátila stěžovatelka: vysvětlila např., proč zboží pořízené dne 4. 6. 2012 mohla prodat již dne 27. 4. 2012 (podrobněji s. 18 zprávy o daňové kontrole). Jiné – které tvořily logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů – nevyvrátila. Tato zjištění správce daně buďto stěžovatelka zcela ignorovala, nebo je nebyla schopna zpochybnit (viz návrh na další dokazování ze dne 25. 8. 2015). I NSS má za to, že daňovými orgány identifikovaný soubor nepřímých důkazů spolehlivě a jednoznačně prokazuje, že stěžovatelka buďto věděla, nebo minimálně vědět mohla či měla, že se účastní podvodu na DPH. Stěžovatelka přitom správci daně po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (protokol ze dne 13. 7. 2015) nepředestřela žádnou myslitelnou verzi skutkového děje, kterou by správce daně mohl ověřit (viz bod [51] níže).

[46] Předně je třeba připomenout, že Miroslav Krejčí jako jednatel a společník stěžovatelky sám uvedl, že i v minulosti se zabýval nákupem a prodejem optického materiálu, avšak správci daně odmítl podat bližší informace. Upřesnil však, že stran sporných obchodů nejdřív zabezpečil odbyt v Hongkongu a pak sháněl dodavatele v ČR. Na počátku obchodní spolupráce stěžovatelky a PAULLI Ltd. se Miroslav Krejčí jako jednatel stěžovatelky potkal na (nespecifikované) výstavě v Hongkongu s panem L. (jehož celé jméno přes původní avízo správci daně nedoložil), kde se měli domluvit s panem L. na obchodní spolupráci. Totožnost pana L. si pan Krejčí neověřoval. PAULLI Ltd. je údajně velkou společností se zaměstnanci (zaměstnanec konzulátu ČR v Hongkongu ověřil, že se na adrese sídla PAULLI Ltd. nacházejí pouze virtuální kanceláře; pracovníky PAULLI Ltd. na adrese nikdo neznal). Společnost PAULLI Ltd. měla internetovou stránku www.paulli.cc, která byla zhotovena v ČR a provozována na českém serveru, doména byla registrována společností PAVES (jediným jednatelem a společníkem je Pavel Štukl). Stěžovatelka pak uzavřela s PAULLI Ltd. relativně vágní rámcovou smlouvu, která neobsahuje ujednání o splatnosti, reklamaci, sankcích, ani řádnou specifikaci osob zastupujících stěžovatelku a PAULLI Ltd., ale jen jména těchto osob. V předložených objednávkách (které byly činěny e-mailem, nebo osobně panem L.) je zboží označeno jen obecným názvem „magnifying glass“ nebo „optical lens“ s udáním dvou rozměrů a nějakého kódu, bez jakéhokoliv dalšího označení, či něčeho, co by řádně specifikovalo požadovanou čočku (typ skla, ohniskové vzdálenosti, antireflexní vrstva apod.). Ani na výzvu správce daně stěžovatelka (ani její obchodní partneři ji v řetězci předcházející) nedoložila náležitou dokumentaci, certifikáty či jiné doklady, na základě kterých by bylo

možné identifikovat přesné parametry sporného zboží. Bez toho bylo obtížné jednoznačně určit přesnou cenu obvyklou obchodovaného zboží.

[47] Proto si správce daně zcela správně vyžádal odborné vyjádření. Dle odborného posouzení Ing. S., manažera společnosti MEOPTA – optika, k němuž dle NSS bylo možné přihlédnout, se výrobou optických čoček v ČR zabývá jen jeho zaměstnavatel, v malém množství i menší výrobci. Trh s optickými skly je velmi omezený. Optické čočky se prodávají pod číslem výkresu, na kterém musí být označen druh skla, průměr, tloušťka, celkem asi 15 identifikačních údajů, které musí být uvedeny na výkresu a řídí se normou (ISO, MIL). Označení použité v tomto případě považoval Ing. S. za neobvyklé. Při nedestruktivních zkouškách Ing. S. zhodnotil optické čočky, které správci daně předložil Miroslav Krejčí. I pokud by se jednalo o nepoškozené zboží, byla by hodnota těchto čoček řádově v násobcích hodnoty nižší, než deklarovala stěžovatelka. Ing. S. odhadované ceny tohoto typu zboží se pohybují spíše v jednotkách stovek než v jednotkách tisíců. Na tom nic nemění ani to, že se nejednalo přesně o druh zboží, který stěžovatelka vyvezla do Hongkongu, ale o zboží, které předložila jako vzorek (typu) zboží, s nímž obchodovala.

[48] Dle rámcové smlouvy mezi stěžovatelkou a *PAULLI Ltd.* měly platby za zboží probíhat předáním šeků v HKD (hongkongský dolar), avšak jednotlivé faktury uváděly částky v eurech, dle kterých mělo být placeno platebním příkazem v eurech. Dle sdělení pana Krejčího úhrady fakticky probíhaly šeky, které si osobně vyzvedával v Hongkongu, poté je odvážel do Anglie, kde je v různých bankách předkládal k inkasu, a inkasovanou hotovost směňoval na české koruny v různých směnárnách v Brně. Takový způsob platebních transakcí se i NSS jeví sám o sebe docela pochybný, a to nejen pro jeho komplikovanost, ale též pro několikanásobnou ztrátu získané hodnoty (inkasování šeku v Anglii v hotovosti, pozdější směna valuty v české směnárně). Takový postup rozhodně neodpovídá racionální minimalizaci nákladů, kterou běžný a rozumný podnikatel užívá k maximalizaci vlastního zisku.

[49] Ačkoliv dle formálních dokladů došlo k přepravě zboží, z předložených dokladů nebylo možné řádně zjistit, kdo zboží v Hongkongu převzal. Přepravu zboží do Hongkongu objednával u společnosti FRANCK m.d. pan Štukl, nikoliv stěžovatelka. Zboží v deklarované hodnotě statisíců korun bylo přepravováno námořní lodní dopravou (AUSTROMAR) bez pojištění zásilek, přičemž odpovědnost námořního dopravce je oproti jiným druhům dopravy silně omezena (odpovídá jen za váhu ztraceného zboží). Stěžovatelka tedy nepředcházela riziku poškození či ztráty poměrně hodnotného zboží při přepravě, a to dokonce u obchodní transakce bez jakékoliv záruky úhrady (stěžovatelka nepoužila dokumentární akreditiv, platbu zálohy, směnku apod.). Její celkový přístup k obchodování i z tohoto důvodu vykazuje nestandardní neopatrnost.

[50] Tuto skutečnost potvrzují i obchodní vztahy s tuzemskými dodavateli zboží. Společnost Terine, přímý dodavatel stěžovatelky, sídlí na virtuální adrese. Vykázala velmi rychlý nárůst obratu v řádech milionů Kč a také nadměrný odpočet, který od května 2012 činil kolem půl milionu Kč (za zdaňovací období duben 2012 neodvedla DPH, místně příslušný správce daně daň vyměřil dle pomůcek, přičemž vyloučil všechna deklarovaná uskutečněná zdanitelná plnění, a to i dodání nyní sporného zboží pro stěžovatelku). U

společnosti Terine, stejně jako u dodavatelů Tarako a Stemalon, byl obchodní podíl vlastněn společností Melosa. Obchodní podíl této společnosti je pak tvořen akciemi na majitele v listinné podobě. Tyto společnosti jsou majetkově propojeny. Společnosti Terine, Tarako a Stemalon stejně jako společnost PAVES Pavla Štukla navíc po jistou dobu zastupoval i stejný daňový poradce. Tento daňový poradce pak zastupoval i stěžovatelku (podrobnější analýzu, která svědčí o personálním propojení nejen společností v řetězci, viz v I. rozhodnutí žalovaného, bod 77). Rovněž společnost PREMIUM MARKET, druhý přímý dodavatel stěžovatelky, sídlí na virtuální (schránkové) adrese. Společnosti Terine a PREMIUM MARKET (a ani stěžovatelka) nemají ani vlastní internetové stránky, na internetu není možné dohledat ani žádnou jejich prezentaci, ze které by bylo možné zjistit, jaké zboží nabízely, což svědčí o tom, že k obchodování spíše docházelo v uzavřeném kruhu společností. Noví potenciální obchodní partneři nemají – měřeno standardy druhé dekády 21. století – jak získat informace o těchto společnostech. U společností v řetězci (opakovaně) docházelo ke změnám údajů zapsaných v obchodním rejstříku (změna jednatele, převod obchodního podílu, ale např. i změna sídla stěžovatelky na adresu, kde sídlí její předchozí daňová poradkyně, která je sestrou Pavla Štukla, jenž je dle hongkongského obchodního rejstříku ředitelem společnosti PAULLI Ltd.; bývalý jednatel společnosti PREMIUM MARKET pan Petr Rančák působil jako statutární orgán ve dvou desítkách společností apod.). Dále zde vyšly najevo i jiné pozoruhodné skutečnosti, a to, že Miroslav Krejčí v účetnictví neuplatňoval náklady pracovních cest do Hongkongu (cestovné, ubytování), ačkoliv tam údajně pravidelně jezdil za podnikáním (viz bod [48] shora *in fine*).

[51] Návrhu stěžovatelky na další dokazování (ze dne 25. 8. 2015) správce daně ve zprávě o daňové kontrole zcela správně nevyhověl (s. 41 a 42 zprávy o daňové kontrole). K požadavku na vyžádání informací od celní správy, zda sporné zboží přepravované do Hongkongu skutečně kontrolovala, uvedl, že toto nemá samo o sobě vliv na kontrolní zjištění. Stěžovatelka se nyní dovolává dokazování skutečností, které předtím sama odbyla; sama se ani nepokusila zajistit správcem daně požadované listiny, které by mohly přispět k přesnějšímu zjištění o jejích ekonomických aktivitách. Dále správce daně uvedl, že nezpochybňuje samotnou existenci PAULLI Ltd. K ostatním tuzemským obchodníkům v řetězci pak správce daně uvedl, že je formou dožádání již prověřoval a zjištěné informace zohlednil v kontrolních zjištěních. Navíc uvedl, že ani eventuální zjištění o tom, že u jiných článků řetězce nedošlo k podvodnému jednání, nemá vliv na kontrolní zjištění.

[52] Ze zjištěných skutečností vůbec nevyplynulo, že by stěžovatelka přijala taková rozumná opatření, při jejichž dodržování by byla schopna reálně předejít a zabránit své účasti na podvodu na DPH. Z výše uvedených objektivních skutečností zcela jasně plyne, že stěžovatelka v obchodních stycích vystupovala výjimečně ledabyle. Na jednu stranu obchodovala s tuzemskými dodavateli, kteří dle výše uvedených indicií nepůsobili věrohodně (viz bod [50] shora), navíc k přeprodání zboží a jeho dodání v rámci jednotlivých článků řetězce docházelo v krátkém časovém sledu během několika dní, zpravidla ihned následující den. Ne zcela chronologicky sedí vydání některých faktur a hotovostní úhrada zboží na těchto fakturách. Na druhou stranu zboží vyvážela do Hongkongu, aniž si ověřila obchodního partnera PAULLI Ltd., pojistila přepravované zboží či jakkoli zajistila úhradu tohoto zboží. Pochybný je tvrzený systém platby v šecích a jejich zpeněžování v Anglii, resp. následně v různých směnárnách v Brně. Celý příběh dokresluje personální propojení některých článků obchodního řetězce tak, jak jej rozkryl

správce daně. Přitom je nerozhodné, že se mu přímé personální propojení nepodařilo prokázat (viz blíže bod [62] níže).

[53] Proto bylo zcela správné, že daňové orgány nadměrný odpočet DPH nepřiznaly pro zaviněnou účast stěžovatelky na kolotočovém podvodu na DPH. Zmíněné indicie, byť každá sama o sobě není nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět musela. I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání stěžovatelky. Stěžovatelka ostatně ani netvrdila, že by učinila náležitá opatření, která od ní lze racionálně požadovat, aby se zapojení do podvodného řetězce vyhnula. Přitom je na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky si k prokázání jím tvrzené skutečnosti zvolí.

III.B.2. Typ zavinění při prokazování účasti na daňovém podvodu

[54] Stěžovatelka se dále mylně domnívá, že k zavinění účasti na daňovém podvodu na DPH je ve smyslu judikaturního „posunu" třeba zavinění ve formě *vědomé* nedbalosti, a tedy nestačí prostá *nevědomá* nedbalost, kterou jí prokazovaly daňové orgány.

[55] NSS již na tomto místě předesílá, že nelze mechanicky přenášet pojmy trestněprávní do řízení daňového. Proto i občasné označování nedbalosti daňového subjektu jako vědomé či nevědomé nutno chápat jen *cum grano salis* („se zrnkem soli", tedy ne doslova, ale s přihlédnutím ke specifikům daňového řízení).

[56] Krajský soud správně vyslovil, že účast na daňovém podvodu nelze zkoumat hledisky objektivní odpovědnosti kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnosti za pohyb a osud zboží, ale naopak odpovědnosti subjektivní (bod 16 napadeného rozsudku; podrobněji již v bodě [30] cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 69, s citacemi další judikatury). Možnou účast na podvodu je proto třeba posoudit optikou subjektivní odpovědnosti.

[57] Judikatura SDEU či NSS dlouhá léta jednoznačně konstatovala, že k závěru o účasti daňového subjektu na podvodu na DPH postačuje, že daňový subjekt o účasti na podvodu nevěděl, ačkoliv **vědět měl a mohl** (viz např. cit. rozsudek *Kittel*, body 44 až 46 a bod 52; viz i bod [33] shora). Stěžovatelka se domnívá, že v této judikatuře došlo v posledních letech k posunu, jelikož SDEU v rozsudcích *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, či *Maks Pen*, C-18/13,[7] či NSS v bodě [42] shora cit. věci *ALADIN plus*, 6 Afs 130/2014, použily formulace, že daňový subjekt o podvodu **věděl, nebo vědět musel**. Proti tomu lze namítnout, že NSS v právě cit. věci *ALADIN plus* pracuje jak s pojmovým spojením „věděl, vědět měl či mohl" (bod 25, 27 či 44), tak s „věděl nebo musel vědět" (bod 25). Ani SDEU ve věci *Mahagében* se striktně nedržel používání pojmového spojení „věděl, nebo vědět musel", ale použil též formulaci „nevěděl nebo nemohl vědět" (bod 47). Ostatně i pozdější rozsudky SDEU používají termín, od kterého se dle stěžovatelky SDEU

[7] Rozsudek SDEU ze dne 13. 2. 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69.

odklonil. V rozsudku ze dne 22. 10. 2015, *PPUH,* C-277/14,[8] tak SD EU užívá *promiskue* spojení **věděla a musela vědět** se spojením **nevěděla a nemohla vědět** (body 48 až 50).

[58] Především však je třeba zopakovat, že do této oblasti se pojem nevědomé nedbalosti příliš nehodí, neboť ten *přísně vzato* je plně aplikován jen v oblasti trestněprávní či obdobné. Veškeré stěžovatelčiny úvahy, zda je nějaký rozdíl mezi souslovím **vědět měl a mohl** na straně jedné, a **věděl nebo vědět musel** na straně druhé, je tak třeba odmítnout. Dle NSS je to v podstatě stejné. Sousloví „věděl nebo vědět musel" implikuje, že sice nevěděl, ale **vědět měl a mohl**, tedy **musel**.

III.B.3. Některé dílčí argumenty stran zavinění stěžovatelky

[59] Konečně stěžovatelka namítá, že se krajský soud nevypořádal s některými hmotněprávními argumenty žaloby, a to zejména námitkami co do jednotlivých závěrů správce daně, na nichž stojí závěr o tom, že věděla, resp. mohla, měla, či musela vědět, že se účastní daňového podvodu. Konkrétně jí vadí paušální vypořádání dílčích žalobních námitek ohledně personálního propojení, přeprodeje zboží v krátké době, zkoumaného vzorku optických čoček, posudku Ing. Slavkovského a ceny obvyklé (s. 10 a 11 napadeného rozsudku).

[60] NSS rozumí stěžovatelce, která se domnívá, že zpochybnila nikoliv nepatrnou část z dílčích zjištění správce daně. Avšak vzhledem k poměrně jednoznačným okolnostem této kauzy, které jednotlivě i v jejich spojitosti zpochybňovaly samotný ekonomický základ podnikání stěžovatelky (viz body [44] shora a násl.), nebylo nezbytně nutné, aby se krajský soud jednotlivými argumenty, kterými zpochybňovala některá ze skutkových zjištění správce daně, detailně zabýval. Byť krajský soud rozsáhlou argumentací nevyvrátil některé z dílčích skutkových žalobních bodů, v odůvodnění napadeného rozsudku srozumitelně vyložil, proč považoval žalobu za nedůvodnou, jeho závěry jsou podpořeny jasnou argumentací.

[61] V této kauze zjištěné a prokázané objektivní okolnosti svědčí o tom, že si účast na podvodném obchodním řetězci zavinila sama stěžovatelka. Jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit izolovaně. Právě o to usiluje stěžovatelka. Síla těchto zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti. Krajský soud tudíž nepochybil, když se výslovně nevěnoval námitkám stěžovatelky ohledně standardnosti každého jednotlivého obchodního případu. Jedná se o provázaný komplex dílčích, ale silných nepřímých důkazů. Ani během daňového řízení, ani v žalobě stěžovatelka nepředestřela takovou verzi skutkových okolností, která by vůbec umožňovala uvažovat o tom, že o objektivních okolnostech, které svědčily o podvodném charakteru obchodního řetězce, nevěděla či nemohla vědět (*ergo* o nich vědět musela).

[62] Po daňovém subjektu samozřejmě nelze vyžadovat, aby před uskutečněním obchodu prověřoval věrohodnost nekonečné dlouhého řetězce podnikatelů (viz v bodě [31] shora cit. věc *VYRTYCH*, bod 69). Jde-li však o samotné posouzení personálního propojení, stěžovatelka se mýlí, pokud se domnívá, že daňové orgány musí prokázat přímé propojení mezi ní a obchodníkem, který na počátku řetězce neodvedl DPH. Z ničeho

[8] Rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2015, *PPUH Stehcemp sp. j Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, C-277/14, EU:C:2015:719.

nevyplývá povinnost prokázat takové přímé personální propojení obchodníků. Naopak zcela postačuje, prokáže-li správce daně – byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů – že několik společností v řetězci je navzájem spletitým způsobem (personálně či kapitálově) propojeno a i další navazující okolnosti svědčí o tom, že tento řetězec je vytvořen jen a pouze za účelem získání nadměrného odpočtu daně, nikoliv za účelem reálného podnikání. Již takové zjištění, které nevyvrátí ani daňový subjekt, může postačovat k závěru o tom, že se daňový subjekt zaviněně účastnil na řetězovém podvodu na DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[63] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[64] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 25. července 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu