ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **WAY MORAVA, s.r.o.,** se sídlem Bohunická cesta 727/15, Moravany, zast. Mgr. Pavlem Kandalcem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Panská 895/6, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 2680/18/5300-22444-704601, ze dne 18. 1. 2018, č. j. 2675/18/5300-22444-704601, a ze dne 18. 1. 2018, č. j. 2679/18/5300-22444-704601, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **JUDr. Martin Horák**, insolvenční správce žalobkyně, se sídlem Koperníkova 1215/4, Ostrava – Zábřeh, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2020, č. j. 31 Af 6/2018-55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

III. Osoba zúčastněná na řízení **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, jímž byly zamítnuty tři její žaloby proti shora uvedeným rozhodnutím, které soud předtím spojil ke společnému projednání. Žalovaný těmito rozhodnutími zamítl stěžovatelčina odvolání a potvrdil sedmnáct dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj z 10. 5. 2017, kterými jí správce daně doměřil daň z přidané hodnoty na vstupu i výstupu za zdaňovací období srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2013, leden, březen, květen, červen, září, říjen, listopad a prosinec 2014 a únor, březen, květen a červen 2015.

[2] Předmětem sporu před Nejvyšším správním soudem je otázka, zda stěžovatelka má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), respektive zda věděla či mohla a měla vědět o svém zapojení do daňového podvodu.

[3] Dle krajského soudu zjistil správce daně skutkový stav dostatečně, přičemž se podrobně zabýval obchodními řetězci, do kterých byla stěžovatelka zapojena. Správce daně rovněž odůvodnil, proč neprovedl stěžovatelkou navrhované svědecké výpovědi. Dle krajského soudu bylo s ohledem na splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, provádění svědeckých výpovědí prokazujících splnění hmotněprávních podmínek nadbytečné.

[4] Dle krajského soudu je klíčový závěr žalovaného o tom, že stěžovatelka mohla vědět o svém zapojení do daňového podvodu a o nepřijetí dostatečných opatření, kterými by předešla své účasti na něm, který správce daně podrobně a přesvědčivě odůvodnil. Stěžovatelčin způsob obchodování nevykazuje obecně očekávatelné standardy obsahu a formy právních vztahů. Krajský soud poukázal mimo jiné na personální propojení zapojených subjektů, neobvyklost plnění, neobvyklost ceny, zboží bez záruky či pojištění, platby zápočty, missing traders v řetězci, vznik obchodních partnerů krátce před transakcemi, virtuální sídla partnerů, absenci veřejné nabídky zboží a další skutečnosti. Okolnosti, které transakce provázely, jsou extrémně podezřelé a nebylo třeba sofistikovaných mechanismů kontroly, aby stěžovatelka dovodila, že něco na transakcích se zcela nestandardním zboží pro ni i pro ostatní zúčastněné subjekty není v pořádku.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[5] Stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatelka uplatnila dva okruhy námitek. V prvním namítla, že jí navrhované svědecké výpovědi nejsou nadbytečné. Svědci byli navrženi nejen k otázce, *zda* se obchodní transakce uskutečnily, nýbrž i k otázce, *jak* se uskutečnily. Způsob, jakým byly obchodní transakce dojednány, mohl rozptýlit pochybnosti o tom, zda stěžovatelka postupovala dostatečně obezřetně.

[7] Druhý okruh námitek se týká indicií daňového podvodu. Stěžovatelka namítla, že jí nemůže být kladena k tíži volba konkrétního daňového poradce jako právního zástupce, protože tím realizovala své ústavně zaručené právo. Dále namítla, že se nemůže nijak vyjadřovat ke skutkovému ději týkajícímu se jiných subjektů; nevěděla o něm, ani o něm vědět nemohla. Chování jiných subjektů jí nemůže přitížit, zvláště pokud nebyly vedeny jako nespolehliví plátci. Dále namítla, že soud nesprávně vyložil skutečnost, že kupované zboží bylo bez záruky a bez pojištění. Zboží pocházelo z vyhořelých skladů a neexistence záruky tak není překvapivá. Rovněž zdůraznila, že žádné pojištění není ekonomicky výhodné a jeho uzavření na relativně malou transakci nemá smysl.

[8] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že námitku nevyslechnutí svědků vypořádal již ve svých rozhodnutích. Navrhovanými výslechy by stěžovatelka toliko prokázala naplnění

formálních a hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet, ale stěžovatelce byl odepřen nárok na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH, o které vědět měla a mohla, přičemž ve vztahu k tomuto závěru nejsou svědecké výpovědi relevantní. K druhému okruhu námitek uvedl, že stěžovatelce nikdo neupírá právo právního zastoupení, ale role konkrétního zástupce může být ve věci zohledněna. Dále uvedl, že stěžovatelka nebyla obezřetná a důsledně neprověřovala své obchodní partnery. Jednotlivé okolnosti věci nemusí být samy o sobě nezákonné, ve svém souhrnu ale tvoří jasný a logicky ucelený soubor, který prokazuje, že stěžovatelka nebyla obezřetná a mohla a měla vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH.

[9] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Na úvod Nejvyšší správní soud poznamenává, že ve věci je třeba rozlišovat odpočet DPH na vstupu a osvobození od DPH na výstupu a dále odlišovat splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH od účasti na daňovém podvodu.

[12] Námitku týkající se pojištění a jeho ekonomické nevýhodnosti uplatnila stěžovatelka poprvé až v kasační stížnosti, v žalobách hovoří pouze o záruce, a proto je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná. Krajský soud zmiňoval absenci pojištění pouze v části *a) Skutkové okolnosti* při rekapitulaci skutkových okolností konstatovaných ze strany správce daně, nepřekročil tak dispoziční zásadu a neotevřel stěžovatelce cestu k předložení této argumentace.

[13] Argumentace týkající se prokazování obezřetnosti se také objevuje poprvé až v kasační stížnosti, a není tak rovněž přípustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatelka tvrdí, že svědci byli navrženi nejen k otázce, *zda* se obchodní transakce uskutečnily, nýbrž i k otázce, *jak* se uskutečnily. Výslech se tedy neměl týkat pouze hmotněprávních podmínek, ale rovněž stěžovatelčiny obezřetnosti před podvodem. Stěžovatelka navrhovala svědecké výpovědi již ve svém vyjádření z 16. 2. 2017, nicméně tak činila proto, že správce daně údajně obviňoval statutární zástupce jejích obchodních partnerů z účasti na nekalém jednání bez dostatečné opory. Svědci měli „upřesnit, jakým způsobem fakticky došlo k dojednání a následnému uskutečnění obchodních transakcí“. Směřovala tedy k osvědčení faktického uskutečnění plnění, o své obezřetnosti v souvislosti se svědeckými výpověďmi nehovoří. V odvolání z 8. 6. 2017 stěžovatelka opět nemířila na svou obezřetnost, stejně jako ve všech třech žalobách, kde u každého svědka uvedla: „Uvedený svědek může rozptýlit pochybnosti správce daně I. stupně a upřesnit, jakým způsobem fakticky došlo k dojednání a následnému uskutečnění obchodních transakcí“. Ani zde se nezmiňuje o své obezřetnosti.

[14] Z uvedeného je patrné, že se stěžovatelka svědeckými výpověďmi snažila prokázat, že zdanitelné plnění bylo dojednáno a skutečně k němu došlo, tedy *zda* se obchodní transakce uskutečnily. Až do kasační stížnosti nikdy netvrdila, že by svědecké výpovědi měly prokazovat její obezřetnost v obchodním styku. Procesní prostor k tomu nicméně měla, a nejméně po rozhodnutí žalovaného věděla, že ve věci nejde o splnění hmotněprávních podmínek, ale o daňový podvod. Z uvedených důvodů je tato část kasační námitky nepřípustná. Nejvyšší správní soud pak na okraj dodává, že stěžovatelka ani v kasační stížnosti neuvedla žádná konkrétní tvrzení týkající se její obezřetnosti.

[15] Přípustná část námitky týkající se prokazování, *zda* se obchodní transakce uskutečnily, není důvodná. Dokazování těchto skutečností by bylo nadbytečné, protože hmotněprávní podmínky odpočtu jsou splněny, jak již správně uvedl krajský soud. Dokazovalo by se něco, co nikdo nezpochybňuje.

[16] Stěžovatelka dále napadla podpůrné argumenty krajského soudu týkající se personálního propojení, skutkového děje ohledně jiných subjektů a absence záruky. Tyto kasační námitky se mají dotýkat její obezřetnosti a směřují tedy do nároku na odpočet DPH a do účasti na daňovém podvodu.

[17] U daňového podvodu je podstatné, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49). Závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, pak zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[18] V projednávané věci daňové orgány analýzu podezřelých skutečností a jejich vzájemných souvislostí provedly, konkrétně mimo jiné zohlednily, že plněním bylo zboží neobvyklé pro obě strany, platby probíhaly započtením, aniž by bylo zřejmé a doložené vůči čemu, subjekty vznikly krátce před obchodní transakcí, sídlily na virtuálních adresách, jsou nekontaktní, nespolupracují se správci daně, neuhradily daň, nezveřejňují informace v obchodním rejstříku, jejich jednateli se stali nekontaktní cizinci, nemají webové stránky s nabídkou zboží a byly personálně propojené konkrétním daňovým poradcem, a že zboží bylo bez pojištění, za nízkou cenu.

[19] Stěžovatelka namítla, že jí nemůže být k tíži výběr právního zástupce, protože jde o realizaci práva na právní pomoc dle čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že do jejího práva nikdo nezasáhl. V průběhu celého řízení mohla svobodně volit, kdo ji bude zastupovat a s vybraným zástupcem bylo řádně jednáno. Jak již uvedl krajský soud, ze samotného výběru zástupce nelze izolovaně činit závěry o účasti na daňovém podvodu, ale vazba tohoto zástupce na další subjekty v řetězci může sloužit jako jedna z indicií svědčící o vědomosti o podvodu. Nejde sice o typické personální propojení subjektů, nicméně vykazuje shodné rysy např. jako propojení jednateli. Volba statutárních orgánů obchodních společností je rovněž realizací svobody, ale přesto může být indicií daňového podvodu. Tento závěr platí analogicky pro volbu zmocněného zástupce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs

85/2019-44). Stejně jako daňový poradce je i statutární orgán zástupcem společnosti, pouze jde o zástupce zákonného nikoliv smluvního.

[20] Stěžovatelka tvrdí, že jí nemůže být přičteno k tíži chování jiných subjektů, zvláště pokud nebyly vedeny jako nespolehliví plátci. Uvedené je však podstatou odepření nároku na odpočet DPH při daňovém podvodu; hmotněprávní podmínky jsou splněny, ale nárok je přesto odepřen, pokud subjekt alespoň mohl vědět, že se účastní transakcí zasažených daňovým podvodem. V projednávané věci stěžovatelka tvrdí, že to nevěděla, ani vědět nemohla. Z výše uvedených okolností je nicméně zřejmé, že obchodní transakce byly z mnoha důvodů podezřelé. Status nespolehlivého plátce je jen jednou z indicií, kterou mohla využít. Nelze dospět k názoru, že ověřování statutu nespolehlivého plátce stačí pro splnění dostatečné obezřetnosti. Stěžovatelka navíc ani netvrdí, že tak činila. Dle její argumentace by bylo možné páchat daňové podvody až do doby než obchodní partner získá status nespolehlivého plátce bez ohledu na další okolnosti, a to je závěr absurdní. Námitka není důvodná.

[21] Námitku neexistence záruky za zboží vznesla stěžovatelka v žalobách zejména vůči správci daně prvního stupně a výslovně v souvislosti s důkazními návrhy, kterými chtěla zpochybnit indicie, že obchodní transakce vůbec neproběhly a prokázat opak. Dle krajského soudu směřovaly důkazní návrhy ke skutečnostem týkajícím se hmotněprávních podmínek, které ale správce daně považoval za splněné, a proto byly neúčelné a nadbytečné.

[22] V relevantních obchodech vystupovala stěžovatelka jako kupující, námitka se tedy týká nároku na odpočet DPH na vstupu. Jak již ale uvedl žalovaný (např. v bodě [152] rozhodnutí č. j. 2680/18/5300-22444-704601) i krajský soud, splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH nikdo nezpochybňuje, prokazování toho, že obchody skutečně proběhly, tak nemá význam. Krajský soud námitku vypořádal (bod 52. rozsudku krajského soudu) a není tedy pravda, že argumentaci přehlédl, jak tvrdí stěžovatelka. Její poukaz na body 64. a 65. rozsudku krajského soudu, kde soud její námitky údajně opomněl, není správný, protože jde o body rekapitulující zjištění správce daně.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[24] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, byť měl ve věci plný úspěch, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává. Osoba zúčastněná na řízení má podle § 60 odst. 5 s. ř. s. právo na úhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinností, které jí soud uložil. Jelikož soud takovou povinnost osobě zúčastněné na řízení neuložil, rozhodl, že osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. července 2022

JUDr. Radan Malík
předseda senátu