



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Lenky Bahýřové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **MetalTrans, s. r. o.**, IČO: 64360831, sídlem Budilova 161/15, Plzeň, zast. JUDr. Mojmírem Přívarou, advokátem JP Legal s. r. o., advokátní kancelář, sídlem Kovářská 1253/4, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2015, č. j. 14696/15/5300-22441-706470, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 1. 2019, č. j. 57 Af 15/2015 - 173,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

### **I. Vymezení věci a předcházející průběh řízení**

[1] Platebním výměrem Finančního úřadu v Plzni ze dne 25. 10. 2010, č. j. 330637/10/138512402739, byla částka nadměrného odpočtu, kterou žalobkyně vykázala v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) za červenec 2009 ve výši 403 767 Kč, snížena na částku 35 396 Kč. Důvodem bylo zjištění, že žalobkyně neprokázala oprávněnost osvobození od daně s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě ve smyslu § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). K odvolání žalobkyně vydal tehdejší odvolací orgán, Finanční ředitelství v Plzni, rozhodnutí ze dne 5. 12. 2012, č. j. 9069/12-1300-401781, kterým byl změněn vydaný platební výměr tak, že částka nadměrného odpočtu byla snížena na 10 518 Kč.

[2] Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 14. 5. 2014, č. j. 57 Af 6/2013 - 83, rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5. 12. 2012, č. j. 9069/12-1300-401781, zrušil. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně v posuzovaném zdaňovacím období prokázala oprávněnost osvobození od DPH s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě. Žalovaný poté vydal rozhodnutí ze dne 14. 5. 2015, č. j. 14696/15/5300-22441-706470 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), jímž platební výměr znovu změnil tak, že snížil nadměrný odpočet na částku ve výši 10 518 Kč. Nárok na odpočet byl odepřen v důsledku účasti žalobkyně na podvodném jednání.

[3] Krajský soud v Plzni následně vydal rozsudek ze dne 25. 10. 2016, č. j. 57 Af 15/2015 - 87, jímž rozhodnutí žalovaného zrušil. Tento rozsudek krajského soudu však byl zrušen ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 14/2017 – 38, v němž tento soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného není stíženo pochybeními, která mu krajský soud vytýkal.

[4] Krajský soud v Plzni ve věci následně (již potřetí) rozhodl shora označeným rozsudkem, jímž žalobu zamítl. V něm vyšel ze závěru Nejvyššího správního soudu, že rozhodnutí žalovaného je stran vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu plně přezkoumatelné. Zaměřil se tedy na otázku, zda správní orgány řádně odůvodnily svůj závěr, že žalobkyně věděla či mohla vědět o tom, že je součástí podvodného řetězce, neboť naplnění této podmínky vedlo k odepření nároku na odpočet daně z plnění spočívajícího v nákupu zboží (elektroniky – kamer SONY, CANON a tzv. COA štítků Microsoft) přijatého žalobkyní od společnosti EGOWAY spol. s r. o. (dále jen „společnost EGOWAY“).

[5] Krajský soud dospěl k závěru, že správní orgány vymezily řadu indicií, z nichž je patrné, že žalobkyně se při uzavírání předmětné transakce bezdůvodně odchýlila od běžných (rozumných) podmínek realizace obdobných obchodů. Na základě posouzení jednotlivých nestandardností pak uzavřel, že ty ve svém souhrnu opodstatňují závěr o tom, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce přinejmenším mohla vědět. Žalobkyně zároveň neprokázala, že by přijala dostatečná opatření, která po ní bylo možno rozumně požadovat, pro to, aby se účasti v podvodném řetězci vyhnula.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále též jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen. Předně uvedla, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 14/2017 – 38, nečinil žádné závěry o tom, zda se stěžovatelka zúčastnila daňového podvodu. Pokud se Krajský soud v Plzni v přechodném rozsudku dopustil pochybení (pokud tvrdil, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné), tak v napadeném rozsudku učinil opačný extrém, když se prakticky ztotožnil se všemi závěry žalovaného, aniž by došlo k jakýmkoli změnám oproti situaci, kdy rozhodoval naposledy.

[7] Stěžovatelka považuje za nesprávný závěr krajského soudu o tom, že není relevantní argumentace stěžovatelky týkající se obchodování s obdobným zbožím v navazujících zdaňovacích obdobích; tomu založila do spisu protokol o daňové kontrole č. j. 953068/16/2301-61563-403004 a zprávu o výsledku vytykáčím řízení č. j. 375996/09/138934402119. Tvrzení správce daně, že sledoval nestandardní finanční toky stěžovatelky po dobu 3 měsíců, je zavádějící. Obdobná daňová kontrola proběhla u stěžovatelky za období září – prosinec 2009, kdy docházelo k obchodování se stejným sortimentem za obdobných podmínek s nákupem od stejného dodavatele a při dodávkách stejnému odběrateli, a to za stejných či obdobných platebních podmínek. Tato kontrola byla uzavřena dne 28. 4. 2016,

pokračování

aniž by bylo prokázáno, že stěžovatelka prováděla jakékoliv nestandardní finanční operace nebo jakkoliv porušila platná ustanovení zákona o DPH nebo že by stěžovatelka věděla nebo mohla vědět o účasti na daňovém podvodu. Tyto důkazy krajský soud ignoroval.

[8] Obdobně bylo ve zdaňovacím období srpen 2009 správcem daně prováděno vytýkácí řízení týkající se prověřování nadměrného odpočtu stěžovatelky, mimo jiné z obchodních operací mezi společnostmi EGOWAY - MetalTrans – OLGESTION, při obchodování s obdobným sortimentem zboží. Z projednání zprávy o výsledku vytýkácího řízení č. j. 375996/09/138934402119, které probíhalo od 12. 10. 2009 do 10. 12. 2009, nebyly správcem daně zjištěny nestandardní peněžní toky ani rozdíl ve výši daňové povinnosti, oproti údajům uvedeným stěžovatelkou na přiznání k DPH za období srpen 2009, ačkoliv předmětné obchody ve zdaňovacím období proběhly za stejných podmínek jako obchodní případy zdaňovacího období červenec 2009 a mezi stejnými společnostmi. Uvedené skutečnosti podle stěžovatelky jednoznačně prokazují, že stěžovatelka se ve zdaňovacím období červenec 2009, za které správce daně doměřil žalobkyni daň na vstupu, chovala stejně jako v jiných zdaňovacích obdobích, která bez pochybení prošla kontrolou. Byl zde totožný způsob financování, ale i ostatní okolnosti obchodních dodávek a zejména způsob předávání obchodního zboží, byl totožný (viz s. 23 zprávy o daňové kontrole).

[9] Stěžovatelce je dáváno za vinu, že věděla nebo měla vědět o své účasti na domnělém daňovém podvodu za situace, kdy při stejném způsobu obchodování je indicií údajného daňového podvodu (pro žalovaného i krajský soud) pouze skutečnost, že dodavatel zboží společnosti EGOWAY (společnost Liotta s. r. o.), dle vyjádření správce daně nedostala svým povinnostem odvodu DPH z dodaného zboží právě pro společnost EGOWAY. Pokud však veškeré okolnosti provedených obchodů v řetězci EGOWAY – MetalTrans - OLGESTION proběhly za totožných podmínek, není obvyklé, aby stěžovatelka znala dodavatele svých dodavatelů a byla schopna odlišit, kdy se který dodavatel na vyšší úrovni řetězce dostane do pozice potencionálního pachatele daňového podvodu. Za daných okolností nemohla stěžovatelka tvrzený podvod jakkoli předjímat či rozpoznat.

[10] Správcem daně (žalovaným) shromážděný, podle jeho názoru logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatelka věděla či minimálně mohla vědět o své účasti na podvodném jednání za účelem získání výhody v systému DPH, je zatížen zcela zásadní ztrátou logiky, spočívající v nevysvětlitelné skutečnosti, proč by se stěžovatelka chovala stejným způsobem při vědomé účasti na údajném daňovém podvodu jako v případech, kdy se domnělého podvodu prokazatelně neúčastnila. Stěžovatelka trvá na tom, že se domnělého daňového podvodu neúčastnila, nevěděla o něm a způsob jejího obchodního chování nenasvědčuje tomu, že by se v případě účasti na domnělém podvodu chovala jinak než v případě dalších obchodních případů, jež domnělým daňovým podvodem nebyly zatíženy. Rozdíl u těchto případů byl pouze v tom, že dodavatel společnosti EGOWAY byla společnost HILLINGDON s. r. o. Krajský soud (ani žalovaný) se s touto námitkou stěžovatelky nevypořádal.

[11] Pokud jde o možnost prodeje tzv. OEM licenčních klíčů, stěžovatelka trvá na svém stanovisku, že v předmětné době byly tyto licenční klíče obchodovatelné a měly tržní hodnotu. Takový prodej nebyl nezákonný. Stěžovatelka vysvětlovala, že v té době bylo možné si zcela legálně stáhnout (z webových stránek společnosti Microsoft Corporation) daný program, který však byl v režimu zkušební (dočasné) licence. Po zadání kódu uvedeného na OEM štítku byla licence převedena z režimu zkušební na režim plnohodnotný a společnost Microsoft Corporation takový postup podporovala a umožňovala. Pokud došlo k porušení obchodních podmínek společnosti Microsoft Corporation, je to možné, nicméně toto zboží bylo

obchodovatelné a stěžovatelka s tímto zbožím obchodovala v celém zdaňovacím období 2009, což prošlo daňovou kontrolou bez negativního výsledku.

[12] Krajský soud se v napadeném rozsudku nezabýval ani další argumentací stěžovatelky, a sice námitkou týkající se závěru žalovaného o účelovém oběhu finančních prostředků, který stěžovatelka považovala za nepravdivý. Pro posouzení ekonomické efektivnosti transakce provedené nákupem a následným prodejem kamer a licenčních štítků je nutno vycházet z rozdílu pořizovacích cen bez DPH na straně nákupu a prodeje. Stěžovatelka vyčíslila správci daně hodnotu zisku po započtení kurzových rozdílů ve výši 194 325 Kč, když hrubý rozdíl mezi prodejní cenou a nákupní cenou činí 8869,80 EUR. Tvrzení žalovaného, že předmětný zisk vychází pouze z jednoho obchodního případu, je nepravdivé, protože stěžovatelka ve svém tvrzení vyčíslila zisk právě a jen z těch obchodních případů, u kterých jí správce daně (žalovaný) neuznal nárok na odpočet DPH, tedy z obchodních případů vztahujících se k nákupu a prodeji kamer a licenčních štítků Windows (nákupní doklady ASZ 335 a ASZ 342).

[13] Stěžovatelka je toho názoru, že realizovaná obchodní marže ve výši cca 11 % je při obchodování s předmětnou komoditou na trhu zcela obvyklá. To, že si stěžovatelka na překrytí povinnosti úhrady DPH na vstupu půjčila finanční prostředky, je postupem v podnikatelském prostředí zcela obvyklým. Taktéž zcela účelové je tvrzení žalovaného, že bezúročně poskytnutá půjčka od kapitálově spřízněné osoby je nestandardním postupem, když by po úhradě obvyklého úroku byla výše zisku dosaženého z uvedených transakcí výrazně nižší. Při obvyklé úrokové sazbě ve výši cca 5 % p. a. by výše úroku z půjčky ve výši 10 000 EUR činila 500 EUR za rok, což představuje částku cca 13 000 Kč. Tato částka je s ohledem na vyčíslený zisk z předmětných operací a předpokládanou dobu půjčky (1-2 měsíce) zcela zanedbatelná. Proto je uvedené tvrzení v bodě 66 rozhodnutí žalovaného zcela účelové. Stejný charakter má též tvrzení žalovaného, že půjčkou v měsíci červenci 2009 je zakryt rozdíl v nároku na neoprávněné vrácení DPH. V běžné ekonomické praxi totiž drtivá většina podnikatelských subjektů pro zabezpečení svých finančních toků nevyužívá výhradně vlastní finanční zdroje, ale pro své financování využívá cizí finanční zdroje ve formě úvěrů či půjček na překlenutí dočasného nedostatku finančních prostředků, vyplývajícího z časového nesouladu mezi peněžními toky společnosti, jak učinila v daném případě i stěžovatelka.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. K námitkám stěžovatelky uvedl následující.

[15] Nejvyšší správní soud prošetřil v prvním řízení o kasační stížnosti údajná pochybení žalovaného a konstatoval, že neshledal existenci tří pochybení vytýkaných krajským soudem, která měla způsobit nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Nebyl tak dán důvod, aby se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k otázce zapojení stěžovatele do transakcí stížených daňovým podvodem (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003 – 69). K námitce stěžovatelky, dle níž se krajský soud v napadeném rozsudku ztotožnil se závěry žalovaného, aniž by však došlo ke změnám oproti situaci, kdy rozhodoval naposledy, žalovaný poukázal na strany 14 až 16 napadeného rozsudku, kde byla věnována pozornost otázce zapojení stěžovatelky do podvodného jednání.

[16] K námitce týkající se rozdílného posuzování v jiných situacích žalovaný nad rámec odůvodnění napadeného rozsudku poukázal na odlišnost skutkového stavu v posuzovaném zdaňovacím období, kdy byla do řetězce zapojena společnost Liotta s. r. o. (nikoli společnost HILLINGDON s. r. o.). Žalovaný dále poukázal na genezi daňového řízení. Ohledně posuzovaného zdaňovacího období dospěl správce daně nejprve k závěru, že stěžovatelka neprokázala oprávněnost osvobození od daně s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží

pokračování

do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o DPH. Poté, kdy krajský soud první rozhodnutí žalovaného v této věci zrušil rozsudkem č. j. 57 Af 6/2013 - 83, došlo ke změně právního názoru a žalovaný přistoupil ke zjišťování, zda posuzované obchodní transakce jsou zatíženy daňovým podvodem, či nikoliv. Obdobný vývoj však v následujících zdaňovacích obdobích nenastal a správce daně konstatoval, že stěžovatelka neprokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně.

[17] Ve vztahu k jednotlivým rozporovaným objektivním okolnostem žalovaný uvedl, že v bodech 22 a 46 svého rozhodnutí dostatečně popsal, že licenční štítky Microsoft nejsou určeny k samostatnému prodeji a nemají jakoukoli užitnou hodnotu, což potvrdila i společnost Microsoft, s. r. o. I na samotných štítcích je uvedeno, že nemají být prodávány odděleně (v originále „Label not be sold separately“). Za daného skutkového stavu se tak nelze ztotožnit s názorem stěžovatelky v tom smyslu, že obchodování s licenčními štítky bylo standardní a tyto štítky měly užitnou hodnotu.

[18] Žalovaný dále nesouhlasí se stěžovatelkou, že kamery CANON byly obchodovány se standardní marží. Přestože krajský soud námitce stěžovatelky částečně přisvědčil, ve výsledku byl závěr žalovaného o nestandardnosti marže potvrzen, neboť sjednaná cena ani u jednoho z typů kamer nedosáhla úrovně, za niž ji výrobce uvádí na trh.

[19] K námitce stěžovatelky, že řešení financování za pomoci cizích finančních zdrojů je běžné, žalovaný uvádí, že v posuzované věci bylo nutno přihlédnout ke skutkovému stavu, jak jej popsal též krajský soud v napadeném rozsudku. V bodech 42 a 66 svého rozhodnutí žalovaný popsal nestandardní finanční toky při realizaci posuzovaných transakcí. Model obchodování, při kterém jsou chybějící finanční prostředky kryty vratkami na DPH nebo půjčkami od jiných subjektů, není dlouhodobě udržitelný a lze tak konstatovat, že se jedná o jednu z objektivních okolností svědčící o zapojení stěžovatelky do transakcí stížených daňovým podvodem.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že rozsudkem ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 14/2017 - 38, jímž zrušil předcházející (druhý) rozsudek Krajského soudu v Plzni v téže věci, rozhodoval ke kasační stížnosti žalovaného, jejímž rozsahem a důvody byl vázán. Z uvedeného rozsudku skutečně vyplývá, že rozhodnutí žalovaného netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, která byla žalovanému ze strany krajského soudu původně vytýkána (ostatně k této vadě by Nejvyšší správní soud musel přihlížet též z úřední povinnosti). Krajský soud se v napadeném rozsudku v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu zaměřil na otázku, zda žalovaný postupoval správně, pokud stěžovatelce neuznal uplatněný odpočet na DPH v důsledku toho, že se účastnila podvodného jednání, resp. v důsledku zjištění, že o svém zapojení do podvodného řetězce minimálně mohla vědět. Úvahy krajského soudu k této otázce jsou proto předmětem přezkumu tohoto řízení o kasační stížnosti.

[23] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že se ztotožnil se všemi závěry žalovaného, aniž by došlo k jakýmkoli změnám oproti situaci, kdy rozhodoval naposledy. Situace nicméně byla odlišná v tom, že krajský soud rozhodoval poté, kdy jeho předchozí rozsudek byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, v němž byl povinen respektovat závazný právní názor Nejvyššího správního soudu. Rozhodoval tedy o stejné žalobě proti stejnému rozhodnutí žalovaného, avšak poté, kdy byly jeho předcházející úvahy revidovány v tom ohledu, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné, a je tedy možné jej přezkoumat věcně; což krajský soud v napadeném rozsudku učinil. Pokud tak učinil s výsledkem, který je pro stěžovatelku nepříznivý, tato skutečnost sama o sobě nemůže svědčit o nezákonnosti napadeného rozsudku.

[24] Z kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatelka jednak (v obecné rovině) zpochybnila existenci samotného podvodu na DPH (pokud jej označovala za „domnělý“ či „údajný“) a následně brojila proti hodnocení jednotlivých okolností ze strany žalovaného, resp. krajského soudu, z nichž byl dovozen závěr, že stěžovatelka o své účasti v podvodném řetězci věděla nebo mohla vědět.

[25] Podvod na DPH je nutno ho chápat jako narušení daňové neutrality, kdy jeden členek řetězce v rozporu s právními předpisy za relevantní zdaňovací období řádně neplní svou daňovou povinnost (neodvede určitou částku získanou jako DPH do státního rozpočtu), resp. neumožní správci daně toto prověřit, a jiný či jiné články řetězce čerpají nárok na odpočet DPH za situace, kdy posuzované obchodní transakce vykazují nestandardní prvky. Pojmovými znaky podvodu na DPH je tedy jednak chybějící daň a dále nestandardní okolnosti souvisejících obchodních transakcí.

[26] Stěžovatelka nezpochybňovala, že v identifikovaném řetězci společností Liotta – EGOWAY – stěžovatelka – OLGESTION – RAWOS – Liotta, v němž probíhaly zkoumané obchodní transakce, nebyla odvedena daň jednak společností Liotta a rovněž společností EGOWAY (této společnosti byla daň doměřena, ale nedošlo k její úhradě). V bodech 33 – 42 rozhodnutí žalovaného jsou pak obsažena skutková zjištění z množství důkazů, které žalovaný v daňovém řízení doplnil poté, kdy bylo jeho první rozhodnutí zrušeno krajským soudem. V rámci hodnocení těchto důkazů žalovaný podrobně popsal oběh peněz v rámci tohoto řetězce. Žalovaný rovněž popsal nestandardnosti mezi uvedenými společnostmi, a sice (mj.) opačný oběh obdobného zboží v roce 2008, prodej a koupě štítků COA, které podle společnosti Microsoft nejsou určeny k samostatnému prodeji a nemají samy o sobě užitnou hodnotu, přibližně poloviční cena obchodovaných kamer ve srovnání s obvyklou cenou, zajištěné dodací listy a mezinárodní nákladní listy neobsahovaly specifikaci dodávaného zboží (elektronika), pouze obecné množství palet nebo celkovou hmotnost.

[27] K argumentaci stěžovatelky je nutno podotknout, že existenci daňového podvodu zpravidla není možné prokázat nad veškerou pochybnost, neboť „(s)polečným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43). Nejvyšší správní soud má za to, že skutkové okolnosti, resp. popsané nestandardnosti obchodních transakcí v rámci identifikovaného obchodního řetězce, jehož součástí byla též stěžovatelka, dávají dostatečnou oporu pro přijetí důvodné domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

pokračování

[28] Nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem (srov. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2010, ve věci C-285/09 R, body 50 a 54; či rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Italmoda, bod 48). V posuzované věci tedy bylo nutno (k jednotlivým námitkám stěžovatelky) dále přezkoumat přijatý závěr, že stěžovatelka věděla nebo mohla vědět o tom, že se účastní podvodu na DPH. Jak totiž rovněž vyplývá z judikatury Soudního dvora EU, nárok na odpočet nemůže být odepřen takovému daňovému subjektu, který o podvodu nevěděl, resp. vědět nemohl (viz např. body 41. a 42. rozsudku SDEU ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 Bonik EOOD). V rámci tzv. vědomostního testu přitom postačuje, pokud správce daně prokáže nedbalost daňového subjektu, přičemž není nutná vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce. Dostačující je existence objektivních okolností, na jejichž základě daňový subjekt mohl nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku (srov. např. rozsudek SDEU ve věci Kittel a Recolta, rozsudek ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid C-80/11 a C 142/11).

[29] Závěr, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodných transakcí mohla vědět, žalovaný přijal zejména na podkladě indicií, jež byly shrnuty v bodě 54 rozhodnutí žalovaného: a) ačkoli se jednalo o plnění v částkách za miliony Kč, nebyla nikterak prověřována kvalita a množství předávaného zboží, b) zboží nebylo pojištěno, c) osoby na straně dodavatele a odběratele stěžovatelky jsou personálně i společensky propojené, d) v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů došlo k nestandardnímu vývoji, kdy byl oběh zboží nejprve deklarován v opačném pořadí, e) předmětem obchodování bylo buď zboží nulové hodnoty a upotřebitelnosti, nebo naopak zboží vysoké finanční hodnoty, aniž by však ze strany stěžovatelky došlo k přijetí bezpečnostních opatření při převozu a skladování zboží, f) nákup a prodej zboží se uskutečňoval vždy v jeden den bez bližší kontroly a specifikace předávaného zboží jak ze strany dodavatele, tak ze strany odběratele, g) nebyl řešen způsob reklamace, h) kontrakty byly uzavírány pouze ústní formou, za ceny na trhu nevýhodné. Zároveň žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelka nepřijala v zájmu minimalizace podnikatelského rizika dostatečně přiměřená opatření, aby vyloučila objektivní pochybnosti o způsobu realizace deklarovaných dodávek zboží (elektroniky a štitků předstírajících licence Windows XP PRO) od dodavatele EGOWAY pro odběratele OLGESTION.

[30] Stěžovatelka v kasační stížnosti především poukazovala na to, že obchody, které realizovala v následujících zdaňovacích obdobích (srpen – prosinec 2009) se stejným dodavatelem i odběratelem, nebyly stíženy podvodem na DPH, a dožaduje se proto vysvětlení pro odlišný postup právě ve vztahu k posuzovanému zdaňovacímu období. V tomto ohledu zároveň namítla nedostatečně zjištění skutkového stavu, resp. nedostatečné vypořádání této námitky ze strany krajského soudu. Krajský soud tuto námitku stěžovatelky, resp. nikým nerozporovanou skutečnost, že stěžovatelka s obdobným zbožím v časově navazujících zdaňovacích obdobích obchodovala, nepovažoval za relevantní pro posouzení této věci a Nejvyšší správní soud se s takovým závěrem ztotožňuje.

[31] Jak uvedl již krajský soud, obchodní transakce realizované v jiných zdaňovacích obdobích nebyly předmětem řízení v této věci, přičemž minimálně odlišnost v tom, že součástí dodavatelsko-odběratelských vztahů v těchto jiných obdobích nebyla společnost Liotta, jak sama stěžovatelka uváděla, nemůže založit její případné legitimní očekávání na stejné posouzení ze strany správce daně. Pokud stěžovatelka odkazovala na závěry zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období září – prosinec 2009, kterou předložila v řízení před krajským soudem, správce daně v této zprávě uvedl, že v těchto zdaňovacích obdobích byl do obchodního řetězce na pozici dodavatele pro společnost EGOWAY zapojen jiný daňový subjekt (společnost

HILLINGDON s. r. o.), přičemž nebylo zjištěno, že by v případě prověřovaných transakcí daň v této části řetězce chyběla. Správce daně v řetězci těchto jiných transakcí nezjistil chybějící daň (jakožto jeden z pojmových znaků daňového podvodu), neměl proto ani důvod se zabývat existencí objektivních okolností nasvědčujících podvodnému jednání, resp. posouzením jednání stěžovatelky z hlediska její účasti na takovém jednání. Pokud tedy stěžovatelka z této zprávy dovozuje, že nebylo prokázáno, že by prováděla jakékoliv nestandardní finanční operace, tato skutečnost ani zjišťována nebyla a nelze jí argumentovat. Z výsledků daňového řízení, jež se týkalo následujících zdaňovacích období, tedy právě s ohledem na odlišnost spočívající v tom, že odběratelsko-dodavatelské transakce byly realizovány v jiném řetězci daňových subjektů, nelze usuzovat na zákonnost závěrů přijatých v této věci. Krajský soud tedy nepochybil, pokud stěžovatelkou navrhované důkazy, jež se týkaly jiného odběratelsko-dodavatelského řetězce, neprovedl.

[32] Stěžovatelka dále argumentovala tím, že tzv. OEM licenční klíče byly obchodovatelné a měly tržní hodnotu, přičemž prodej těchto klíčů nebyl nezákonný. Ze spisového materiálu (fotodokumentace a vyjádření společnosti Microsoft na výzvu správce daně ze dne 9. 5. 2011) vyplývá zjištění žalovaného, že obchodní transakce se netýkaly licencí k produktům společnosti Microsoft, ale tzv. COA štítků (Certificates of Authenticity). Tyto tzv. COA štítky v praxi pouze potvrzují legalitu softwaru nainstalovaného v počítači, s nimiž jsou štítky distribuovány, a podle vyjádření společnosti Microsoft nebyly určeny k samostatné distribuci. Stěžovatelce lze nicméně přisvědčit, že takové zjištění samo o sobě není indicií, která by nasvědčovala závěru, že stěžovatelka mohla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce. Případné porušení obchodních podmínek nevylučuje reálnou užitnou hodnotu obchodní transakce a v tomto ohledu nelze hodnocení žalovaného a krajského soudu přisvědčit. I přes toto dílčí pochybení v hodnocení zjištěných skutečností nicméně lze podle Nejvyššího správního soudu setrvat na tom, že přijatý závěr obstojí, neboť ostatní okolnosti posuzovaných transakcí ve svém souhrnu a vzájemné souvislosti nasvědčují tomu, že se stěžovatelka odchýlila od běžných podmínek realizace obdobných obchodů, resp. že její zapojení do popsaného dodavatelsko-odběratelského řetězce postrádalo rozumný ekonomický důvod.

[33] Stěžovatelka považovala za nesprávné závěry žalovaného o účelovosti oběhu finančních prostředků, k čemuž argumentovala tím, že vyčíslená hodnota zisku ve výši 194 325 Kč vychází ze všech případů, u kterých jí správce daně nepřiznal nárok na odpočet DPH, nikoli pouze z jednoho obchodního případu. S touto námitkou stěžovatelky se však již vypořádal krajský soud v napadeném rozsudku tak, že jí přisvědčil a shledal tak v rozhodnutí žalovaného dílčí pochybení. Toto pochybení však nemělo vliv na závěr o nestandardnosti kupní ceny, neboť sjednaná cena ani u jednoho z typů kamer nedosáhla úrovně, za niž ji výrobce uvádí na trh. K tomu krajský soud (v reakci na žalobní námitky stěžovatelky, které se shodují s kasační argumentací) rovněž poukázal na nestandardnosti vyplývající ze zjištění, že stěžovatelka nakupovala kamery od svého dodavatele za vyšší ceny než ty, za něž zboží následně prodávala společnosti OLGESTION. Pokud měla být okamžitá ztráta z těchto transakcí kryta půjčkami (jednalo se o půjčky bezúročné, vkládané v hotovosti na účet stěžovatelky) a výnosnost tohoto způsobu obchodování měly zajistit vratky na DPH, tyto okolnosti i podle Nejvyššího správního soudu vzbuzují důvodné pochybnosti o nestandardnosti posuzovaných obchodních operací.

[34] K uvedenému je nutno přičíst další okolnosti, proti nimž stěžovatelka výslovně nebrojila, a které – byť samy o sobě nejsou porušením zákonných povinností (např. okolnosti týkající smluvních podmínek, způsobu sjednání transakce či zjištění, že se jednatelé dodavatele a odběratele stěžovatelky velmi dobře znali, a proto zapojení stěžovatelky nedávalo ekonomický smysl) – ve svém souhrnu odůvodňují přijatý závěr, že stěžovatelka věděla či měla vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. V žalobě ani v kasační stížnosti přitom ani netvrdila, že by jednala



pokračování

přiměřeně obezřetně tak, aby své účasti v podvodném řetězci dodavatelsko – odběratelských vztahů zabránila.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[36] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení mu tudíž přiznána nebyla (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47).

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

V Brně dne 30. června 2021

JUDr. Karel Šimka  
předseda senátu