



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupíčkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **PHOBOS BOHEMIA s. r. o.**, se sídlem Pod vodovodem 917/6, Jinonice, Praha 5, zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 1. 2019, č. j. 11 Af 10/2016 - 43,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5 (dále též „správce daně“), vydal dne 4. 6. 2014 platební výměry, kterými žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 a březen 2013 (dále též „platební výměry“). Správce daně snížil žalobkyní uplatněný nárok na nadměrný odpočet v případě 4. čtvrtletí 2012 o 3 237 097 Kč a v případě března 2013 o 3 949 296 Kč. Důvodem snížení nadměrného odpočtu uplatněného v daňovém přiznání bylo vyloučení nároků žalobkyně na odpočet DPH ze zdanitelných plnění od společnosti BRALOVANE s. r. o., se sídlem Husinecká 903/10, Praha 3 (dále též „společnost“ nebo „dodavatel BRALOVANE“), spočívajících v dodání produktů Apple, zejména mobilních telefonů, které žalobkyně následně dodala odběratelům registrovaným k dani v jiných členských státech.

[2] Správce daně dospěl k závěru, že tato plnění byla zasažena daňovým podvodem. Dle jeho zjištění se jednalo o plnění v obchodním řetězci, na jehož začátku stojí zcela nekontaktní společnost Gab-Phone s. r. o., která pořizuje zboží z jiného členského státu, nepodává přiznání k DPH a nehradí daňové povinnosti. Ve vztahu k žalobkyni správce daně poukázal především na to, že se u ní jednalo o jednorázový mimořádný obchod vybočující z její běžné ekonomické

činnosti (velkoobchod se zabezpečovacím zařízením do automobilů a s autodoplňky) a značně převyšující její dosavadní obrat. Žalobkyně se na obchodu podílela pouze fakturačně, celý obchod za ni řídila třetí osoba (MNC s. r. o., resp. její jednatel Peter Krajný), která určovala dodavatele, odběratele a současně žalobkyni poskytla bezúročně finanční prostředky na provádění nákupů. Žalobkyně se svým dodavatelem BRALOVANE neuzavřela písemnou smlouvu, zboží fyzicky nepřebírala ani nepředávala, toto bylo v průběhu přepravy v řetězci uskladněno a jeho pohyb zajišťovala logistická firma. Správce daně dále upozornil na to, že žalobkyně svolila se svým zapojením do řetězce, přestože věděla, že dodavatel BRALOVANE odmítl dodávat zboží do jiného členského státu. Dle správce daně žalobkyně ignorovala popsané nestandardní okolnosti, které mohou být hodnoceny pouze jako spojení této transakce s podvody na DPH. Nepostupovala tedy dostatečně obezřetně, aby se účasti na podvodném jednání vyhnula.

[3] Odvolání žalobkyně proti platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 12. 2015, č. j. 44041/15/5300-21444-711428. Dle žalovaného došlo k důvodnému odepření nároku žalobkyně na odpočet daně z těchto plnění, neboť žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Vstoupila do pro ni neznámého odvětví, přičemž převážnou část rozhodnutí týkajících se daných obchodů, které představovaly majoritní část jejich zdanitelných plnění v jednotlivých obdobích, svěřila bez dalšího třetí osobě a zcela rezignovala na uplatnění kontrolních mechanismů, kterými by sama sebe ochránila před důsledky chybných rozhodnutí této osoby.

II.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“), který ji zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Po obsáhlé rekapitulaci průběhu daňového řízení, rozhodnutí daňových orgánů a judikatury týkající se odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti v podvodném řetězci, se městský soud ztotožnil se závěry daňových orgánů. Konstatoval, že jednání žalobkyně bylo krajně neopatrné. Žalobkyně si k obchodování vybrala nevěrohodné obchodní partnery a vědomě ignorovala existenci typových znaků svědčících o daňovém podvodu. Městský soud poukázal zejména na to, že se žalobkyně vůbec nezajímala o danou transakci, v podstatě celou ji za ni domlouval známý jednatel. Takto postupovala i přesto, že daná transakce více než 13 krát přesahovala její běžný daňový základ za předchozí období. Přes tyto skutečnosti žalobkyně neprojevila žádný zájem o situaci na trhu, o osoby, s nimiž měla obchodovat a ani si danou transakci dostatečně smluvně neupravila. K transakci přistoupila s vědomím, že dodavatel BRALOVANE odmítal prodat zboží do zahraničí bez zjevného důvodu (sám Peter Krajný vypověděl, že to bylo právě kvůli tomu, že by vznikl nadměrný odpočet na dani). Ačkoliv o tomto konkrétním důvodu nemusela žalobkyně vědět, již samotná situace, kdy subjekt sídlící v ČR odmítá prodávat zboží do zahraničí, zakládá otázku, proč tomu tak je. Celý obchod nadto nespadal do běžné obchodní činnosti žalobkyně a nejednalo se ani o situaci, kdy by se žalobkyně pokusila podnikat v novém oboru tak, že by prozkoumala trh, oslovila dodavatele a odběratele a následně se rozhodla pro podnikání v dané oblasti. Celá situace byla nastavena jako „pouhý“ přeprava zboží, protože společnost BRALOVANE se přímému prodeji bez dostatečného a akceptovatelného vysvětlení bránila. Zjevně šlo o nezvyklou transakci spočívající v (podstatě zbytečném) převedení zboží mezi 2 subjekty za zprostředkovatelskou provizi. Ekonomické zdůvodnění transakce mohlo u žalobkyně vyvolat pochybnosti a bylo na místě zaobírat se důsledně tím, proč koncové subjekty transakce mezi sebou neobchodují navzájem přímo. Žalobkyně si musela být vědoma dopadů dané transakce na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, neboť dle smlouvy s MNC měla splatit půjčku (navíc bezúročnou, což není běžné v rámci standardního obchodního styku) z přeplatku na dani. Dle městského soudu tedy správce daně řádně prokázal existenci daňového podvodu. Naopak nelze přisvědčit žalobkyni, že jednala v dobré víře, neboť žalobkyně měla jasné indicie

pokračování

o tom, že se nejedná o standardní transakci a přesto nepostupovala s péčí řádného hospodáře. Opačný závěr by v podstatě umožňoval, aby subjekty v pozici „buffer“ činily bez jakýchkoliv důsledků nezvyklé transakce spočívající v tom, že je někdo osloví, aby pro něj provedly přepradu zboží do cizího státu s tím, že budou inkasovat nadměrný odpočet DPH. Takový stav však nelze mít za souladný s právem. Městský soud odmítl rovněž srovnání situace žalobkyně s těmi, jež byly posuzovány v kauze *Vyrtych* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60) a *Trimetal* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31), neboť žalobkyně se zapojila do obchodní transakce za podstatně jiných okolností.

III.

[5] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítla, že tvrzení městského soudu o smluvním ošetření běžných obchodů (na rozdíl od zkoumané transakce) nemá oporu ve spise. Stěžovatelka písemné smlouvy nikdy v minulosti neuzavírala, nevykročila tedy ze svého standardního chování. Navíc stěžovatelce není jasné, jak by uzavřením písemné smlouvy mohla předejít účasti v řetězci zasaženém podvodem, který spáchal subdodavatel jejího dodavatele. Zdůraznila, že obchody byly vždy řádně zdokumentovány. Rovněž zvolený způsob obchodování včetně skladování, dodacích a platebních podmínek byl zcela běžný a dodavatel BRALOVANE působil jako důvěryhodný subjekt. Stěžovatelce není zřejmé, proč by měla být důvodem jejích pochybností skutečnost, že daný dodavatel odmítl prodávat zboží do zahraničí bez zjevného důvodu. Doplnila, že jednatel BRALOVANE zdůvodnil rozhodnutí neexportovat zboží nedostatkem finančních prostředků k opakovanému nákupu zboží včetně DPH, pročez by pro tuto společnost bylo nadmíru zatěžující vyčkat až dva a půl měsíce na vrácení DPH zaplaceného jejím dodavatelům.

[6] Zapojení Petera Krajného stěžovatelka opakovaně vysvětlovala dlouhodobou osobní známostí s jejím jednatelem. Díky této známosti se Peter Krajný mohl spolehnout na to, že její stěžovatelka nevytlačí z obchodu s elektronikou poté, co se seznámí s jeho strukturou. Stěžovatelka nerozumí argumentu o zpochybnitelném ekonomickém zdůvodnění transakce, neboť tato byla zisková pro ni i MNC s. r. o. Skutečnosti neodpovídá ani tvrzení městského soudu, že stěžovatelka nebyla schopna doložit, jaké zboží k ní přišlo a od ní odešlo. Odkázala na to, že kódy IMEI byly sepisovány. Stěžovatelka nespatřuje nic podivného ani na bezúročné půjčky od společnosti MNC s. r. o. Jejím účelem bylo profinancování transakcí, ze kterých plynul dané společnosti přiměřený zisk. Jeho souběh s úroky by byl naopak ekonomicky nedůvodný. O tom, že stěžovatelka mohla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, nesvědčí ani ve smlouvě zakotvené navázání splácení půjčky na okamžik vrácení nadměrného odpočtu. Vznik nadměrného odpočtu při dodání zboží do jiného členského státu vyplývá z právní úpravy daně z přidané hodnoty. Půjčka od MNC s. r. o. logicky sloužila k překlenutí období mezi zaplacením DPH dodavatelí BRALOVANE a vyplacením nadměrného odpočtu. Stěžovatelka se ohradila rovněž proti hodnocení městského soudu, že nevynaložila přiměřený zájem o okolnosti obchodu. Její jednatel byl o všech transakcích detailně informován, žádal vysvětlení a ekonomické zdůvodnění každého aspektu. Na samotný proces osobně dohlížel. Požadavek městského soudu, aby se zabývala tím, proč subjekty na jednom konci transakce mezi sebou neobchodují přímo, označila stěžovatelka za nerealizovatelný. Jednotlivé články řetězce své obchodní partnery přirozeně tají, proto spolu články na konci řetězce přímo obchodovat nemohou.

[7] Stěžovatelka rovněž odkázala na vymezení pojmu „měla vědět“ provedené Court of Appeal of England and Wales, podle něhož nestačí toliko povědomí o riziku zasažení transakce podvodem. Musí být postaveno najisto, že dotčená osoba věděla nebo měla vědět, že spojení transakce s podvodem jistě existuje, resp. že jediným rozumným vysvětlením okolností provádějících plnění bylo spojení dané transakce s podvodem. Není naopak zcela rozhodující, zda a jak daná osoba svého obchodního partnera prověřila. Chybí-li konkrétní indicie svědčící o podvodu, nemůže po plátcích vyžadovat prověření partnera, které ve své podstatě nahradí činnost daňové správy. Rozsah prověření musí vždy odpovídat okolnostem transakce. Stěžovatelce bylo zboží řádně dodáno, neměla tak důvod k podezření, že je součástí podvodu či k pochybnostem o své obezřetnosti. Neměla ani žádnou možnost zjistit dodavatele společnosti BRALOVANE. Informace z veřejných rejstříků na tuto společnost žádný stín nevřhaly. Z rozsudku městského soudu plyne, že jediným dostatečným opatřením by bylo nevstoupit do dané transakce, což je v rozporu s ekonomickou realitou.

[8] Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s posouzením věci provedeným městským soudem, a odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Shrnuje důvody, které jej vedly k závěru o existenci podvodu na dani, o němž stěžovatelka mohla a měla vědět. Odmítl argumentaci stěžovatelky rozsudkem v kauze *Trimetal* pro odlišné skutkové okolnosti. Dle žalovaného byly rovněž naplněny podmínky pro odepření nároku na odpočet vyplývající z judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. K odkazu na britskou judikaturu žalovaný odkázal na závěr městského soudu, že „jiné rozumné vysvětlení účasti žalobce v obchodním řetězci, než účast na daňovém podvodu, se po vyhodnocení skutkového stavu, správci daně nenabízela.“ Žalovaný označil kasační stížnost za nedůvodnou a navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Předmětem sporu je otázka, zda ob stojí závěry daňových orgánů a krajského soudu, že se stěžovatelka účastnila transakcí zatížených daňovým podvodem na DPH, o němž mohla a měla vědět.

[13] V posuzované věci není sporu o tom, že stěžovatelka přijala zdanitelná plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Ze správního spisu vyplývá, že dodavatel stěžovatelky (společnost BRALOVANE) nakoupil předmětné zboží od společnosti Oskar Group s. r. o. (resp. Ozzy Group s. r. o., již společnost Oskar Group s. r. o. v únoru a březnu 2013 prodala své zásoby), jejíž dodavatel Gab-Phone s.r.o. v rozhodných zdaňovacích obdobích nepodal daňová přiznání, nevykázal žádná přijatá zdanitelná plnění, neuhradil DPH a pro správce daně je zcela nekontaktní. Existenci uvedeného řetězce a samotného podvodu na dani ostatně stěžovatelka v žalobě ani kasační stížnosti nezpochybnila.

pokračování

[14] Popsané skutkové okolnosti svědčí o jednom z typických modelových případů podvodu na DPH, podporované navíc zjištěním správce daně, že proti osobám jednajícím za společnosti Gab-Phone s.r.o., Oskar Group s. r. o., Ozzy Group s. r. o. a BRALOVANE bylo v souvislosti s transakcemi zahrnujícími nákup a prodej mobilních telefonů zahájeno trestní stíhání pro zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, spáchaný ve formě organizované zločinecké skupiny s celkovou škodou přesahující 220 mil. Kč (viz usnesení Útvaru pro odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování, expozitury Ostrava, o zahájení trestního stíhání ze dne 21. 3. 2013, č. j. OKFK-866-746/TČ-2012-25201).

[15] Jak správně konstatovaly daňové orgány i městský soud, samotná existence podvodného jednání nepostačuje k tomu, aby byl daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet daně. Otázka, zda DPH byla nebo nebyla za předchozí či následující prodej odvedena do státního rozpočtu, tak nemá vliv na nárok na odpočet daně (který ani není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem) v situaci, kdy to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (srovnej rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04, a dále např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142 a ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013 - 61). V případě zjištění existence daňového podvodu je k odepření nároku na odpočet daně dále nutno prokázat, že osoba povinná k dani o tomto podvodu věděla, nebo vědět mohla a měla.

[16] Jak vyplývá z výše provedené rekapitulace, daňové orgány ani městský soud nekladly stěžovateli k tíži pochybení jejího dodavatele, ale to, že vstoupila do předmětného obchodního vztahu bez náležité opatrnosti a obezřetnosti, ačkoliv se jednalo o plnění v hodnotě převyšující 30 milionů korun, které se svým rozsahem i předmětem zcela vymykalo její běžné činnosti.

[17] Co se týče účasti stěžovatelky na popsáném podvodném řetězci, vyplývají ze správního spisu následující podstatné skutečnosti. Předmětem činnosti stěžovatelky je velkoobchod se zabezpečovacím zařízením do automobilů a s autodoplňky. V listopadu 2012 stěžovatelku oslovil známý jejího jednatele, Peter Krajný (jednající za společnost MCN s. r. o.), s nabídkou na obchodní spolupráci v oblasti prodeje produktů Apple. Dle své výpovědi působí Peter Krajný v prodeji Apple produktů od roku 1991, přičemž využívá oficiální i neoficiální zdroje. V případě předmětných telefonů se jednalo o nákup mimo standardní distribuční síť, protože výrobce Apple nebyl schopen dodat požadované množství telefonů, resp. je dodával jen prostřednictvím mobilních operátorů. Spolupráce se stěžovatelkou měla mít dočasný charakter, než si Peter Krajný založí v ČR vlastní společnost, resp. získá registraci k DPH. Společnost MCN s. r. o. poskytovala stěžovateli finanční prostředky na provádění těchto nákupů, zajistila pro ni rovněž dodavatele a odběratele zboží. Spolupráci s dodavatelem BRALOVANE zprostředkoval J. M., který pracoval pro obchodního partnera společnosti MCN s. r. o. (ELKO TRADING, spol. s r. o.). Dle Petera Krajného měl J. M. se společností BRALOVANE obchodovat několik let, a být tak zárukou její spolehlivosti. J. M. však ve své výpovědi uvedl, že tuto společnost poznal v průběhu spolupráce s ELKO TRADING, spol. s r. o., která trvala 3 měsíce. Stěžovatelka se společností BRALOVANE neuzavřela písemnou smlouvu. Uvedený dodavatel byl dle výpovědi Petera Krajného zvolen proto, že nabízel mobilní telefony za cenu o 10 EUR nižší než jiní dodavatelé. Ostatní dodací podmínky byly srovnatelné. Z úředních záznamů o podání vysvětlení jednatelkou stěžovatelky na policii ze dne 28. 3. 2013 a 15. 7. 2013 vyplývá, že stěžovatelka věděla o existenci řetězce, neboť její jednatelka uvedený obchod popsala tak, že zboží je fyzicky složeno ve skladu a čeká na postupné uvolnění všech článků v obchodním řetězci, přičemž stěžovatelka byla předposledním článkem řetězce a nevěděla, kolik článků je před ní. Jednatelka dále uvedla, že stěžovatelka byla oslovena proto, že dodavatel BRALOVANE nemůže nebo nechce obchodovat mimo ČR. Důvod neví a ani ho nezjišťovala. V záznamu ze dne 30. 8. 2013 vysvětloval Peter

Krajný před policií, proč se společnost BRALOVANE zdráhala dodávat zboží do jiného členského státu přímo. Uvedl, že „*společnost BRALOVANE, za kterou jsem jednal s panem Masem, jednatelem, nebyla ochotna zboží prodávat do zahraničí, protože by jim vznikl nadměrný odpočet DPH*“. Při výsledku v odvolacím řízení se správce daně mimo jiné tázal, od koho se Peter Krajný tuto skutečnost dozvěděl. Odpověděl, že k tomuto závěru dospěl sám po událostech, které se staly (zásah policie).

[18] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s posouzením městského soudu, že stěžovatelka mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, avšak nebyla dostatečně obezřetná. Daňové orgány shromáždily dostatečné množství podkladů, z nichž plyne, že stěžovatelka *de facto* poskytla svou společnost toliko pro provedení dodávek zboží Apple do jiného členského státu za situace, kdy se daná transakce svým předmětem a rozsahem vymykala její běžné ekonomické činnosti, probíhala mimo oficiální distribuční síť daného zboží, kterou sám výrobce omezil na mobilní operátory, a stěžovatelce bylo známo zapojení do řetězce, byť ne jeho délka (viz popis provedený jednatelkou při podání vysvětlení). Stran vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu a přijetí rozumných opatření k předělení či zabránění účasti na tomto jednání daňové orgány a městský soud správně nepřehlédly, že stěžovatelka zjevně blíže neznala dodavatele BRALOVANE, spoléhala se na informace sdělené třetí osobou (založené na velmi krátké spolupráci) a především jí bylo známo, že tento partner nemůže nebo nechce obchodovat mimo ČR bez rozumného vysvětlení. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatelka v kasační stížnosti k této otázce uvedla, že dodavatel BRALOVANE neměl dostatečné peněžní prostředky pro financování dodání zboží do jiného členského státu s ohledem na prodlevu mezi úhradou DPH svému dodavateli a vrácením nadměrného odpočtu, což měl sdělit sám jednatel společnosti BRALOVANE. Uvedené tvrzení se však Nejvyššímu správnímu soudu nejeví jako věrohodné s ohledem na to, že doposud v řízení tato verze nezazněla a ani sama stěžovatelka neozřejmila, kdy a jak se o dané skutečnosti dozvěděla. Nelze přehlédnout, že její jednatelka na policii již v roce 2013 popřela znalost důvodu neochoty dodavatele obchodovat se zahraničními partnery přímo a Peter Krajný ve stejné době tvrdil, že tato neochota pramenila z rizika vzniku nadměrného odpočtu na DPH. Toto své původní tvrzení se posléze snažil upravit v řízení před správcem daně v tom směru, že se jednalo o jeho vlastní domněnku. Ke stejné otázce se tedy vyjadřoval dle okolností různě. Tato nestálost tvrzení jednotlivých aktérů obchodu jednajících za stěžovatelku přitom snižuje nejen celkovou věrohodnost stěžovatelky, ale především věrohodnost jejího tvrzení o dobré víře při vstupu do řetězce v podobě jeho dalšího článku.

[19] Právě chybějící smysluplnost samotného vstupu stěžovatelky do daného řetězce je přitom podstatou rozsudku městského soudu, kterou stěžovatelka v kasační stížnosti poněkud přehlíží. Městský soud totiž po stěžovatelce nepožadoval nějaká rozsáhlá prověřování všech dodavatelů v obchodním řetězci, do něhož se zapojila a odhalování podvodných úmyslů jednotlivých článků. To, co městský soud stěžovatelce především vytkl, je absence ekonomického smyslu jejího zapojení do dané transakce (jiného než účast na podvodném jednání), která musela být stěžovatelce zřejmá. Ekonomický smysl transakce totiž nelze nahlížet úzce pohledem ziskovosti daného obchodu čistě pro samotnou stěžovatelku, tj. spojovat jej pouze s tím, zda účast na transakci přinesla stěžovatelce zisk či nikoliv. Je třeba jej chápat šířeji z pohledu transakce jako celku, a sice jako rozumné zdůvodnění samotného zapojení dalšího článku do určitého řetězce. Jinými slovy, stěžovatelka se s ohledem na výše popsané okolnosti měla zamyslet nad tím, zda vůbec a případně jaký smysl mělo její zapojení do řetězce, v němž jí bylo navzdory její pasivitě umožněno profitovat na zisku z obchodu s produkty Apple přeprodávanými v daném řetězci. Měla si položit klíčovou otázku, jaký přínos má její účast v řetězci pro ostatní subjekty (jiný než ochota prodat zboží namísto dodavatele BRALOVANE osobám z jiných členských států) a zda by pro stávající účastníky řetězce nebylo ekonomicky smysluplnější, aby se transakce odehrála přímo bez její účasti. Právě těmito otázkám se stěžovatelka při zvažování své účasti

pokračování

v řetězci evidentně zcela vyhnula. Kdyby tomu tak nebylo, musela by dojít k jednoznačné odpovědi, a to, že žádné uspokojivé, přesvědčivé a ekonomicky racionální vysvětlení její účasti jakožto dalšího článku řetězce nalézt nelze. Nejvyšší správní soud považuje za nepřesvědčivý její poukaz na společenskou užitečnost dlouhých obchodních řetězců. V daném případě se jedná o prostý přeprdej spotřebního zboží, jehož cena z pohledu koncového zákazníka s každým dalším článkem řetězce přirozeně roste minimálně o marži každého jednotlivého článku. V takovém postupu společenskou užitečnost spatřovat nelze. Jelikož se jedná o pouhý přeprdej zboží, nedochází k žádnému jeho faktickému zhodnocení přidáním dalšího know how, např. v podobě zlepšení vlastností původního produktu. Vzhledem k výše popsaným okolnostem transakce se proto nabízí jediné logické vysvětlení, a to že účast stěžovatelky měla za cíl toliko přesun rizik spojených s uplatněním nadměrného odpočtu na jiný než stávající článek řetězce, v němž podle zjištění správce daně docházelo dlouhodobě k masivním daňovým únikům.

[20] Chování stěžovatelky tak v dané věci nebylo možno pokládat za obezřetné, a jak správně dovodil městský soud, nebylo možno dospět k závěru, že by stěžovatelka jednala s přiměřenou péčí a že by s ohledem na finanční objem uskutečněných plnění přijala taková opatření, která na ní bylo možno v souladu s judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu rozumně požadovat (srovnej např. rozsudky ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156, ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34, ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47, či ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019 - 27). Stěžovatelce lze v obecné rovině přisvědčit, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU (srovnej rozsudek ve věci *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-80/11 a C-142/11), nelze u daňových subjektů požadovat přehnaně „proaktivní“ přístup, při kterém by samy u svých partnerů měly aktivně vyhledávat okolnosti svědčící o možném podvodu, a v konečném důsledku tak nahrazovaly činnost daňových orgánů. Přesto je však třeba na daňových subjektech vstupujících do obchodních vztahů vyžadovat, aby zachovaly náležitou míru obezřetnosti a učinily taková opatření, jejichž povaha a rozsah bude záviset na konkrétních okolnostech případu.

[21] Je přitom nutné zdůraznit, že čím výraznější náznaky nestandardních skutečností existují, tím více vzniká podezření, že došlo (nebo může dojít) k podvodu, a o to vyšší míru obezřetnosti lze po plátcích při vstupu do obchodního vztahu vyžadovat. V daném případě bylo pro volbu vhodných opatření určující především to, že se jednalo o nákup zboží mimo oficiální distribuční kanál samotného výrobce daného zboží, tj. zboží neznámého původu, při současné neznalosti obchodního partnera, který byl součástí neznámého obchodního řetězce a který sám nechtěl obchodovat se zbožím mimo ČR. Uvedené okolnosti, které stěžovatelka při vstupu do obchodního řetězce znala, je třeba podle Nejvyššího správního soudu pokládat za poměrně silné znaky pochybností o „solidnosti“ celé transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících, které byly s to vzbudit podezření, že na některém, byť na neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Jestliže stěžovatelka vědomě (tedy alespoň „mohla vědět“) navázala bezprostřední obchodní spolupráci u transakce, která vykazovala znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vznikla tím souvislost mezi stěžovatelkou a společností Gab-Phone s. r. o., která neodvedla daň. Na straně stěžovatelky, která představovala bezprostředně navazující článek na dodavatele BRALOVANE byl klíčový „hlavní účel“ transakcí nemající (zejména z hlediska ekonomického prospěchu jednotlivých účastníků) žádné jiné objektivní vysvětlení, než podvodné nárokování si odpočtu DPH. Nahlížení a ověřování informací z veřejných rejstříků, či detailní přehled osob jednajících za stěžovatelku o průběhu transakcí, pokud jde o volbu nezbytných opatření, proto představuje minimum možného, nikoli však opatření postačující.

[22] Jednotlivé kasační námitky stěžovatelky pak míří izolovaně do dílčích závěrů rozsudku městského soudu a pomíjí podstatu jeho posouzení, které je velmi výstižně shrnuto v bodech 43 a 44. Je pravdou, že v řízení nebylo prokazováno, jakým způsobem stěžovatelka ošetřuje smluvní vztahy se svými obchodními partnery v její běžné činnosti (velkoobchod se zabezpečovacím zařízením do automobilů a s autodoplňky). Podstatou výtky městského soudu však bylo, že se stěžovatelka jako někdo, kdo s produkty Apple nikdy neobchodoval, bezstarostně vrhla do jejich nákupu a prodeje v rozsahu převyšujícím několikanásobně její dosavadní obraty, aniž by si smluvně ošetřila podmínky spolupráce s dodavatelem BRALOVANE, kterého vůbec neznala (nadto za okolností popsanych výše). Pochopitelně nelze samotnou smlouvou eliminovat riziko podvodného jednání ze strany dodavatele (stěžovatelka zde pomíjí, že aktivním článkem řetězce byla dle zjištění policejních orgánů i sama společnost BRALOVANE, nejen její subdodavatel). Na druhou stranu si však jistě lze představit smluvní úpravu, která před finančními riziky danou smluvní stranu chrání (např. různými formami zajištění). Poukázal-li dále městský soud na to, že stěžovatelka nebyla schopna doložit, jaké zboží obdržela a prodala, vycházel z jejího komentáře k podkladům předaným správci daně e-mailem dne 11. 12. 2013. Zde stěžovatelka uvedla, že u označených obchodů nemá v držení všechny kódy IMEI, jelikož původně mělo být předmětem obchodu 2 000 telefonů, ale nakonec bylo prodáno pouze 1 200 kusů a ona neví, o které konkrétní telefony se jednalo. Následně stěžovatelka nabídla k prodeji 1 150 telefonů, přičemž PPA GmbH odebral 650 ks, ale stěžovatelka opět netuší, které konkrétní telefony z 1150 to byly. S městským soudem lze souhlasit i v tom, že v obchodním styku není standardní poskytovat mezi podnikateli bezúročné půjčky. Jednalo se nicméně o zcela obecné tvrzení, z něhož soud při posouzení věci zjevně nevyvozoval žádné důsledky k tíži stěžovatelky. Rovněž v obecné rovině lze pak dodat, že vždy bude záležet na celkovém nastavení vzájemných vztahů mezi oběma smluvními stranami. Tato otázka (vztah mezi stěžovatelkou a MCN s. r. o.) však nebyla pro posouzení věci stěžejní.

[23] Nejvyšší správní soud neshledal v rozhodnutích daňových orgánů a městského soudu ani žádné další vady, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit. Jejich závěry mají plnou oporu ve správním spisu a jsou podrobně zdůvodněny. Zdejší soud se s jejich hodnocením ztotožnil, plně jej přebírá a v podrobnostech na ně odkazuje. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani polemiku stěžovatelky s jejich argumentací.

[24] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*). Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 12. listopadu 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu