



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **HYDROENERGIE spol. s r.o.**, IČ 15052842, se sídlem Bylany 7, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2019, č. j. 8832/19/5300-22441-701848, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 11. 12. 2019, č. j. 52 Af 30/2019 - 67,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Dvanácti dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 7. 2018 byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 4.655.451 Kč za období od ledna 2013 do března 2014 (s výjimkou dubna a srpna 2013 a února 2014) a současně jí byla stanovena povinnost uhradit zákonné penále. Důvodem pro vydání těchto rozhodnutí byla skutečnost, že některé z obchodních transakcí, jichž se žalobkyně v tomto období účastnila, byly zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně věděla nebo vědět měla. Za tyto transakce jí proto nebyl uznán nárokovaný odpočet daně.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 2. 2019, č. j. 8832/19/5300-22441-701848, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), zamítl odvolání žalobkyně a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 11. 12. 2019, č. j. 52 Af 30/2019 - 67, žalobu proti těmto rozhodnutím žalovaného zamítl. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že žalobkyně se účastnila řetězového přeprodávání řepkového oleje a řepného cukru, přičemž v daných řetězcích vždy některý z jeho článků neodvedl DPH. Krajský soud měl proto za prokázanou existenci chybějící daně v každém jednotlivém období. Navíc žalobkyně v žalobě ani žádné konkrétní skutečnosti ohledně fungování řetězců nevyvrací a není ani úkolem soudu za ni tyto konkrétní skutečnosti dohledávat. Žalobkyně k tomu v žalobě vznesla pouze ne příliš jasnou námitku, že žalovaný smlčuje, jestli první tuzemský kupující uplatňoval daň při pořízení zboží z jiného členského státu. K tomu krajský soud uvedl, že plátcí daně vzniká povinnost priznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku v zákonem stanovené lhůtě. Ze zjištění obsažených ve správním spise je tak patrné, že zmíněné subjekty daň nepříznaly ani neodvedly, ač k tomu byly povinny.

[4] Závěr o tom, že v rámci výše uvedených řetězců docházelo k daňovým podvodům, měl krajský soud rovněž za prokázaný. Vycházel přitom zejména z následujících skutečností, které stěžovatelka nerozporela: Společnost Brikmat s.r.o. uváděla jako hlavní ekonomickou činnost výrobu dřevěných, korkových a slaměných výrobků; přijaté platby společností byly obratem vybírány v hotovosti; společnost MOTOR OK před žalobkyní prodávala zboží společnosti Boban Finance, která nedisponuje majetkem ani zaměstnanci, obchody byly uzavírány pouze na dálku a peníze za zboží obratem vybírány v hotovosti; v rámci řetězce bylo zboží běžně prodáváno pod pořizovací cenou a peněžní prostředky byly převáděny mezi několika subjekty ve většině případů během jediného dne.

[5] Krajský soud se rovněž ztotožnil se závěrem žalovaného, že ve věci existovaly objektivní skutečnosti, jež měly žalobkyni vést k pochybnostem o legalitě prováděných transakcí. Šlo zejména o následující: Řepkový olej a cukr jsou obecně rizikové komodity, jejichž prodej je často předmětem podvodů na DPH. Podnikatelsky je velice nestandardní, aby žalobkyně jako nově vstupující subjekt na trhu žádala o informace a rady své odběratelky společnosti STARBRIGHT s.r.o., která žalobkyni dokonce pronajme nádrž na skladování a svými zaměstnanci zajistí i přebrání zboží žalobkyně. Olej byl dovážěn do skladovacích prostor v Čáslavi, které patřily STARBRIGHT s.r.o., tato společnost řepkový olej od přepravce převzala, potvrdila přepravní list a olej již jako svůj stáčela do nádrží. Žalobkyni tak mělo být zřejmé, že v obchodním řetězci působí pouze jako nutný mezičlánek, jelikož pouze papírově přeprodávala řepkový olej mezi prodejcem a odběratelem. Žalobkyně své zboží v řádech milionů korun neměla nijak pojištěné, ani nevedla evidenci zásob s jejich oceněním, přičemž se lišily i výpovědi o kontrolování kvality dováženého oleje. Mnohé společnosti účastníci se řetězce navíc byly vzájemně propojeny osobami jejich vlastníků. Dodavatelé žalobkyně často neměli zveřejněné účetní závěrky, měli virtuální sídla, neměli webové stránky nebo šlo o nově vzniklé subjekty. A byť žádná z těchto skutečností nezakládá sama o sobě porušení zákona a neprokazuje daňový podvod, ve svém souhrnu měly v žalobkyni vyvolat důvodné pochybnosti o tom, zda obchodní řetězec není zatížen daňovým podvodem. Obdobné okolnosti se přitom vyskytovaly i u obchodů s řepným cukrem.

[6] Podle krajského soudu přitom žalobkyně neučinila ani základní prověření svých obchodních partnerů v rámci veřejných databází a zcela rezignovala na jakoukoliv obezřetnost při obchodování. Žalobkyně nevedla skladovou evidenci, neuzavírala smlouvy v písemné formě, osobně nepřebírala dodávané zboží, osobně nekontrolovala kvalitu zboží, ani nevedla evidenci šarží jednotlivých dodávek. Žalobkyně tedy zvolila naprosto laxní přístup k obchodování s takto rizikovou komoditou a rezignovala na povinnost přijmout alespoň základní opatření k tomu, aby se neúčastnila podvodného řetězce. Takové chování žalobkyně tak s jistotou

pokračování

naplňuje negativní podmínku pro odepření nároku na odpočet DPH, tedy že žalobkyně nepřijala rozumná opatření, která vůči ní mohla být rozumně požadována s ohledem na okolnosti případu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že krajský soud se ve svém rozsudku nesprávně ztotožnil s názorem žalovaného ohledně daňového podvodu. Podle stěžovatelky totiž daňové orgány vůbec neprokázaly existenci podvodu. Žalovaný sice ve svém rozhodnutí popsal pochybení třetích osob, avšak neprokázal existenci podvodu, jehož by se účastnila stěžovatelka. Daňovým orgánům proto stěžovatelka vytýkala, že neprokázaly souvislost mezi jí uplatněnými odpočty DPH a údajně podvodným jednáním třetích osob. Stěžovatelka proto nesouhlasila s krajským soudem v tom, že existence řetězce zasaženého podvodem na DPH byla mezi účastníky nesporná. Toto tvrzení nemá oporu ve spisovém materiálu. Krajský soud se přesto těmito námitkami stěžovatelky vůbec nezabýval a rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

[9] Stěžovatelka zpochybnila i to, že by v projednávané věci vůbec došlo k narušení daňové neutrality. Plátce daně má sice povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku, zároveň si však ve stejný okamžik tuto daň odečte na vstupu zcela v souladu s platnou právní úpravou, čímž je zachována daňová neutralita. Jestliže tak první kupující v tuzemsku údajně nepřiznal DPH při pořízení zboží z jiného členského státu EU (nepodal daňové přiznání), neuplatnil ani odečtení daně na vstupu. Může se jednat o určité administrativní pochybení třetích osob při pořízení zboží z jiného členského státu, jeho výsledkem však není existence ztráty na státním rozpočtu. Žádný daňový únik tak ani nemůže vzniknout. Krajský soud však vůbec nepochopil podstatu žalobní námitky a tuto vypořádal jen konstatováním, že jde o ne úplně jasnou námitku a že plátcí vzniká povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu s místem plnění v tuzemsku v zákonem stanovené lhůtě.

[10] Podle další kasační námitky se krajský soud ztotožnil s posouzením daňových orgánů, že v projednávané věci existovaly takové objektivní okolnosti, na jejichž základě stěžovatelka o své účasti na podvodném řetězci věděla nebo vědět měla a mohla. Stěžovatelka zejména tvrdila, že absentuje příčinná souvislost mezi uvedenými objektivními okolnostmi a daňovým podvodem. Dovolává se přitom tzv. doktríny jediného možného vysvětlení, již zastává judikatura Spojeného království a která požaduje, aby spáchání podvodu na DPH muselo být pro daňový subjekt jediným možným vysvětlením zjištěných okolností. V projednávané věci tomu tak však nebylo. Krajský soud se přitom s touto argumentací stěžovatelky nijak nevypořádal. Následně se stěžovatelka podrobně vyjádřila k jednotlivým skutečnostem, z nichž žalovaný dovodil, že měla vědět o tom, že je zapojena do daňového podvodu.

[11] Konečně stěžovatelka namítla, že krajský soud nesprávně posoudil otázku přijetí dostatečných opatření, která lze po ní rozumně požadovat k zamezení své účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelce totiž nepřísluší *a priori* detailně prověřovat každého svého obchodního partnera. Před zahájením obchodní spolupráce si prověřovala své dodavatele standardně ve veřejně dostupných zdrojích (v obchodním rejstříku, v insolvenčním rejstříku), včetně plátcovství DPH. Informace zjištěné o dodavatelích nevykazovaly nesrovnalosti, ze kterých by bylo možné usuzovat na podvod na DPH a které by měly vést k jakémukoli podrobnějšímu

prověřování. Prověření požadované krajským soudem není v reálných možnostech žádného daňového subjektu, neboť by fakticky nahrazoval činnost finanční správy. V případě, že žalovaný dospěl k závěru, že přijatá opatření nebyla dostatečná, měl uvést, jaká jiná opatření mohla stěžovatelka ještě reálně přijmout, což však neučinil. Tato opatření uvedl až krajský soud, čímž však závažným způsobem vybočil ze své přezkumné pravomoci, když nahradil absentující argumentaci žalovaného argumentací vlastní. Opatření uvedená krajským soudem navíc nevykazují jakýkoli potenciál k tomu, aby přispěla k odhalení rizika podvodu.

[12] Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhla zrušit rozsudek krajského soudu a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnout kasační stížnost. K námitkám stěžovatelky uvedl, že existence chybějící daně byla v řízení jednoznačně prokázána. Neodvádění daní přitom vzhledem k jeho rozsahu rozhodně nebylo jen důsledkem administrativního pochybení. Rovněž žalovaný připomněl, že judikatura soudů nevyžaduje prokázání aktivní vědomé účasti na daňovém podvodu, nýbrž postačí prokázat, že daňový subjekt o podvodu vědět měl a mohl. Žalovaný rovněž poukázal na část odůvodnění svého rozhodnutí, v níž se zabýval možnými účinnými opatřeními, jež stěžovatelka mohla přijmout, čímž vyvrací námitku, že krajský soud v této oblasti nahradil jeho chybějící argumentaci.

[14] Stěžovatelka ve své replice k vyjádření žalovaného odmítla jeho argumentaci a zopakovala podstatnou část kasačních námitek. Zejména připomněla své stanovisko, že žalovaný neprokázal skutečný daňový únik. Za důkaz neodvedení daně přitom rozhodně nelze považovat skutečnost, že některý článek řetězce je pro správce daně nekontaktní.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[16] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[17] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

IIIa. Posouzení přezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Její důvodnost by totiž sama o sobě postačovala k zrušení rozsudku krajského soudu bez nutnosti posouzení jeho zákonnosti. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek

pokračování

uplatněných v žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

[19] V posuzované věci napadený rozsudek všechny tyto požadavky splňuje. Krajský soud se totiž v jeho odůvodnění řádně a srozumitelně vypořádal s každou z početných žalobních námitek nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí i nesprávného posouzení věci žalovaným. Pokud snad krajský soud k některým námitkám pominul jejich dílčí tvrzení a převzal argumenty žalovaného, neznamená to, že pochybil. Správní soudy totiž nemají povinnost reagovat na každé tvrzení žalobce a obsáhle jej vyvracet, neboť jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, jak se uvádí například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19. Podstatné je, aby se soud v rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami žalobce, což může v některých případech konzumovat i vypořádání dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33). Správní soud také může pro stručnost odkázat na část důkladného odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se plně ztotožní, a nemusí proto neprakticky a zdlouhavě říkat jinými slovy totéž. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130. Při posuzování jednotlivých žalobních námitek krajský soud vycházel z relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu a v jejím světle náležitě objasnil, jaké skutečnosti svědčí o tom, že stěžovatelka věděla nebo alespoň měla a mohla vědět, že se přijetím předmětných zdanitelných plnění stane součástí daňových podvodů, jejichž existenci v řízení před krajským soudem nezpochybnila.

[20] Se stěžovatelkou přitom nelze souhlasit v tom, že v žalobě zpochybnila existenci řetězce prodejmů či svoji účast v tomto řetězci. Z její rozsáhlé žalobní argumentace totiž vyplývá, že zpochybnila výhradně podvodnost prodejmů učiněných v rámci těchto řetězců, povahu jejího zapojení v údajném podvodu a otázku příčinné souvislosti mezi případným neodvedením daně a nárokováním odpočtu ze strany stěžovatelky. Těmito otázkami se přitom krajský soud důkladně zabýval. Stěžovatelkou citovanou část rozsudku, v níž krajský soud uvádí, že existence a složení řetězců je mezi stranami nesporná, tak nelze chápat jako popření žalobních námitek, nýbrž jen jako konstatování toho, že žalobní námitky nezpochybňují samotné uskutečnění obchodů, ale jen motivaci jednotlivých obchodníků a stěžovatelky samotné.

[21] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou stěžovatelky, podle níž se krajský soud nedostatečně vypořádal s jejím tvrzením spočívajícím v neprokázání reálného vzniku daňové ztráty. Se stěžovatelkou sice lze souhlasit v tom, že krajský soud tuto námitku zcela nepochopil, což sám uvedl v napadeném rozsudku, když konstatoval, že námitka je ne úplně jasná. Krajský soud se však rozsahem neodvedení daně nekontaktními články řetězce zabýval. Podrobně přitom popsal, které články řetězce daň neodvedly, a v jakém rozsahu. Krajský soud tedy řádně odůvodnil, proč má existenci daňového úniku za prokázanou.

IIIb. Existence daňového úniku

[22] Jelikož Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, mohl se věcně zabývat jednotlivými kasačními námitkami. Jak již bylo výše uvedeno, první skupina těchto námitek směřuje proti závěru o tom, že došlo ke vzniku daňového úniku, respektive k daňovému podvodu.

[23] Závěr o tom, že při obchodování v rámci dotčeného řetězce nedošlo ke vzniku daňového úniku, opírá stěžovatelka o tvrzení, že nákup zboží z jiného členského státu Evropské unie

je pro pořizovatele daňově neutrální operací. Argumentuje tím, že pořizovatel je sice povinen z takového nákupu zaplatit DPH, ale zároveň je oprávněn si takto zaplacenou daň odečíst na vstupu. Za této situace tak nelze automaticky dovozovat daňový únik z pouhého faktu, že daňový subjekt nepodal přiznání, a tedy nezaplatil daň. Ze skutečnosti, že nepodal daňové přiznání, totiž rovněž vyplývá, že neuplatnil nárok na odpočet daně. Daň tedy sice neodvedl, ale současně nepožadoval její vrácení. Státnímu rozpočtu tak svým jednáním nezpůsobil žádnou škodu.

[24] Tento právní názor stěžovatelky je však v rozporu s podstatou systému DPH. Byla-li by argumentace stěžovatelky správná, znamenalo by to, že vůbec není možné páchat řetězové daňové podvody spočívající v tom, že některý z článků řetězce nezaplatí daň. Tak tomu však zjevně není. Stěžovatelka totiž opomíjí dvě zásadní skutečnosti.

[25] Nákup zboží a jeho následný prodej je totiž daňově neutrální pouze za podmínky, že daňový subjekt (který je plátcem daně), prodá zboží jinému plátcovi daně za stejnou cenu, za niž jej pořídil. Pouze v takovém případě bude daň na vstupu stejná jako daň na výstupu a nebude tak možné uvažovat o škodě vzniklé státnímu rozpočtu v případě nepodání daňového přiznání. Takové transakce by však měly být vzácné, jelikož postrádají ekonomické opodstatnění. Zpravidla proto daňové subjekty budou zboží prodávat za vyšší cenu, než za jakou jej nakoupily. Nepodáním daňového přiznání a nezaplacením daně pak vznikne státnímu rozpočtu škoda v rozsahu přidané hodnoty, tedy rozdílu mezi prodejní a nákupní cenou.

[26] Ještě výraznější škodu pak může způsobit subjekt, který nakupuje zboží z jiného členského státu. Stěžovatelce je sice nutné přisvědčit v tom, že samotný nákup je pro něj daňově neutrální operací, nicméně nákupem obchodování v rámci podvodných řetězců zpravidla nekončí. Subjekt, který nakoupil zboží z jiného členského státu, jej s ohledem na zásadu systému tzv. *reverse charge* zakotveného v čl. 194 až 202 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, nakoupil bez DPH, přičemž je následně povinen tuto DPH sám přiznat. Tato přenesená daňová povinnost za jeho dodavatele se však eliminuje s daňovým odpočtem a z ekonomického hlediska tak pro daňový subjekt nebude významná. To však nezabývá daňový subjekt povinností daň zaplatit. Naproti tomu v situaci, kdy tento daňový subjekt předmětné zboží prodá někomu dalšímu v rámci téhož členského státu, je povinen k prodejní ceně připočíst DPH a tuto následně odvést do státního rozpočtu. Tato operace pro něj sice je rovněž ekonomicky neutrální (jelikož daň naúčtuje svému odběrateli), není však neutrální z hlediska státního rozpočtu. Neodvedením této daně tak vzniká daňový únik.

[27] V projednávané věci bylo přitom jednoznačně prokázáno, že daňové subjekty, které v rámci řetězce nakupovaly olej a cukr ze zahraničí a následně jej prodávaly dalším českým daňovým subjektům, z těchto obchodů nepřiznávaly DPH a tuto nehradily do státního rozpočtu. Tato zjištění, která žalovaný obsáhle popsal v odstavcích 47 až 56 svého rozhodnutí, přitom stěžovatelka nezpochybňovala. Nejvyšší správní soud tak nemá pochybnosti o tom, že v projednávané věci došlo v důsledku jednání daňových subjektů zúčastněných na obchodování v rámci řetězce ke vzniku daňového úniku.

IIIc. Daňový podvod

[28] Další stěžovatelčiny námitky směřovaly proti závěrům žalovaného a krajského soudu o tom, že byl spáchán daňový podvod, respektive, že existuje příčinná souvislost mezi tímto daňovým podvodem a uplatněním daňového odpočtu ze strany stěžovatelky. Stěžovatelka poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, podle nějž je vždy nutné hledat příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním

pokračování

odpočtu. Tvrdí přitom, že otázkou příčinné souvislosti se žalovaný vůbec nezabýval. Rovněž stěžovatelka poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 30, podle nějž nelze z nekontaktnosti některého článku řetězce bez dalšího usuzovat na spáchání daňového podvodu za účasti stěžovatelky.

[29] Po posouzení těchto námitek dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že krajský soud i žalovaný se jimi řádně zabývali. Rozsah přezkumu, jež po nich stěžovatelka požadovala, naproti tomu svědčí o stěžovatelčině nepochopení jí citované judikatury. Povinností daňových orgánů totiž není prokázání příčinné souvislosti mezi daňovým podvodem a nárokováním odpočtu ze strany stěžovatelky, nýbrž postačí prokázání souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu ze strany kteréhokoli subjektu podílejícího se na obchodování v rámci řetězce. Tento názor vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018 - 79, v němž uvedl, že „*skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty*“ *Zkoumání příčinné souvislosti a rozsahu zapojení stěžovatelky do podvodného jednání tak není součástí posuzování toho, zda se daňový podvod stal, nýbrž toho, zda je možné jej klást k tíži stěžovatelky. Touto argumentací se proto Nejvyšší správní soud bude zabývat až v rámci posouzení námitek proti hodnocení indicií o míře podílu stěžovatelky na daňovém podvodu.*“

[30] Stěžovatelčina argumentace zpochybňující její aktivní podíl na podvodném jednání či příčinnou souvislost jejího jednání s daňovým podvodem se tak mýlí s podstatou prokazovaných skutečností. Žalovaný ani krajský soud netvrdili, že stěžovatelka o daňovém podvodu věděla, či dokonce že se na něm aktivně podílela a profitovala z něj. Nepřiznání daňového odpočtu stěžovateli vychází pouze z toho, že si stěžovatelka měla na základě podezřelých okolností předmětných obchodů být vědoma toho, že se na daňovém podvodu podílí. Stěžovatelkou citovaná judikatura pak zajišťuje ochranu takovým daňovým subjektům, které se daňových podvodů účastnily nevědomě, a ani při vynaložení veškerého rozumného úsilí neměly možnost zjistit, že se jich účastní. To však není (jak bude uvedeno v následujících částech rozsudku) případ stěžovatelky.

[31] Se stěžovatelkou přitom nelze souhlasit ani v tom, že závěr o spáchání daňového podvodu je opřen pouze o argument, že některé daňové subjekty účastníci se řetězce přestaly komunikovat se správcem daně. Žalovaný totiž tento závěr opřel i o mnohá další zjištění. Kromě toho, že některé daňové subjekty byly pro správce daně nekontaktní, zohlednil i to, že některé články řetězce měly sídla na virtuálních adresách a měly registrován úplně jiný předmět činnosti; vykazovaly nulovou daň i tehdy, kdy prokazatelně dovážely zboží z jiného členského státu; platby za uskutečněné obchody byly z bankovních účtů obratem vybírány v hotovosti; prodeje zboží mezi několika články v řetězci probíhaly v rámci téhož dne; v některých případech byly platby daňovým subjektům na počátku řetězce prováděny subjekty ze samého konce řetězce; některé subjekty obratem prodávaly zboží za nižší cenu, než za jakou jej nakoupily; některé články řetězce byly vzájemně propojeny osobami jednatelů či vlastníků. Tato zjištění přitom stěžovatelka věcně nezpochybňovala.

[32] Nejvyšší správní soud považuje výše uvedené indicie za zcela dostatečné k přijetí závěru o tom, že se daňový podvod stal. Vzhledem k tomu, že kromě výše uvedených námitek stěžovatelka tento závěr nijak nezpochybnila, nepovažuje Nejvyšší správní soud za nutné se touto otázkou důkladněji zabývat.

III.d. Vědomostní test

[33] Těžiště kasační argumentace spočívá v tom, že stěžovatelka nevěděla o tom, že v rámci řetězce docházelo k podvodnému jednání, přičemž o tom ani při vynaložení veškerého rozumného úsilí vědět nemohla.

[34] Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných zdanitelných plnění. Nárok na odpočet daně přitom plátce daně podle § 73 odst. 1 zákona o DPH prokazuje jím vystaveným daňovým dokladem, který musí splňovat všechny zákonné náležitosti. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek musí být daňovému subjektu přiznán nárok na odpočet daně.

[35] Výjimku z tohoto principu představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Podle judikatury SDEU totiž nárok na odpočet daně je namísto odmítnout i v případech, v nichž je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo vědět měla a mohla, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu, neboť taková osoba pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem, jak vyplývá z rozsudků ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, *Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd* (dále jen „věc Optigen“), body 50 až 55, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* (dále jen „věc Kittel“), body 55 až 57, ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C - 80/11 a C - 142/11, *Mahagében kéft a Péter Dávid* (dále jen „věc Mahagében“), body 45 a 46, a ze dne 6. 12. 2012, ve věci C - 285/11, *Bonik EOOD* (dále jen „věc Bonik“), body 39 a 40. Je na daňovém orgánu, aby takové objektivní okolnosti prokázal (rozsudky ve věci Mahagében, bod 49, a ve věci Bonik, bod 43), přičemž je zapotřebí nejprve najisto vymezit okolnosti, v nichž daňový podvod spočíval, a teprve poté posuzovat, zda lze příslušnému subjektu klást k tíži účast na něm (rozsudek ve věci Kittel). Při posuzování zavinění přitom daňové orgány hodnotí, zda subjekt, který nárokuje odpočet při výkonu své hospodářské činnosti, přijal opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nejsou součástí podvodu (rozsudky SDEU ze dne 11. 5. 2006, ve věci C - 384/04, *Commissioners of Customs a Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, bod 33, ve věci Kittel, bod 51, a ve věci Mahagében, body 53 a 54).

[36] Podle této judikatury SDEU je proto možné přistoupit k odepření nároku na odpočet daně jen v případě, že správce daně, na němž leží důkazní břemeno, prokáže existenci daňového podvodu a skutečnost, že o něm daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl. V rámci tohoto tzv. vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i absenci či nedostatek rozumných opatření přijatých daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na DPH.

[37] V souladu s výše uvedenými východisky proto Nejvyšší správní soud k námitce stěžovatelky přezkoumal, zda v projednávané věci existují relevantní objektivní skutečnosti, z nichž je možné spolehlivě dovozovat závěr o tom, že stěžovatelka měla a mohla vědět o tom, že její obchodování je stíženo podvodem na DPH.

[38] Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl mimo jiné následující objektivní okolnosti, které ve stěžovatelce měly vyvolat pochybnosti o legitimnosti realizovaných obchodů:

pokračování

- Řepkový olej a cukr jsou komodity, které jsou velmi často předmětem podvodů na DPH, což se stěžovatelka mohla dozvědět jak z medií, tak následně i ze směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. 7. 2013.
- Není ekonomicky racionální, aby stěžovatelku s obchodováním v této oblasti obeznámila její odběratelka společnost STARBRIGHT s.r.o., která jí zároveň pronajala sklad a svými zaměstnanci zajistila příjem zboží. Takové jednání je ze strany odběratelky nesmyslné, neboť jím jen navyšuje své náklady, přestože by mohla obchod zajistit bez problémů sama.
- Stěžovatelka získala certifikát podmiňující obchod s řepkovým olejem až téměř 9 měsíců poté, co s ním začala obchodovat.
- Stěžovatelka neměla zboží pojištěné a nevedla skladovou evidenci a vyjádření jejího jednatele zavdává vážné pochybnosti o tom, zda prováděla kontrolu kvality přijímaného zboží. Z okolností věci přitom vyplývá, že stěžovatelku jakost zboží vůbec nezajímala.
- Obchodní partneři stěžovatelky často sídlili na virtuálních adresách, neměli webové stránky, nezveřejňovali účetní závěrky, neměli registrované provozovny a bezprostředně před zahájením obchodní činnosti u nich docházelo ke změnám jednatelů či k registraci k DPH.
- Platby v rámci řetězce probíhaly v extrémně rychlém sledu a nestandardním způsobem, přičemž přinejmenším v jednom případě dostala stěžovatelka zapláceno ještě dříve, než sama uhradila platbu svému dodavateli.
- Stěžovatelka často prováděla úhrady faktur na nezveřejněné účty. V některých případech dokonce na různé účty vedené u téže bankovní instituce.
- Stěžovatelka nevěděla o tom, jakým způsobem bylo zboží dopravováno jejím odběratelům, a to ani v případech, kdy měla dopravu zajišťovat.
- Některé obchody byly realizovány pouze na základě ústních objednávek.
- Stěžovatelka nevedla řádnou evidenci ani při obchodech s řepným cukrem, čímž znemožnila dosledovatelnost výrobků v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 17/2020 ze dne 28. 1. 2002.

[39] Stěžovatelka ve své kasační stížnosti obsáhle vyvrací relevantnost jednotlivých výše uvedených skutečností. Ve všech těchto námitkách přitom argumentuje tím, že žádná z těchto okolností nic nevypovídá o nezákonném jednání, ani o daňovém podvodu. Takové okolnosti, u nichž není prokázána příčinná souvislost s podvodným jednáním, jsou přitom pro posouzení odpovědnosti za daňový podvod nepoužitelné, a to at' se již jeví sebevíce nestandardními.

[40] Krajský soud správně uvedl, že objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt věděl či minimálně vědět mohl a měl o podvodu na DPH, přičemž při posuzování těchto skutečností je třeba přihlídnout i k dalším okolnostem, jako například k obchodním zkušenostem a znalostem daňového subjektu a jeho obchodních partnerů, k vlastnostem plnění, k obchodním, platebním a záručním podmínkám atd. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34, ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34, ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47). Jednotlivé okolnosti je nutno vidět v jejich souvislostech a hodnotit je jinak, než v případě, že by existovaly samostatně.

[41] Nevyšší správní soud proto stejně jako krajský soud odmítá přezkoumávat každou zpochybněnou objektivní okolnost samostatně. Stěžovatelka totiž nezpochybňuje samotnou

existenci těchto okolností, nýbrž pouze jejich význam. Uvádí přitom, že žádná z nich nezakládá pochybnosti o legitimitě obchodních transakcí, jichž se účastnila. Jak však správně uvedl krajský soud, pochybnosti zakládají tyto okolnosti nikoliv samostatně, nýbrž až v jejich vzájemném souhrnu. Nejvyšší správní soud se přitom zcela ztotožňuje s hodnocením krajského soudu obsaženým v odstavcích 39 a 40 napadeného rozsudku.

[42] Stěžovatelka mohla pojmout podezření o nestandardním chování v rámci řetězce již na začátku svého obchodování s tak rizikovou komoditou, jakou je řepkový olej a cukr. Stěžovatelce je sice třeba dát za pravdu, že k podvodům na DPH dochází i u jiných komodit, nicméně není možné tímto konstatováním rizikovost obchodování s řepkovým olejem zcela bagatelizovat. Zejména přijetí směrnice konstatující vysokou rizikovost obchodů s řepkovým olejem v době, kdy s ním stěžovatelka aktivně obchodovala, ji mělo vést ke zvýšené obezřetnosti. Ze zjištěných skutečností přitom nevyplývá, že by na to jakkoliv reagovala. Indicie svědčící o rizikovosti této oblasti zde navíc existovaly i v době, kdy stěžovatelka s podnikáním začínala.

[43] S krajským soudem lze rovněž souhlasit v tom, že podnikatelsky je velice nestandardní, aby na trh nově vstupující podnikatelský subjekt žádal o informace a rady svou odběratelku společnost STARBRIGHT s.r.o., která stěžovatelce dokonce pronajme nádrží na skladování a svými zaměstnanci zajistí i přebrání zboží. Stěžovatelka se již v tuto chvíli vědomě postavila do pozice nepotřebného článku řetězce, což jí muselo být zřejmé, jelikož pro společnost STARBRIGHT s.r.o. by bylo výhodnější nakoupit zboží bez tohoto mezičlánku. Již v tuto chvíli měla stěžovatelka pojmout podezření o možném podvodu na DPH. Obraz obchodování stěžovatelky vykresluje i skutečnost, že pro ni byl řepkový olej dovážěn do skladovacích prostor v Čáslavi, které patřily STARBRIGHT s.r.o., tato společnost řepkový olej od přepravce převzala, potvrdila přepravní list a olej již jako svůj stáčela do nádrží.

[44] Tyto skutečnosti jsou jednoznačně nejzávažnější ze všech zjištěných objektivních okolností. Stěžovatelka přitom svými námitkami tato zjištění v podstatě nenapadá. Vysvětluje sice, že se společností STARBRIGHT s.r.o. začala obchodovat na základě svých dřívějších kontaktů, nijak se však nevyjadřuje k tomu, že v rámci řetězce obchodů nebyla její aktivita z ekonomického hlediska vůbec zapotřebí. Žádná ze zjištěných objektivních okolností nevyvolává takové pochybnosti o deklarovaném účelu prováděných obchodů, jako právě tato. Stěžovatelka sice tvrdí, že nebylo postaveno na jisto, že daňový podvod je jediným rozumným vysvětlením zjištěných objektivních okolností, avšak neuvádí žádné jiné vysvětlení jejího zapojení do obchodního řetězce v situaci, kdy toto zapojení nemá žádné zřejmé ekonomické opodstatnění.

[45] Stěžovatelce nelze vytýkat, že se období krize snažila překonat obchodní činností právě v uvedené oblasti, nicméně i za této situace je daňový subjekt povinen udržovat podnikatelskou bdělost a vyvarovat se nestandardních obchodů vymykajících se běžnému obchodnímu chování. S ohledem na výše uvedené přitom měla být stěžovatelka nesmírně ostražitá, neboť zjištěné objektivní skutečnosti rozhodně nenasvědčovaly standardnímu ekonomickému chování jejich obchodních partnerů.

[46] Další zjištěné objektivní okolnosti však nesvědčí o tom, že by stěžovatelka k takto nestandardním obchodům přistupovala s požadovanou mírou opatrnosti, ale naopak svědčí o jejím laxním přístupu k obchodům s rizikovými komoditami. Stěžovatelka své zboží v řádech milionů korun neměla nijak pojištěné, ani nevedla evidenci zásob s jejich oceněním, přičemž se lišily i výpovědi o kontrolování kvality dováženého oleje. Navíc dodavatelé stěžovatelky často neměli zveřejněné účetní závěrky, sídlili na virtuálních místech, neměli webové stránky nebo se jednalo o nově vzniklé subjekty, takže stěžovatelce musela být známa řada dalších indicií,

pokračování

z nichž mohla vyvodit, že obchodní řetězec vykazoval vysoce nestandardní znaky svědčící o možném daňovém podvodu.

[47] Obdobné skutečnosti se přitom vyskytovaly i u obchodů s řepným cukrem. Na přijatých dokladech od společnosti SAVARTES je razítko i s podpisem vždy „nafoceno“, navíc má tato společnost virtuální sídlo, neužívá webové stránky a využívá více bankovních účtů. Obdobně tomu bylo i u dodavatele společnosti MAPREL Trade. Oficiálně zapsaná česká společnost vystavovala doklady ve slovenském jazyce, bez uvedení způsobu dopravy a často s jiným bankovním spojením. Jedna z faktur vystavených stěžovatelce byla uhrazena následujícím článkem v řetězci. Někteří obchodní partneři stěžovatelky sídlili na virtuálních adresách, neměli webové stránky ani provozovny a nezveřejňovali své účetní závěrky. Za více odběratelů uzavírala, často i zpětně, smlouvy se stěžovatelkou stejná osoba. Dodávané zboží pro oba odběratele bylo skladováno ve stejném skladu bez jakéhokoli rozlišení, navíc dle odběratelů dopravu do skladu zajišťovala stěžovatelka, i když ta tvrdí opak. Jako naprosto nelogické se jeví obchodní schéma, kdy stěžovatelka jednou dodává zboží společnosti BQ Consulting a jednou zase panu Č., aby ten jej ihned přeprodal společnosti BQ Consulting. Stěžovatelka nebyla schopná předložit nájemní smlouvy na skladovací prostory, nevedla si skladovou evidenci a nebyla schopna předložit ani přepravní doklady. Nejvyšší správní soud se tak v plném rozsahu ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že v obchodních vztazích stěžovatelky existovaly takové objektivní okolnosti, které v ní musely vzbudit podezření, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH.

[48] Stěžovatelka namítala, že u zjištěných objektivních skutečností absentuje příčinná souvislost s daňovým podvodem. Tuto její námitku je však nutno přezkoumávat v kontextu citované judikatury (např. rozsudek sp. zn. 4 Afs 104/2018), z níž vyplývá, že pro neuznání odpočtu postačuje, že subjekty, se kterými stěžovatelka bezprostředně obchodovala, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohla či musela vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na DPH. Naplnění této podmínky má přitom Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené za jednoznačně prokázané. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou ani námitku stěžovatelky, jež s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, namítala, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání „zlé víry“ na straně stěžovatelky. „Zlou víru“ přitom v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud ztotožňuje právě se stavem, kdy *„kupující věděl nebo vědět mohl či měl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu“*.

[49] Z výše uvedených okolností je zřejmé, že stěžovatelka si musela být vědoma toho, že v obchodním řetězci neplní žádnou ekonomickou funkci. Pouze formálně přeprodávala zboží mezi subjekty, které disponovaly dostatečnými prostředky k tomu, aby obchod realizovaly i bez její účasti, a tedy bez nutnosti platit stěžovatelce její marži. Za této situace nelze souhlasit s tím, že ve věci nebyly dány žádné okolnosti, které měly ve stěžovatelce vyvolávat pochybnosti. To sice samo o sobě neznamena, že ve věci docházelo k daňovým podvodům, nicméně mělo to ve stěžovatelce vyvolat významné otázky, o jejichž zodpovězení měla usilovat. Tím, že se ani za těchto skutkových okolností stěžovatelka nezajímala o to, proč jí vlastně někdo platí za formální činnost nepřinášející žádnou ekonomickou hodnotu, jednoznačně demonstrovala, že ani nechce vědět, zda se podílí na daňovém podvodu. V takovém případě však není možné stěžovatelce poskytovat ochranu v míře srovnatelné se subjekty účastnícími se daňových podvodů nezaviněně, jak opakovaně konstatovaly Nejvyšší správní soud i SDEU.

[50] Stěžovatelka v této souvislosti rovněž poukázala na rozsudek Odvolacího soudu pro Anglii a Wales ze dne 12. 5. 2010, sp. zn. EWCA Civ 517, který v obdobné otázce daňových podvodů

zastává tzv. doktrínu jediného rozumného vysvětlení. Podle této doktríny je možné odeprít nárok na odpočet v případě stížení transakce podvodem na DPH, jehož se daňový subjekt aktivně neúčastnil, pouze v případě, kdy spáchání podvodu bylo jediným rozumným vysvětlením všech okolností posuzovaných obchodních transakcí.

[51] Nejvyšší správní soud předně připomíná, že cizozemskými rozsudky není vázán. Jelikož se však tento rozsudek vyjadřuje k otázkám evropského práva, které bylo v době jeho vydání platné ve Spojeném království i v České republice, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné se k této námitce vyjádřit s ohledem na princip bezrozpornosti výkladu evropského práva.

[52] Zejména Nejvyšší správní soud považuje za nutné upozornit, že Odvolací soud pro Anglii a Wales ve zmiňovaném rozsudku přistoupil k aplikaci této zásady až v případě, kdy měl za prokázané, že daňový subjekt využil všech v úvahu přicházejících zdrojů informací, z nichž by mohl zjistit, zda se podílí na daňovém podvodu. Konkrétně v odstavci 55 zmiňovaného rozsudku soud uvedl, že obchodník, který nevyužije dostupné prostředky k získání informací, nesplňuje objektivní kritéria, která musí být splněna před vznikem jeho práva na odpočet. V projednávané věci se tak tato doktrína vůbec neuplatní, jelikož stěžovatelka si měla být vědoma pochybností o legalitě prováděných obchodů, přesto však zcela rezignovala na obstarávání si jakýchkoliv informací o svých obchodních partnerech a smyslu obchodu. V souvislosti se stěžovatelčinou námitkou rovněž nelze přehlédnout skutečnost, že byť se dovolává aplikace zmiňované doktríny, nepřekládá Nejvyššímu správnímu soudu žádné jiné vysvětlení zjištěných okolností v dané věci, které by považovala za rozumné.

[53] Stěžovatelce nelze dát zapravdu ani v tom, že by se snad krajský soud omezil při hodnocení objektivních okolností na nic neříkající proklamace. Naopak, krajský soud podrobně popsal jednotlivé okolnosti i souvislosti mezi nimi v odstavcích 39 až 41 napadaného rozsudku. Neomezil se přitom pouze na jejich výčet nebo izolované posouzení, nýbrž je hodnotil i ve vzájemných souvislostech, kdy nejprve uvedl skutečnosti, jež měly stěžovatelku vést k nejzásadnějším pochybám o její účasti v obchodním řetězci s tím, že na dalších okolnostech demonstroval, jak je stěžovatelka ignorovala a počínala si zcela nezodpovědně.

IIIe. Interní kontrolní mechanismy

[54] Závěrem stěžovatelka namítala, že přijala dostatečná opatření k tomu, aby předešla své účasti na daňovém podvodu. Podotýká, že jí nepřísluší *a priori* prověřovat každého svého obchodního partnera v situaci, kdy neexistují náznaky vzbuzující reálné podezření z daňových podvodů. Stěžovatelka si své dodavatele prověřovala v obchodním a insolvenčním rejstříku a ověřovala i jejich status plátce DPH. Tyto informace přitom nevykazovaly nesrovnalosti, jež by odůvodňovaly jakékoliv podrobnější prověřování. Žalovanému přitom stěžovatelka vytkla, že jí uplatňované kontrolní mechanismy označil za nedostatečné, aniž by uvedl, co by stěžovatelka ještě měla učinit.

[55] Jak však správně uvedl krajský soud, stěžovatelka disponovala širokou škálou náznaků, které ji měly vést k úvahám o své účasti na podvodném řetězci. Bylo tedy povinností stěžovatelky přijmout veškerá rozumná opatření, aby zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Z předchozí části rozsudku zabývající se objektivními okolnostmi je přitom zřejmé, že tyto náznaky byly dostatečně konkrétní a závažné. Pokud je tak stěžovatelka za této situace ignorovala, ať vědomě či z hrubé nedbalosti, v žádném případě ji to nezabavuje povinnosti všechna rozumná opatření přijmout. Stěžovatelka přitom neučinila ani základní prověření v rámci veřejných databází a zcela rezignovala na jakoukoliv obezřetnost při obchodování. Stěžovatelka nevedla skladovou evidenci, neuzavírala smlouvy v písemné formě, osobně nepřebírala dodávané zboží,

pokračování

osobně nekontrolovala kvalitu zboží, ani nevedla evidenci šarží jednotlivých dodávek. Stěžovatelka tedy zvolila naprosto laxní přístup k obchodování s rizikovou komoditou a rezignovala na povinnost přijmout alespoň základní opatření k tomu, aby se neúčastnila podvodného řetězce. Takové chování stěžovatelky tak s jistotou naplňuje negativní podmínku pro odepření nároku na odpočet DPH, tedy že stěžovatelka nepřijala rozumná opatření, která vůči ní mohla být rozumně požadována s ohledem na okolnosti případu.

[56] Nejvyšší správní soud odmítá, že by krajským soudem stanovené požadavky byly nepřiměřené. To, co lze považovat za rozumně očekávatelná opatření, totiž významně závisí na intenzitě nestandardních okolností, které daný obchod provázejí. Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že v případě, kdy neexistují náznaky vzbuzující podezření o možném podvodu, není možné po daňovém subjektu požadovat, aby prováděl rozsáhlé prověřování svých obchodních partnerů. To koneckonců vyplývá i ze stěžovatelkou citovaného rozsudku SDEU ve věci *Mahagében*. Stejně tak je možné se ztotožnit i s odkazy stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, a na rozsudek sp. zn. 5 Afs 252/2017, z nichž vyplývá, že za dostatečná opatření lze považovat ověření informací o obchodním partnerovi z dostupných evidencí, zejména v obchodním a insolvenčním rejstříku.

[57] Výše uvedené se však uplatní pouze tehdy, kdy neexistují ve věci důvodné pochybnosti o možné podvodnosti obchodů, a tyto nevzejdou ani z provedeného prověřování. To ale není případ projednávané věci. Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatelka měla na základě objektivních okolností provázejících obchody nabýt velmi silné pochybnosti o jejich skutečném účelu. Za takové situace není možné se spokojit s povrchním prověřením obchodních partnerů ve veřejných rejstřících. Stěžovatelka měla toto prověřování pojmout takovým způsobem, aby v jeho rámci přesvědčivým způsobem vyvrátila vzniklé pochybnosti. Zejména tedy měla zjišťovat, proč je do obchodů zapojena, když její účast nemá žádné ekonomické opodstatnění. Odpověď na tuto otázku přitom nelze zjistit z veřejných rejstříků. Zodpovědný postup ze strany stěžovatelky by tak zahrnoval přinejmenším vznesení této otázky u svých obchodních partnerů a následné vyhodnocení jejich odpovědí. Do obchodního vztahu pak měla vstupovat pouze v situaci, kdy by uvedené důvody působily natolik věrohodně, že by tím byly zcela vyvráceny pochybnosti o možném daňovém podvodu.

[58] S krajským soudem je přitom nutné souhlasit i v tom, že stěžovatelka ani prověření ve veřejných rejstřících neprovedla dostatečně. Již na základě tohoto prověření by totiž zjistila, že někteří její obchodní partneři nezveřejňují povinné účetní závěrky, nedávno změnili jednatele i předmět činnosti, mají virtuální sídla, mají zveřejněny jiné bankovní účty, než které používají ve styku se stěžovatelkou, a existuje mezi nimi osobní propojení. Stěžovatelka přesto z tohoto prověření nevyvodila žádné důsledky. Tato zjištění přitom rozhodně nemohla rozptýlit podezření ohledně účelu obchodů. Spíše naopak, šlo o typické znaky vyskytující se u společností podílejících se na daňových podvodech.

[59] Byť se stěžovatelkou je nutné souhlasit v tom, že obdobná pochybení často vykazují i zcela legitimně fungující společnosti, nelze toto vysvětlení přijmout za situace, kdy i bez těchto zjištění měla mít stěžovatelka vážné pochybnosti o smyslu své účasti v daných obchodech. Pokud ani přes tato zjištění nepovažovala za nutné důkladněji prověřit své obchodní partnery a smysl její účasti na předmětných transakcích, nelze ani vzdáleně uvažovat o tom, že by postupovala s nezbytnou obezřetností, která by mohla odůvodňovat přiznání odpočtu i v případě, kdy byla prokázána existence daňového podvodu.

[60] Se stěžovatelkou přitom nelze souhlasit ani v tom, že by žalovaný neuvedl konkrétní opatření, která stěžovatelka měla učinit, a že krajský soud tuto jeho činnost nepřipustným způsobem nahradil. Žalovaný se touto otázkou zabýval v odstavci 108 svého rozhodnutí. Jednak uvedl výčet opatření, která Krajský soud v Ostravě v jiné věci považoval za dostatečná, jednak poukázal na odborný článek zástupce stěžovatelky, z nějž rovněž uvedl řadu možných opatření, která mohou daňové subjekty činit za účelem předcházení daňovým podvodům. Krajský soud pak tuto již tak dost rozsáhlou množinu možných opatření pouze doplnil o další.

[61] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nenaplnila ani základní požadavky spočívající v důsledné kontrole obchodních partnerů ve veřejných rejstřících, nemá smysl se v projednávané věci zabývat tím, zda jsou všechna opatření navržená žalovaným či krajským soudem způsobilá přispět k odhalování daňových podvodů. Z okolností věci je totiž zcela zřejmé, že stěžovatelka dostatečné úsilí za účelem zamezení své účasti na daňovém podvodu nevynaložila.

IV. Závěr a náklady řízení

[62] Jelikož je tedy napadený rozsudek přezkoumatelný a krajský soud posoudil relevantní právní otázky správně, nebyly naplněny důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[63] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho 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 26. srpna 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu