



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **SALMON SERVICES LIMITED**, se sídlem 9.17 Capital Tower, 91 Waterloo Road, London, SE1 8RT, United Kingdom, zast. JUDr. Danielem Ševčíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Koblížná 47/19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 4. 2021, č. j. 22 Af 153/2017 - 110,

t a k t o:

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

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2017, č. j. 46422/17/5300-22441-712084; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil následující rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“):

- a. platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2013 ze dne 31. 10. 2016, č. j. 3298616/16/3201-52521-802334, kterým byla stěžovatelce vyměřena daň ve výši 0 Kč;
- b. platební výměr na DPH za zdaňovací období únor 2014 ze dne 31. 10. 2016, č. j. 3298738/16/3201-52521-802334, kterým byl stěžovatelce vyměřen nadměrný odpočet ve výši 90 626 Kč;

- c. platební výměr na DPH za zdaňovací období květen 2014 ze dne 31. 10. 2016, č. j. 3298778/16/3201-52521-802334, kterým byl stěžovatelce vyměřen nadměrný odpočet ve výši 74 406 Kč; a
- d. platební výměr na DPH za zdaňovací období červen 2014 ze dne 31. 10. 2016, č. j. 3298834/16/3201-52521-802334, kterým byl stěžovatelce vyměřen nadměrný odpočet ve výši 74 155 Kč;

[2] Stěžovatelka je obchodní společností se sídlem ve Velké Británii. Registrována k DPH je od 10. 11. 2004 u Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj jako plátce bez sídla a provozovny v tuzemsku. Předmětem sporu je nárok stěžovatelky na odpočet DPH ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“) za pořízení následujícího zboží (přijata zdanitelná plnění) od šesti různých společností (dodavatelů):

- a. zdaňovací období prosinec 2013: mobilní telefony Apple a pouzdra na mobilní telefony od MobileMedia, s. r. o., mobilní telefony Samsung od ELKO TRADING, spol. s r. o.; stěžovatelka nárokovala nadměrný odpočet ve výši 11 060 917 Kč;
- b. zdaňovací období únor 2014: mobilní telefony Apple a pouzdra na mobilní telefony od MobileMedia, s. r. o., pouzdra na mobilní telefony od ELKO TRADING, spol. s r. o., telefony Apple od Ponfar Commerce, s. r. o., sluchátka a ochrana před zářením k mobilním telefonům od BMB Power Technology s. r. o.; stěžovatelka nárokovala nadměrný odpočet ve výši 12 846 484 Kč;
- c. zdaňovací období květen 2014: pouzdra na mobilní telefony od ELKO TRADING, spol. s r. o.; stěžovatelka nárokovala nadměrný odpočet ve výši 2 359 643 Kč;
- d. zdaňovací období červen 2014: mobilní telefony Apple od ELKO TRADING, spol. s r. o., mobilní telefony Apple od Skaya-Group s. r. o., adaptéry a nabíjecí kabely od Merkovin s. r. o.; stěžovatelka nárokovala nadměrný odpočet ve výši 5 969 270 Kč.

[3] V případě všech zdaňovacích období vznikly správci daně pochybnosti ve vztahu k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním vykázaným v daňových přiznáních, neboť hodnota přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a hodnota dodání zboží do jiného členského státu značně převyšovaly hodnoty vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích. Vyzval proto stěžovatelku k odstranění pochybností postupem dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Jelikož tento postup nevedl k odstranění pochybností, byla zahájena daňová kontrola, jejímž výsledkem byly shora uvedené platební výměry. Proti nim podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2017, č. j. 46422/17/5300-22441-712084, zamítl a platební výměry potvrdil.

[4] V odvolacím rozhodnutí žalovaný popsal, v jakých řetězcích společností byla sporná plnění přeprodávána a která z těchto společností neodvedla DPH. Většina dřívějších vlastníků zboží byla nekontaktní, sídlila na virtuálních adresách, jejich jednatele byli často cizinci, společnosti měly mnohdy nedoplatky na DPH v řádech stovek miliónů Kč a později byly označeny za nespolehlivé plátce. Řada předchozích dodavatelů se stala pro správce daně nekontaktní při prověřování realizovaných obchodů, přičemž nezaplatila DPH. Žalovaný identifikoval, v jakých skutkových okolnostech spočíval podvod na DPH a vymezil objektivní skutečnosti svědčící o podvodu (resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce), tyto skutečnosti přitom byly stěžovatelce podle názoru žalovaného známé a ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností.

[5] Žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že mobilní telefony byly přeprodávány v řetězcích společností několikrát v rámci jednoho dne. Stěžovatelka dále přeprodávala telefony

pokračování

a jejich příslušenství do jiných členských států (na Slovensko, do Polska, na Maltu, do Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, Bulharska, Litvy) či např. do Spojených arabských emirátů. Stěžovatelka přitom obchody s mobilními telefony začala realizovat v době, kdy se její hlavní obchodní partner ELKO TRADING, spol. s r. o. potýkal s problémy s financováním svých obchodů. Dohodla se proto s ním, že veškerou činnost obstará tato zkušenější společnost (ELKO TRADING, spol. s r. o.), obchody však bude financovat stěžovatelka. Veškerá obchodní rozhodnutí činili za stěžovatelku dva zaměstnanci ELKO TRADING, spol. s r. o. – paní L. a pan P., aniž by mezi stěžovatelkou a touto společností existovala jakákoli podrobnější písemná smluvní ujednání o tom, jak bude jejich spolupráce probíhat (kdo bude určovat objemy realizovaných obchodů, jakým způsobem budou dodavatelé vybíráni, jak bude probíhat financování apod.). Stěžovatelka s jednotlivými dodavateli neuzavírala písemné smlouvy, nepředložila ani e-mailovou komunikaci, ze které by byly podrobnosti jednotlivých obchodů známy (vyjma dodavatele Merkovin s. r. o.). Chování zúčastněných subjektů neodpovídalo vysoké finanční hodnotě plnění – dodávky mobilních telefonů se pohybovaly v milionových částkách, přičemž za veškerou činnost s tím spojenou hradila stěžovatelka ELKO TRADING, spol. s r. o. odměnu 2 000 Kč měsíčně; stěžovatelka se neúčastnila ani přejímek zboží. Vzhledem k objektivním okolnostem, které realizované obchody doprovázely, bylo možné od stěžovatelky očekávat, že přijme veškerá opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby prokázala dobrou víru, že o podvodném jednání nevěděla a vědět nemohla. Podle závěrů žalovaného však stěžovatelka veškerá rozumná opatření nepřijala.

II. Rozhodnutí krajského soudu

II. a. První (zrušující) rozsudek krajského soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 22 Af 153/2017 - 65

[6] Rozhodnutí žalovaného napadla stěžovatelka žalobou, které krajský soud vyhověl, napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud v napadeném rozsudku vymezil dva zrušovací důvody, pro které podané žalobě vyhověl: prvním z nich bylo nedostatečné zohlednění specifické povahy tzv. tradingových obchodů (jak stěžovatelka svou obchodní činnost nazývala) – žalovaný se podle krajského soudu dostatečně nevypořádal s výpověďmi klíčových svědků (B., P.), kteří uváděli podstatné skutečnosti o tomto typu obchodů. Jako druhý zrušovací důvod pak výslovně uvedl, že „*žalovaný odmítl jako důkaz kontrolní mechanismy realizované obchodní společností ELKO, a to s odůvodněním, že dobrá víra této společnosti není předmětem tohoto řízení*“ (pozn. Nejvyššího správního soudu: kontrolními mechanismy krajský soud nazýval postup společnosti ELKO TRADING, spol. s r. o. při výběru dodavatelů stěžovatelky a jejich prověřování). Krajský soud je však považoval za relevantní, protože stěžovatelka s touto společností uzavřela smlouvu o skladování – tento důkaz proto nebylo podle rozsudku krajského soudu možné předem odmítnout. Nad rámec uvedených zrušovacích důvodů se pak kriticky vyjádřil také k výzvám k odstranění pochybností, které nepovažoval za dostatečně konkrétní, a k obsahu napadeného rozhodnutí, neboť dle krajského soudu v něm žalovaný neuvedl veškeré zjištěné informace k předchozím dodavatelům stěžovatelky; mezi spisovým materiálem a obsahem napadeného rozhodnutí tak existoval podle krajského soudu rozpor.

[7] Tento rozsudek krajského soudu byl na základě kasační stížnosti žalovaného zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5 Afs 337/2019 - 39, kterým byla kasační stížnost žalovaného shledána důvodnou. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil, že tvrzené prověřování dodavatelů stěžovatelky společností ELKO TRADING, spol. s r. o. v situaci, kdy z žádného ujednání toto prověřování nevyplývalo, nemohlo ovlivnit skutečnost, že stěžovatelka svou

dobrou víru neprokázala – resp. nevyvrátila závěr žalovaného, že o podvodném jednání mohla a měla vědět. Vůči svému obchodnímu partnerovi, který za ni činil veškerá obchodní rozhodnutí, projevila v podstatě bezmeznou důvěru, aniž by vzájemnou spoluprací dostatečně smluvně ošetřila. Žalovaný se tak správně blíže nezabýval tím, jak měli paní L. a pan P. (zaměstnanci ELKO TRADING, spol. s r. o.) prověřovat dodavatele této společnosti. Žalovaný se také dostatečně zabýval hodnocením výpovědí svědků B. a P., což vyplývá z obsahu napadeného rozhodnutí. Rovněž výzvy k odstranění pochybností shledal Nejvyšší správní soud dostatečnými, vyjma výzvy týkající se zdaňovacího období květen 2014; výsledná daňová povinnost však byla výsledkem následně zahájené daňové kontroly, nadto v kontextu dalších zdaňovacích období, ve kterých byly pochybnosti formulovány zcela dostatečně, proto ani tyto výtky krajského soudu nebyly odůvodněné.

II. a. Druhý (zamítavý) rozsudek krajského soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 22 Af153/2017 - 110

[8] V dalším řízení krajský soud (vázán zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu) zrekapituloval závěry žalovaného, jak dodávky sporných plnění probíhaly; zejm. zdůraznil, že žalovaný identifikoval, v jakých skutkových okolnostech podvod na DPH spočíval a jak stěžovatelka svou obchodní činnost týkající se nákupu mobilních telefonů a příslušenství k nim realizovala. Krajský soud popsal, že ve spise obsažená smlouva o skladování, uzavřená s ELKO TRADING, spol. s r. o., neobsahuje žádný závazek, ze kterého by bylo zřejmé, že zaměstnanci této společnosti skutečně prověřovali dodavatele stěžovatelky. Smluvní ujednání mezi stěžovatelkou a ELKO TRADING, spol. s r. o. neodpovídala jejich vzájemné spolupráci, zejm. neodpovídala vysoké hodnotě plnění, která za stěžovatelku ELKO TRADING, spol. s r. o. realizovala (ze smlouvy vyplývá, že ELKO TRADING, spol. s r. o. měla za stěžovatelku realizovat milionové obchody za odměnu 2 000 Kč měsíčně). Ani ve spise založená plná moc nepotvrzuje, že by Ing. G. (zaměstnanec ELKO TRADING, spol. s r. o.) měl pro stěžovatelku provádět důslednou kontrolu zboží, jak stěžovatelka tvrdila. Krajský soud proto uzavřel, že stěžovatelka o podvodném jednání mohla a měla vědět, přičemž dostatečná opatření, aby se sama tohoto podvodu neúčastnila, nepřijala.

III. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatelka zejm. namítala, že neexistovaly žádné objektivní okolnosti, které o podvodu svědčily a na základě kterých mohla nabyt podezření o zasažení transakcí podvodným jednáním. Byť stěžovatelka nerozporovala skutečnost, že v řetězci společností, které se zbožím obchodovaly, mohlo dojít k podvodu, tento podvod stěžovatelka nemohla odhalit. Napadený rozsudek krajského soudu se s touto námitkou nevypořádal, proto je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[10] Stěžovatelka dále odkázala na judikaturu Soudního dvora Evropské unie týkající se podvodů na DPH a zdůraznila, že v době realizace daných transakcí nedisponovala žádnými informacemi, které by o podvodu svědčily. Správce daně a žalovaný informace o podvodném jednání získali až později, nadto v rámci svých kompetencí při uplatňování veřejné moci. Stěžovatelka však žádné takové nástroje k dispozici nemá, při realizaci sporných plnění jí nebylo a nemohlo být známo, že na některém z předchozích obchodních stupňů došlo ke spáchání daňového podvodu; sama se daňového podvodu nikdy aktivně neúčastnila. Chybějící daň zjistil správce daně u společností, se kterými stěžovatelka neobchodovala. Správce daně tak neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal, že stěžovatelka o podvodu vědět mohla a měla. Stěžovatelka popsal tzv. vědomostní test, ke kterému uvedla řadu odkazů na judikaturu Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu, a zdůraznila, že její vědomost o účasti na podvodném jednání nebyla prokázána. Žalovaný naopak po stěžovatelce požadoval,

pokračování

aby prokázala, že o podvodu nevěděla, což představuje porušení zásady legitimního očekávání – po stěžovatelce nemůže být požadováno prokázat něco, co nikdy neuskutečnila. Správními orgány předestřené objektivní okolnosti vědomost o podvodném jednání neprokazují.

[11] V další části kasační stížnosti se stěžovatelka vymeziila vůči konkrétním tvrzením žalovaného a správce daně. Kritizovala odkaz žalovaného na články z různých zpravodajských webů, podle nichž jsou mobilní telefony rizikovou komoditou, se kterou je často spojen podvod na DPH. Stěžovatelka namítala, že uvedené články nemohou mít žádnou právní závaznost; nebylo ani prokázáno, že by snad stěžovatelka měla mít o jejich obsahu povědomí. Namítala také to, že nevstupovala do nového odvětví – obchodováním se stěžovatelka zabývala dlouhodobě, byť ne přímo s mobilními telefony. Stěžovatelka také zdůraznila, že správní orgány nepochopily podstatu tzv. tradingových obchodů. Ty dle stěžovatelky spočívají v rychlosti a znalosti trhu. Je proto zcela nelogické uzavírat jakékoli rámcové kupní smlouvy; veškeré objednávky probíhají telefonicky či e-mailem. Stejně tak se stěžovatelka vymeziila proti tvrzení, že by měla začít s ELKO TRADING, spol. s r. o. obchodovat v době, kdy této společnosti nebyly vyplaceny nadměrné odpočty – o této skutečnosti nebyla stěžovatelka nikdy informována a ani z žádného důkazu toto tvrzení nevyplývá. Důvodem pro vstup stěžovatelky do daného odvětví tak nebylo „převzetí rizika zadržetí nadměrných odpočtů“, ale zlepšení *cash flow*. I kdyby se svými dodavateli uzavírala písemné smlouvy, nevedla by tato skutečnost ke zjištění, že se transakce mohla stát součástí podvodu. Žalovaný proto nemůže stěžovatelce klást k tíži neučinění takových opatření, která by podvod neodhalila. S ELKO TRADING, spol. s r. o. stěžovatelka smlouvu uzavřenou měla, což jejich řádnou spolupráci potvrzuje.

[12] Také výtky žalovaného týkající se absence webových stránek dodavatelů nebyly podle názoru stěžovatelky oprávněné. Tato skutečnost nesvědčí o tom, že by se nemělo jednat o standardní obchodní spolupráci. Žádný právní předpis totiž neukládá povinnost dodavatelům či odběratelům zveřejňovat svoje nabídky či poptávky na webových stránkách. S ohledem na průběh tzv. tradingových obchodů by bylo jakékoli zveřejňování nabídky na webu neefektivní. Sortiment nabízeného zboží a další informace ohledně dodavatelů bylo možné zjistit i bez webových stránek, jak popsali svědkové B. a P. Přijímek zboží se pak účastnil Ing. G., který kontrolu zboží na základě udělené plné moci prováděl. Také nebylo potřebné řešit reklamace zboží, neboť šlo o zboží s celosvětovou zárukou, kterou řeší sám výrobce.

[13] Objektivními okolnostmi, na základě kterých je možné dojít k závěru o podvodu, mají být zejm. informace zjistitelné z veřejných rejstříků, žádné takové okolnosti však žalovaný vůči dodavatelům stěžovatelky neuvedl. V době realizace šlo o spolehlivé plátce DPH, stěžovatelka se tak zcela oprávněně spolehla na legalitu uskutečněných operací. Nelze po daňovém subjektu požadovat, aby považoval každou osobu *a priori* za podezřelou. Stěžovatelka předestřela názor, že dodavatele má důkladněji (zvýšeně) prověřovat, až když vyvstanou určité pochybnosti. Správce daně ani žalovaný pak neuvedli, v čem by údajně chybějící obezřetnost zajistila, že plnění stěžovatelky součástí podvodu nebude. Správní orgány neuvedly, v čem se realizované transakce vymykaly běžným obchodním podmínkám. U všech transakcí bylo spolehlivě prokázáno, že se uskutečnily, přičemž zásadní námitky týkající se neprokázání toho, že stěžovatelka o podvodu věděla nebo vědět mohla, krajský soud nevyvořoval.

[14] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Stěžovatelka nesprávně vyhodnotila argumentaci krajského soudu – ten vycházel z předchozího zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, jehož jednotlivé části odůvodnění stěžovatelka vytrhává z kontextu věci. Žalovaný zdůraznil, že vyličení objektivních skutečností svědčících o podvodu, jakož i prokazování toho, zda stěžovatelka přijala dostatečná opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu, se vzájemně prolínají a nelze je od sebe striktně oddělovat.

Správce daně zjištěné skutečnosti proto nelze uměle „*skatulkovat*“ do konkrétního kroku vědomostního testu. Vždy je potřeba zohlednit celý kontext věci. Některé skutečnosti jsou proto relevantní současně pro více kroků uvedeného testu. Stěžovatelka napadá podle názoru žalovaného podanou kasační stížností i závěry, které posoudil již Nejvyšší správní soud ve svém předchozím zrušujícím rozsudku. Správní orgány prokázaly existenci daňového podvodu i to, že o jeho existenci stěžovatelka mohla a měla vědět. Bylo proto na stěžovatelce, aby svou účast na podvodu vylíčením jiných rozhodných skutečností vyloučila. To se jí však nepodařilo, neboť neprokázala, že by přijala dostatečná opatření bránící riziku zapojení do podvodného řetězce.

[15] Žalovaný zdůraznil, že příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu vznikají, i když daňový subjekt nemá poznatky o subjektu, který neodvedl daň do státního rozpočtu. Podstatné je, zda subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly určité podezřelé znaky, že mohl a měl vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce zasaženého podvodem. V posuzovaném případě existuje řetězec vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, na základě kterých stěžovatelka mohla a měla nabýt podezření o existenci podvodu. Zjištění týkající se mnohamilionové hodnoty plnění, obchodování s rizikovou komoditou, bezmezná spoléhání se na ELKO TRADING, spol. s r. o., jejíž blíže neurčení zaměstnanci realizovali obchody jménem stěžovatelky, bez jakékoli kontroly či udělování pokynů, svědčí o správnosti závěrů daňových orgánů o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. V daném kontextu si lze jen těžko představit, že stěžovatelka realizuje takové množství obchodů v milionových částkách, aniž by měla určitou pochybnost o účasti na daňovém podvodu.

[16] Žalovaný také zdůraznil, že opatření přijatá stěžovatelkou slouží k zamezení její účasti na daňovém podvodu. Samotné prokázání toho, že k podvodu došlo a že daňový subjekt s ohledem na okolnosti transakcí o tomto podvodu vědět mohl a měl, totiž nevede k odmítnutí nároku na odpočet – daňový subjekt má možnost „*vyvinít se*“ tím, že prokáže, že přijal veškerá možná opatření k zabránění účasti na podvodu. Stěžovatelka se však bezmezně spolehla na ELKO TRADING, spol. s r. o., aniž by konkrétní opatření přijala. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky odmítl jako nepřipustnou, neboť stěžovatelka brojí proti závěrům, které Nejvyšší správní soud v předchozím zrušujícím rozsudku již posoudil. Pro případ, že by tak soud neučinil, navrhl žalovaný zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

[17] Na vyjádření žalovaného zareagovala stěžovatelka replikou, ve které setrvala na svých dříve vyjádřených tvrzeních a zdůraznila, že zavedení systému odpovědnosti ohledně účasti na daňových podvodech bez zavinění překračuje rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. V daném případě žalovaný neprokázal, že stěžovatelka mohla a měla o podvodu vědět, proto nebylo namístě hodnotit opatření, která by její účasti na podvodu zabránila.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[19] S ohledem na obsah vyjádření žalovaného Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že kasační stížnost jako taková není nepřipustná. Byť Nejvyšší správní soud ve věci rozhoduje poté, co svým předchozím rozsudkem (č. j. 5 Afs 337/2019 - 39) zrušil první (zrušující) rozsudek krajského soudu (č. j. 22 Af 153/2017 - 65), proti tomuto prvnímu (zrušujícímu) rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost žalovaný, jehož námitky směřovaly proti zrušovacímu důvodům krajského soudu. Těmi v daném případě byly nedostatečné zohlednění výpovědí

pokračování

svědků B. a P. a neprovedení důkazu – tvrzených kontrolních mechanismů ELKO TRADING, spol. s r. o. Oba tyto zrušovací důvody shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnými, avšak podrobně se nezabýval tím, zda žalovaný dostatečně přesvědčivě vymezil objektivní okolnosti svědčící o podvodném jednání, byť nebylo z povahy věci možné tuto otázku od věcného posouzení kasační stížnosti žalovaného zcela izolovat.

[20] V nyní projednávané věci podává kasační stížnost (na rozdíl od předchozího řízení u Nejvyššího správního soudu) stěžovatelka – žalobkyně, která činí sporným zejm. právě prokázání objektivních skutečností svědčících o podvodu na DPH. S ohledem na uvedené nebylo možné kasační stížnost odmítnout jako nepřipustnou, jak požadoval žalovaný.

[21] Po konstatování přípustnosti přezkoumal Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] S ohledem na obsah kasační stížnosti Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že napadený rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, jak krajský soud rozhodl, co jej k výroku o zamítnutí podané žaloby vedlo, přičemž jeho výrok odpovídá odůvodnění napadeného rozsudku, které je srozumitelné a jasné (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS; ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52).

[24] Rozsudek krajského soudu rovněž není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS; ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS.; či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245). Byť je odůvodnění rozsudku krajského soudu velmi stručné, Nejvyšší správní soud považuje vypořádání všech žalobních námitek s ohledem na jejich obsah za dostatečné. Z kontextu napadeného rozsudku krajského soudu, který navázal na předchozí zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu, je zřejmé, že námitku nedostatečného vymezení objektivních okolností svědčících o podvodném jednání v řetězci společností považoval krajský soud za nedůvodnou. Zrekapituloval přitom nejpodstatnější závěry žalovaného o tom, jak transakce probíhaly; z celkového posouzení učiněného krajským soudem tak nedůvodnost uvedené námítka vyplývá.

[25] Podstatou věci samé je tak věcné posouzení otázky, zda v daném případě žalovaný dostatečně identifikoval objektivní okolnosti svědčící o podvodném jednání, resp. samotný závěr krajského soudu o tom, že námitky stěžovatelky nebyly důvodné.

[26] Daňovým podvodem rozumí judikatura Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu situace, kdy je namístě nárok na odpočet odepřít, neboť vznikl na základě podvodného jednání s cílem získat nárok na odpočet DPH neoprávněně (podvodným nebo zneužívajícím způsobem), tj. za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť skutečné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám; k tomu viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, srov. také rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

[27] Aby však bylo možné uvažovat o podvodu na DPH a v důsledku tohoto podvodu i o odepření nároku na odpočet, musí být splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet. Daňový subjekt tak musí (s ohledem na svou povinnost tvrzení a povinnost důkazní) tvrdit a prokázat, že vyhověl zákonným požadavkům uvedeným zejm. v § 72 a § 73 zákona o DPH, tj. že zdanitelná plnění skutečně přijal deklarovaným způsobem, v tvrzeném rozsahu od jiného plátce DPH. To činí zpravidla svým účetnictvím – předložením daňových dokladů s předepsanými náležitostmi. Formálně správný daňový doklad však k uplatnění nároku na odpočet nepostačuje v situaci, kdy o faktickém průběhu sporných plnění existují pochybnosti, neboť nárok na odpočet má základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71).

[28] Neprokáže-li daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění, či to, že zdanitelné plnění přijal od jiného plátce DPH, nárok na odpočet mu vůbec nevznikne. Tyto situace je potřeba důsledně odlišovat od případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, tj. od situace, kdy nárok na odpočet daňovému subjektu vznikl, neboť přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce DPH prokázal, avšak je namístě jej odepřít, neboť vznikl na základě podvodného jednání s cílem získat jej neoprávněně. K posuzování otázky, zda došlo k podvodu, v důsledku kterého je namístě nárok na odpočet odepřít, tak může z povahy věci docházet až tehdy, prokáže-li daňový subjekt hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtu DPH.

[29] Odmítnutí nároku na odpočet je ovšem výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje. Daňové subjekty se tak mohou v zásadě spolehnout na legalitu uskutečněných plnění na základě objektivní povahy daných plnění. Zásada daňové neutrality totiž brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Výjimkou jsou však situace, kdy na základě objektivních skutečností daňový subjekt mohl a měl vědět, že plnění v řetězci, který předchází nebo následuje po plnění uskutečněném osobou povinnou k dani, je (bylo) podvodné povahy.

[30] Důkazní břemeno o tom, že k podvodu na DPH došlo, leží na správci daně (žalovaném). Ten musí dostatečně právně prokázat objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (viz bod 49 citovaného rozsudku ve věci *Mahagében a Dávid*). Nárok na odpočet DPH proto nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General*, věc C-384/04, bod 33).

[31] Je-li tedy identifikován v řetězci podvod na DPH (resp. je postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem Evropské unie daňové orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu.

pokračování

[32] Jak vystihl devátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343: „Závěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možnosti snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

[33] V posuzované věci správce daně identifikoval chybějící daň a popsal objektivní okolnosti, ze kterých bylo možné usuzovat o tom, že sporná plnění byla zasažena podvodem na DPH. Tyto skutečnosti správce daně popsal v jednotlivých zprávách o daňových kontrolách založených ve správním spise – jde o zprávy č. j. 7408934/16/2001-62562-109399 (zdaňovací období listopad 2013); č. j. 7408994/16/2001-62562-109399 (únor 2014); č. j. 7409056/16/2001-62562-109399 (květen 2014) a č. j. 7409118/16/2001-62562-109399 (červen 2014). Popsané skutečnosti zopakoval ve svém rozhodnutí také žalovaný.

[34] Podle všech zjištěných skutečností měla stěžovatelka nakupovat mobilní telefony a příslušenství k nim od různých dodavatelů (specifikovaných výše v bodě [2] tohoto rozsudku), a to způsobem, který rozhodně nelze považovat za standardní. Fakturované zboží nakupovala od dodavatelů, jejichž jednateli byli většinou cizinci (Bosňané, Chorvati, ale také Irové apod.), přičemž řada z těchto dodavatelů se stala krátce po prověrování daných transakcí pro správce daně nekontaktními. Většina dodavatelů také sídlila na virtuálních adresách a neměla provozovny. Veškeré transakce se odehrály „bleskově“ tak, že zboží (mobilní telefony) změnily svého majitele několikrát (i třikrát) za den. V rámci tohoto „bleskového“ přeprodávání bylo přitom zboží v některých případech dovezeno z České republiky na Slovensko, část se ještě téhož dne měla vrátit zpět do České republiky novému majiteli, následně je měla stěžovatelka vyvézt do jiných členských (příp. třetích) států (k podrobnostem viz jednotlivé zprávy o daňových kontrolách).

[35] Veškerou svou obchodní činnost týkající se nákupu a prodeje sporných plnění pak stěžovatelka uskutečňovala prostřednictvím dvou zaměstnanců ELKO TRADING, spol. s r. o. – tato společnost byla přitom v některých případech sama dodavatelem sporných plnění, v jiných případech pak zajišťovala fakticky veškerou ekonomickou činnost stěžovatelky týkající se nákupu mobilních telefonů. Hodnota realizovaných obchodů se pohybovala v milionových částkách, aniž by stěžovatelka uzavírala jakékoli písemné smlouvy – veškerá komunikace s dodavateli se měla odehrát prostřednictvím dvou zaměstnanců ELKO TRADING, spol. s r. o., paní L. a pana P., kterým měla být tato činnost svěřena na základě ústní dohody. O uskutečněné komunikaci s dodavateli stěžovatelka nepředložila žádné konkrétní doklady (vyjma spol. Merkovin s. r. o., k níž doložila e-mailovou komunikaci). Také veškeré přebírání zboží měla za stěžovatelku činit ELKO TRADING, spol. s r. o.

[36] Stěžovatelka sice s ELKO TRADING, spol. s r. o. uzavřela „smlouvu o poskytnutí služeb souvisejících se skladováním a manipulací se zbožím“, předmětem této smlouvy však bylo „poskytnutí vybraných služeb poskytovatele objednateli zejména v souvislosti s dovozem, skladováním a vývozem zboží objednatel (stěžovatelky, pozn. Nejvyššího správního soudu), a to za sjednanou úplatu.“ Podle čl. II. této smlouvy měl poskytovatel – ELKO TRADING, spol. s r. o. poskytovat služby spočívající v převzetí zboží, jeho dočasném uskladnění, předání dalším subjektům a s tím souvisejícím zajištěním nezbytných technických a administrativních úkonů. Za tuto činnost náležela ELKO TRADING, spol. s r. o. odměna ve výši 2 000 Kč měsíčně (čl. III. citované smlouvy). Z této smlouvy však rozhodně nevyplývá, že by stěžovatelka pověřila ELKO TRADING, spol. s r. o. výběrem svých dodavatelů, či jejich prověřováním – veškerá obchodní

činnost stěžovatelky spočívající v nákupu mobilních telefonů a příslušenství k nim v řádu milionů korun se tak odehrávala na základě ústní dohody; fakticky tak uskutečňovala ELKO TRADING, spol. s r. o. za stěžovatelku milionové obchody za odměnu 2 000 Kč měsíčně.

[37] Průběh dodávek zboží v řetězcích pak ilustruje nákup mobilních telefonů od dodavatele MobileMedia, s. r. o. ve zdaňovacím období listopad 2013. Jak správce daně popsal, tato společnost sídlila na virtuální adrese, jejím jednatelem byl Goran Biško (Republika Bosna a Hercegovina) přičemž tato společnost měla mobilní telefony (Apple iPhone) a obaly k nim nakoupit od společnosti AGIBIL spol. s r. o. (dnes vymazána z obchodního rejstříku) – jednatelem této společnosti byl v daném období Pavel Pešice (od října 2014 jej ve funkci vystřídal Dario Mažar, Chorvatská republika), který měl zboží nakoupit od společností Pentam Group s. r. o. a Zegaton s. r. o. Zboží v hodnotě několika milionů si měla AGIBIL spol. s r. o. přebírat na parkovištích u benzínových pump, přičemž krátce poté se stala pro správce daně nekontaktní (za listopad 2013 podala daňové přiznání, ale daň nezaplatila). Daň v tomto případě nezaplatili ani společnosti Pentam Group s. r. o. a Zegaton s. r. o. Od společnosti AGIBIL spol. s r. o. putovalo zboží k dodavateli stěžovatelky - MobileMedia, s. r. o. Výběr tohoto dodavatele měla za stěžovatelku učinit ELKO TRADING, spol. s r. o., stejně jako přejímku zboží a jeho údajnou kontrolu, aniž by stěžovatelka výběr tohoto dodavatele jakkoli kontrolovala, udělovala k němu pokyny či své dodavatele sama nějak prověřovala. To vše měli za stěžovatelku činit již zmínění zaměstnanci ELKO TRADING, spol. s r. o., kteří nebyli stěžovatelkou určení, a to za celkovou odměnu 2 000 Kč měsíčně, přestože jen od dodavatele MobileMedia, s. r. o. přijala stěžovatelka (prostřednictvím ELKO TRADING, spol. s r. o.) ve zdaňovacím období listopad 2013 dodávky zboží v celkové hodnotě přesahující 54 mil. Kč (viz zprávu o daňové kontrole č. j. 7408934/16/2001-62562-109399).

[38] K tomu je nutno také zdůraznit, že i přímý dodavatel stěžovatelky - MobileMedia, s. r. o. je dnes (resp. byl ke dni 15. 1. 2020) z obchodního rejstříku vymazán. A byť není ze spisu zcela zřejmé, zda tento dodavatel DPH zaplatil, či nikoli (zpráva o daňové kontrole č. j. 7408934/16/2001-62562-109399 uvádí toliko seznam úhrad předchozímu dodavateli - AGIBIL spol. s r. o.), pro posouzení věci je zásadní ta skutečnost, že správce daně chybějící daň jednoznačně identifikoval v předcházejícím řetězci (viz výše), přičemž nákupy mobilních telefonů se uskutečňovaly tak rychle a v případě všech sporných plnění obdobně (typově stejným způsobem), že zjištěné skutečnosti v předchozím řetězci nelze od skutečností týkajících se stěžovatelkou realizovaných obchodů uměle oddělovat. Nadto tvrzení stěžovatelky, že chybějící daň zjistil správce daně vždy u společností, se kterými neobchodovala, neodpovídá obsahu spisu, neboť minimálně u dodavatelů BMB Power Technology s. r. o. (v likvidaci) a Skaya-Group s. r. o., se kterými stěžovatelka přímo obchodovala, byla chybějící daň jednoznačně identifikována (srov. zprávy o daňové kontrole č. j. 7408994/16/2001-62562-109399 a č. j. 7409118/16/2001-62562-109399).

[39] Obdobným způsobem, jako v případě dodavatele MobileMedia, s. r. o. ve zdaňovacím období listopad 2013 (viz výše), probíhala sporná plnění i v případě dalších dodavatelů – vždy měla veškerou obchodní činnost stěžovatelky na starost ELKO TRADING, spol. s r. o. Stěžovatelka pak následně nakoupené zboží vyvezla – opět v součinnosti s ELKO TRADING, spol. s r. o. – do jiných členských států (na Slovensko, do Polska, na Maltu, do Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, Bulharska, Litvy) či do třetích zemí (do Spojených arabských emirátů).

[40] Nutno přitom zdůraznit, že všechna plnění se týkala rizikové komodity – mobilních telefonů, u kterých se právě z důvodu vysokého rizika daňových podvodů následně, s účinností od 1. 1. 2015, začal uplatňovat režim přenesení daňové povinnosti (tzv. *reverse charge*) – k tomu srov. nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro

pokračování

použití režimu přenesení daňové povinnosti. Všechny sporné transakce, u kterých správce daně a žalovaný identifikovali objektivní skutečnosti svědčící o podvodu, stěžovatelka realizovala v období bezprostředně předcházejícím zavedení režimu přenesení daňové povinnosti (ve zdaňovacích obdobích listopad 2013 a únor, květen a červen roku 2014). A skutečnost, že žalovaný odkázal ve svém rozhodnutí na články obsahující informace o tom, že mobilní telefony představují rizikovou komoditu, na závěru o tom, že tato skutečnost svědčí v neprospěch stěžovatelky, nic nemění. Rizikovost této komodity, resp. stanovení režimu přenesení daňové povinnosti vyplývá z citovaného nařízení vlády a jde o skutečnost, kterou žalovaný zcela správně při posuzování věci zohlednil. Podstatné je, že z odkazů na články na webových stránkách, obsažených v rozhodnutí žalovaného, správní orgány nedovozovaly nic, co by nevyplývalo z citovaného nařízení vlády.

[41] Takto vylíčené skutečnosti (zejm. způsob obchodování stěžovatelky ve spolupráci s ELKO TRADING, spol. s r. o. za minimální odměnu, bez bližšího ujednání o výběru dodavatelů, bleskové obchody s rizikovou komoditou, apod.) podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu ve svém souhrnu prokazovaly vědomost stěžovatelky o podvodném jednání. Jde o objektivní okolnosti transakcí, na základě kterých stěžovatelka mohla (a měla) nabýt přesvědčení o tom, že jde o transakce zasažené podvodem na DPH. Nejvyšší správní soud je proto s krajským soudem ve shodě ohledně závěru, že žalovaný své důkazní břemeno unesl. Přestože krajský soud odůvodnil uvedený závěr velice stručně, z jeho rozhodnutí a kontextu celé věci je toto posouzení zřejmé a má oporu ve spise.

[42] Žalovaný tak prokázal vědomou účast stěžovatelky na daňovém podvodu, resp. její neobezřetné chování, neboť stěžovatelka dostatečná opatření, kterými by svou účast na podvodném jednání eliminovala, nepřijala. Jak zdůraznil krajský soud v návaznosti na předchozí zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu – stěžovatelka projevila vůči svému hlavnímu obchodnímu partnerovi (ELKO TRADING, spol. s r. o.) bezmeznou důvěru. Této společnosti přenechala výběr všech svých dodavatelů, aniž by nad tímto výběrem měla kontrolu. S ELKO TRADING, spol. s r. o. uzavřela pouze smlouvu o skladování, aniž by jakkoli výběr svých dodavatelů smluvně ošetřila, či alespoň určila, kdo konkrétně bude mít výběr dodavatelů na starosti a jaká kritéria bude při jejich výběru uplatňovat; přičemž za obstarávání všech záležitostí spojených s mnohamilionovými dodávkami mobilních telefonů stěžovatelka platila ELKO TRADING, spol. s r. o. odměnu ve výši 2 000 Kč měsíčně. S konkrétními dodavateli pak neuzavírala písemné smlouvy, vše realizovala na základě telefonické či e-mailové domluvy, a to i přes vysokou hodnotu obchodovaného zboží. Podrobnější podmínky sjednané v písemné smlouvě, jakož i konkrétněji sjednaný způsob výběru dodavatelů přitom bylo možné po stěžovatelce s ohledem na výši hodnoty plnění bezesporu požadovat.

[43] Pokud jde o jednotlivá dílčí tvrzení stěžovatelky, kterými se snažila popřít závěr žalovaného a krajského soudu o existenci objektivních skutečností svědčících o podvodu, k tomu je nutno poznamenat, že byť jednotlivá zjištění daňových orgánů sama o sobě podvodné jednání neprokazují, jejich souhrn tvoří ucelenou mozaiku nestandardností, která vytváří skutečný obraz realizovaných transakcí – z něj je pak možné spolehlivě dovodit, že stěžovatelka s ohledem na tyto nestandardnosti o podvodu vědět mohla a měla. Nebylo přitom úkolem správce daně a žalovaného stěžovatelce podrobně vysvětlovat, jak se měla zachovat, aby se podvodnému jednání vyvarovala, tj. podrobně popisovat, jaké obchodní jednání ještě považuje za standardní, příp. jaké jednání již klasifikuje jako nestandardní. Jeho úkolem bylo vymezit takové objektivní okolnosti, z jejichž celkového obrazu bude možné spolehlivě na podvodné jednání usuzovat. To se správci daně a žalovanému povedlo, což potvrdil i krajský soud.

[44] Neobstojí proto jednotlivá dílčí tvrzení stěžovatelky, týkající se např. absence webových stránek – sama absence webové prezentace jistě nesevčí o podvodném jednání; tato skutečnost však dokresluje to, jak spolupráce mezi stěžovatelkou, ELKO TRADING, spol. s r. o. a dalšími dodavateli fakticky probíhala. Neobstojí ani námitky týkající se počátku spolupráce stěžovatelky s ELKO TRADING, spol. s r. o. – z výpovědi svědka B. (protokol č. j. 35323/17/3201-62050-802447) vyplynulo, že „*spolupráce se společností SALMON začala z důvodu, že tradingové obchody nabývaly na objemu a jako ELKO jsme nebyli schopni je financovat (nákupe v ČR a prodej do JČS), neboť nám vznikaly nadměrné odpočty, které nám stály u finančního úřadu[...]*“. Právě v důsledku skutečnosti, že stěžovatelka začala vykazovat nestandardní množství obchodů ve vysokých hodnotách poté, co začala spolupracovat s ELKO TRADING, spol. s r. o., přitom vedlo správce daně k zahájení prvotního postupu k odstranění pochybností. Takovýto důvod k pochybnostem o skutečném průběhu deklarovaných obchodů (vykazování velkého množství plnění oproti předchozím zdaňovacím obdobím) judikatura správních soudů standardně aprobuje – ostatně, tato otázka byla předmětem posuzování v předchozím (zrušujícím) rozsudku Nejvyššího správního soudu (č. j. 5 Afs 337/2019 - 39); v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uzavřel, že prvotní pochybnosti správce daně byly s ohledem na tuto skutečnost oprávněné. A byť lze souhlasit se stěžovatelkou, že nevstupovala do zcela nového odvětví (obchodovala již dříve), nelze pominout, že v důsledku spolupráce s ELKO TRADING, spol. s r. o. začala obchodovat s novým zbožím, se kterým dříve neobchodovala, které však představuje rizikovou komoditu.

[45] Nejvyšší správní soud nesehlasí s názorem stěžovatelky, že správní orgány nepochopily podstatu tzv. tradingových obchodů, jak stěžovatelka svou obchodní činnost nazývala. Ani tvrzená specifika (zejm. rychlost obchodů) stěžovatelku neopravňovala rezignovat na prověřování svých partnerů, resp. věnování zvýšené pozornosti interním kontrolním mechanismům, které by její účasti na podvodu zabránily. Jako přijetí veškerých opatření, které bylo na stěžovatelce možno požadovat, nelze hodnotit tvrzenou kontrolu zboží, kterou měl za stěžovatelku provádět zaměstnanec jejího dodavatele (ELKO TRADING, spol. s r. o.) Ing. G. Nadto Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka sice tomuto zaměstnanci udělila plnou moc (která je založená ve správním spisu), z této plné moci však nevyplývá, že by měl Ing. G. provádět kontrolu nakupovaného zboží (plná moc obsahuje obecnou formulaci „*k přímému zastupování společnosti SALMON SERVICES Ltd., ve všech věcech týkajících se vývozu zboží společnosti, včetně vydávání a přijímání souvisejících dokumentů, jednání s dopravci, celními úřady a ostatními společnostmi a institucemi, podepisování za společnost a užívání razítka společnosti Salmon Services Ltd.*“ (důraz přidán Nejvyšším správním soudem). Nelze z ní tak dovodit, že obsahuje závazek provádět kontrolu dodaného (nakoupeného) zboží.

[46] Nelze souhlasit se stěžovatelkou ani v tom, že objektivní skutečnosti svědčící o podvodu musí vyplývat z veřejných rejstříků. Informace o tom, že konkrétní dodavatel je nespolehlivým plátcem DPH, je nepochybně velmi silným ukazatelem, který musí daňový subjekt zohlednit. Skutečnosti svědčící o podvodu však vždy z veřejných rejstříků zjistit nelze. Negativní hodnocení dodavatele jako nespolehlivého plátce DPH se z povahy věci ve veřejném rejstříku projeví zpětně, resp. až poté, co daný subjekt své povinnosti řádně neplní. Objektivní skutečnosti svědčící o podvodu vyplývají zejm. z faktického průběhu realizace konkrétních plnění (ze způsobu uskutečňování obchodů), přičemž podvodného jednání se mohou účastnit jak spolehliví, tak i nespolehliví plátcí. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 2. 2020, č. j. 10 Afs 253/2018 - 39, bod 13, „*stěžovatelka zřejmě vychází z toho, že ten, kdo není uveden v evidenci nespolehlivých plátců, musí být považován za spolehlivého obchodního partnera. Ve skutečnosti tu ale platí obrácená logika: kdo je v evidenci, není spolehlivý – ovšem podvodného jednání se jistě mohou dopouštět i subjekty, které v evidenci nejsou či nebudou. Jinak řečeno: obezřetnost v obchodním styku se nevyčerpává nahlédnutím do evidence. Na to, zda daňový subjekt měl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, se usuzuje ze souhrnu různých skutkových okolností.*“

pokračování

[47] Takový souhrn skutkových okolností žalovaný v projednávané věci identifikoval, jak správně uzavřel krajský soud. Námitku jejich nedostatečné identifikace a nedostatečného posouzení ze strany krajského soudu tak Nejvyšší správní soud důvodnou neshledal. Nadto nelze přehlédnout, že dodavatelé stěžovatelky (a dodavatelé těchto dodavatelů) se nespolehlivými plátcí stali krátce poté, co byla sporná plnění realizována. V kombinaci s dalšími zjištěnými skutečnostmi (zejm. faktický způsob realizace transakcí – přeprodávání rizikové komodity několika subjektům v rámci jediného dne, putování části zboží v krátkém časovém období na Slovensko a zpět, za společnosti jednající cizinci, častá nekontaktnost dodavatelů v návaznosti na prověřování sporných transakcí, smlouva mezi stěžovatelkou a ELKO TRADING, spol. s r. o. za odměnu 2 000 Kč měsíčně za manipulaci se zbožím v mnohamilionových částkách, atd.) pak tato okolnost svědčí spíše o tom, že stěžovatelka po celou dobu nedbala, že obchoduje s rizikovými subjekty.

[48] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že dílčí námitky stěžovatelky vůči jednotlivým zjištěním správce daně (žalovaného) nevyvracejí závěr o tom, že k podvodnému jednání došlo za vědomé účasti stěžovatelky. Zjištění správce daně vytváří takový souhrn skutečností, které svědčí o tom, že se stěžovatelka podvodného jednání účastnila vědomě (o tomto jednání minimálně mohla a měla vědět). S ohledem na její pasivitu správce daně a žalovaný prokázali její účast na daňovém podvodu. Zcela správně tak posuzovali, zda stěžovatelka přijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu a dospěli ke správnému závěru, že její opatření dostatečná nebyla – stěžovatelka fakticky žádná opatření neučinila. Spolehla se výhradně na činnost svého dodavatele (ELKO TRADING, spol. s r. o.), který za ni měl realizovat milionové transakce za minimální odměnu. Ani tyto dílčí námitky tak nemohou být úspěšné.

V. Závěr a náklady řízení

[49] Námitky uvedené v kasační stížnosti Nejvyšší správní soud důvodnými neshledal, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. poslední věty zamítl.

[50] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu náhradu nákladů řízení Nejvyšší správní soud nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 1. července 2022

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu