



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **KRINNER MULTI FIX, s.r.o.**, se sídlem Dukelských hrdinů 1177, Lanškroun, zastoupené JUDr. Ing. Janem Kopřivou, Ph.D., advokátem se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2020, č. j. 15594/20/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 12. 5. 2021, č. j. 52 Af 44/2020 - 73,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** 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 a dosavadní průběh řízení

[1] Předmětem projednávané věci je (zjednodušeně řečeno) posouzení (ne)účasti žalobkyně na daňovém podvodu a od toho se odvíjející (ne)přiznání nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty.

[2] Žalobkyně podala přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období říjen až prosinec 2013, leden až duben 2014, červen až červenec 2014, září až prosinec 2014 a leden až červen 2015 (dále též „rozhodná zdaňovací období“), v nichž si mimo jiné uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (rotační kovačka typu L 500, drobného majetku a AL čelisti) a poskytnutí služby (balení a [kontrola] zemních vrutů) od společností F. C. plus, s.r.o. (dále též „F. C. plus“) a Janisimo s.r.o. (dále též „Janisimo“). Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) za rozhodná zdaňovací období vyměřil daň konkludentně.

[3] Dne 3. 6. 2016 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu za uvedená zdaňovací období. Ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že nároky na odpočet daně v souhrnné výši 923 993 Kč, které žalobkyně uplatnila, nelze považovat za oprávněně uplatněné, neboť je zřejmé, že žalobkyně přijala tato zdanitelná plnění jako součást řetězce společností, v rámci něhož došlo k zatížení těchto zdanitelných plnění daňovým podvodem. Správce daně popsal chybějící daň a skutečnosti svědčící o tom, že žalobkyně věděla či mohla vědět, že je účastna daňového podvodu (virtuální sídla; absence webových stránek F. C. plus; nezveřejňování účetních závěrek; nestandardní kontrola dodávaných vrutů; neobornost dodavatelů; vazba na pana Petruchu – jediného společníka a jednatele společnosti Black Service, s. r. o., účastné v minulosti na daňových podvodech; absence specifikace plnění na daňových dokladech; absence dokladů o původu plnění, sjednané záruky, objednávky či kupní smlouvy). Nadto žalobkyně ani neprokázala, že jednala v dobré víře a že přijala veškerá opatření, jež je po ní možno rozumně požadovat, aby předešla tomu, že se stane součástí daňového podvodu.

[4] Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům správce daně byla zamítnuta a rozhodnutí správců daně (blíže bod [8] rozsudku krajského soudu) potvrzena rozhodnutím žalovaného.

[5] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně zejména uvedla, že odpočet daně uplatnila za běžných podmínek, nikoliv za nestandardních okolností, které by navíc dosahovaly takové intenzity, že by mohly spolehlivě prokázat její účast na daňovém podvodu. V souzené věci nebyl postaven na jisto vznik daňového podvodu. Žalobkyně si ověřila existenci dodavatelů, jejich plátcovství, zda nejsou v insolvenční a nejsou nespolehlivými plátcí. O skutkové podstatě existují pochybnosti (byť i částečné), je proto nutné postupovat ve prospěch žalobkyně (ve smyslu zásady *in dubio pro reo*).

[6] Krajský soud žalobkyni nepřisvědčil.

[7] Úvodem poznamenal, že při hodnocení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra).

[8] K první podmínce konstatoval, že k získání neoprávněné výhody (podvodu) došlo tím, že v rámci obchodního řetězce vždy jeden z dodavatelů v řetězci plátců neodvedl státní pokladně daň, resp. byl vůči svému místně příslušnému správci daně nekontaktní a nebylo možné ověřit jím vykázanou daň, ani to, zda tato obsahuje daň z plnění uskutečněného vůči žalobkyni, resp. jinému odběrateli. Následně žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z titulu přijetí zdanitelných plnění ze strany dodavatelů F. C. plus a Janisimo. V podrobnostech odkázal na body [43] až [62] rozhodnutí žalovaného. Dále uvedl, že všechny popsání okolnosti ve svém souhrnu svědčí o existenci daňového podvodu, byť každá jednotlivě o tom nasvědčovat nemusí.

[9] Druhou podmínku shledal krajský soud taktéž splněnou. Mnoho okolností svědčících o existenci daňového podvodu představuje současně i objektivní okolnosti směřující k závěru o „zaviněné“ účasti žalobkyně na něm. Šlo především o virtuální sídla dodavatelů žalobkyně; neexistenci webových stránek dodavatele F. C. plus; skutečnost, že společnost Janisimo se dle svých internetových stránek zabývá dodáním ledu a ledové tříště; dodavatelé nesestavovali a nepředávali žádné výkazy práce ani záznamy z provedené kontroly (byť úhrada byla sjednána z počtu zkontrolovaných kusů vrutů); skutečnost, že společnost F. C. plus (ani jednatel Jirí Flašar)

pokračování

neměla žádné zkušenosti ve strojírenství nebo s kovovýrobou, přičemž žalobkyně (jako profesionál v oboru) se nedostavila na místo předávky zboží, aby provedla jeho kontrolu a ověřila, že vyhovuje jejím požadavkům, je funkční a bez závad; to, že žalobkyně se nezajímala o původ zboží a nakoupila ho bez dalších průvodních dokladů či jakékoliv dokumentace; žalobkyně vystřídala dodavatele Black Service (poslední plnění v srpnu 2013) a od října 2013 jej nahradila personálně propojenými společnostmi F. C. plus a následně Janisimo, které vystavovaly faktury stejného vzhledu jako společnost Black Service (společnost F. C. plus pak měla stejné sídlo jako společnost Black Service); fakt, že neměla se svými dodavateli uzavřenou kupní smlouvu a aniž by měla předmětné plnění pojištěné (za daných skutkových zjištění. Dále krajský soud poukázal na to, že žalobkyně odebírá zemní vruty nejen od společnosti FILÁK, ale též od společnosti DELTA PLUS, kde výroba zemních vrutů probíhá na nižší technologické úrovni a s menší mírou automatizace než ve společnosti FILÁK. Přesto žalobkyně kontrolu zemních vrutů nechávala provádět výhradně u zemních vrutů vyrobených společnostmi FILÁK, ale produkci společnosti DELTA PLUS bez dalšího expedovala svému německému odběrateli.

[10] Vše výše uvedené napovídá o účelovosti služeb poskytovaných společnostmi F. C. plus a Janisimo žalobkyni, jejichž jediným smyslem bylo nárokování si odpočtu na dani, nikoliv proto, že žalobkyně potřebovala provádět kontrolu zemních vrutů. Navíc pokud odběratel žalobkyni reklamoval vadné zemní vruty, pak je žalobkyně reklamovala pouze u společnosti FILÁK, ale přitom nevyvodila žádné důsledky pro společnosti F. C. plus a Janisimo, které tyto zemní vruty nedbale zkontrolovaly. Žalobkyně po svých dodavatelích ve věci kontroly vrutů nepožadovala žádné výstupy, z nichž by mohla seznat, kolik vrutů bylo vadných. V daném případě existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které měly být žalobkyni známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně měla a mohla vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH.

[11] K poslední podmínce pro neuznání odpočtu daně pro účast na daňovém podvodu krajský soud aproboval závěr žalovaného, že žalobkyně mohla a měla provést důkladnější ověření svých dodavatelů; měla a mohla uzavřít se svými dodavateli písemné smlouvy či požadovat po nich, aby sestavovali výkazy práce a záznamy z provedené kontroly zemních vrutů, které by například mohly obsahovat soupis nalezených závad, množství zemních vrutů vyřazených z expedice apod. K tomu soud uzavřel, že žalobkyně nepřijala všechna opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována, k ověření, že plnění, jež provádí, ji nepovede k účasti na daňovém podvodu.

[12] Pro výše uvedené krajský soud žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost

[13] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) rozsáhlou kasační stížnost.

[14] Stěžovatelka úvodem poukázala na nesprávné vymezení podmínek pro prokazování daňového podvodu, přičemž zdůraznila, že u chybějící daně se jedná o faktickou (nikoliv imaginární) ztrátu daňových příjmů (daňový únik), k čemuž poukázala např. na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 2. 5. 2018, ve věci C-574/15, *Scialdone*, či body [61] až [66] stanoviska generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021, ve věci C-4/20, „*ALTI*“ OOD. V souzené věci, ať již vykazáním či nevykazáním pořízení zboží z jiného členského státu, v daňovém přiznání nedochází a ani nemůže dojít ke ztrátě daně, neboť výsledná daňová povinnost bude vždy shodná. Ze závěrů správců daně a soudu nelze určit, zda je chybějící daň detekována u přímých dodavatelů stěžovatelky, tedy F. C. plus a Janisimo, nebo u jejich dodavatelů, od kterých uplatnili nárok na odpočet daně. Stěžovatelka se proto ani nemá

jak proti těmto závěrům bránit (srov. rozsudek SDEU ze dne 16. 10. 2019, ve věci C-189/18, *Glencore Agriculture*).

[15] Závěry žalovaného jsou navíc rozporné, neboť na straně jedné uvádí chybějící daň u dodavatelů společností F. C. plus a Janisimo, tedy společností Briga a Blue Forest, na straně druhé domnělou chybějící daň identifikují také u společností F. C. plus a Janisimo, a to buď tím, že nevykázaly přijatá plnění z jiného členského státu (mylnost tohoto závěru stěžovatelka uvedla již výše), nebo tím, že si neoprávněně snižovaly své daňové povinnosti uplatněním vysokých nároků na odpočet daně. To však samo o sobě nijak o chybějící dani nnesvědčí, zvláště když jsou tyto závěry ve vzájemném protikladu.

[16] Má-li žalovaný i krajský soud za to, že dodavatelé uplatňovali fiktivní nároky na odpočet daně, pak chybějící daň nemohla nastat u společností Briga a Blue Forest (u této společnosti mohla vzniknout chybějící daň maximálně, pokud by nehradila daň na výstupu z reklamních plnění poskytnutých pro společnost Janisimo, což však nebylo předmětem plnění se stěžovatelkou). Nelze přitom tvrdit zároveň jak fiktivnost obchodních transakcí, tak absenci daně na výstupu z těchto plnění. Tyto závěry se navzájem vylučují. Buď se jednalo o fiktivní plnění a nárok na odpočet daně vůbec nevznikl, čímž měl být tento nárok na odpočet daně odepřen, nebo se o fiktivní plnění nejednalo, protože daň chybí u deklarovaných společností Briga a Blue Forest na výstupu. Je přitom povinností správců daně konkrétně popsat, na jakých skutkových okolnostech staví existenci daňového podvodu, a to co do jeho vzniku, obsahu a rozsahu (souhrnně jeho identifikace). K existenci chybějící daně nepostačí odkaz na nekontaktní dodavatele. Absence konkrétního vyčíslení chybějící daně by vedla k tomu, že by nebylo možné využít „procesní obrany“ stanovené v bodech [26] a násl. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44, *Fast Money*. Závěry krajského soudu jsou proto v rozsahu popisu „chybějící daně“ nepřezkoumatelné a porušují právo na spravedlivý proces.

[17] Ke druhé podmínce odepření uznání odpočtu daně pro účast na daňovém podvodu stěžovatelka uvedla, že mnoho společností nemá internetové stránky, používá stejné účetní programy, sídlí na tzv. virtuální adrese. Pro plnění nebyla zapotřebí žádná zvláštní kvalifikace či koncese. Poukazuje na to, že společnosti Briga a Blue Forest nemohly být a zároveň nebyť články dodavatelsko-odběratelského řetězce, to však plyne ze závěrů správců daně a krajského soudu. Pokud dodavatelé (F. C. plus a Janisimo) uplatňovali fiktivně nároky na odpočet daně, pak plnění stěžovatelky nebylo a nemohlo být zasazeno daňovým podvodem, neboť mezi nimi není žádná souvztažnost. Stěžovatelka se tak stává ručitelem za plnění mezi svými dodavateli a jejich dodavateli. Správci daně nedostatečně zjistili skutkový stav v souvislosti s chybějící daní a daňovým podvodem.

[18] Správci daně tvrzené objektivní okolnosti svojí povahou vůbec neodpovídají judikaturou požadovaným objektivním okolnostem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019 - 40, *CZ Hartmann*). Pokud by se jednalo o „pouhé“ neodvedení daně společnostmi Briga a Blue Forest, pak mezi identifikovanými objektivními okolnostmi absentuje příčinná souvislost, neboť tyto nijak nevypovídají o tom, jak měla stěžovatelka vědět o tom, že u subjektů, které nezná, dojde k neodvedení daně. Šlo-li by o daňový podvod spočívající ve fiktivním uplatnění nároků na odpočet daně u společností F. C. plus a Janisimo, pak opětovně mezi identifikovanými objektivními okolnostmi zcela absentuje příčinná souvislost, neboť ani tyto nijak nevypovídají o tom, jak měla stěžovatelka vědět o tom, že její dodavatelé budou vykazovat fiktivní nároky na odpočet daně, nadto nijak nesouvisející s přijatými plněními.

[19] K samotným objektivním okolnostem stěžovatelka zdůrazňuje, že jde o standardní tržní okolnosti. Některé požadavky správců daně (pojištění, protokoly z kontrol) naopak jsou v tržním prostředí nestandardní. Kontroly vrutů stěžovatelka prováděla až do výše svých kapacit sama,

pokračování

nad tuto výši kontrolu prováděli její dodavatelé. Správci daně ani soud nevysvětlili spojitost mezi objektivními skutečnostmi a daňovým podvodem – má se jednat o indicie o účasti na něm. Stěžovatelce přitom nemohou být stanoveny povinnosti stran ověřování si svých dodavatelů nad rámec zákona (srov. rozsudek SDEU ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, „*Altic*“ *SLA*). Žalovanému se nepodařilo prokázat, že by obchodní transakce probíhaly za krajně nestandardních okolností, postrádaly ekonomického smyslu nebo nebyly racionální. Své závěry o standardech na trhu nepodložil žádným důkazem ve spisovém materiálu, neboť žádné standardy na trhu nebyly v průběhu nalézacího řízení zkoumány. Krajský soud se však se závěry žalovaného v plném rozsahu ztotožnil.

[20] Závěry o tom, že stěžovatelkou přijatá opatření nebyla dostatečná, nejsou správné. Správci daně navržená opatření neslouží k zabránění účasti na podvodu, ale spíše k prokázání hmotněprávních podmínek pro uznání odpočtu daně. Ty však sporné v projednávané věci nejsou. Jediným vhodným opatřením bylo neobchodovat s dodavateli, což však není účelem opatření.

[21] Stěžovatelka uzavírá, že soudy se nezabývají standardy trhu, ale spokojí se s polemikou správců daně o existenci objektivních okolností. K odkazu soudu na daňový podvod ve vztahu k předchozímu dodavateli (Black Service s. r. o.) stěžovatelka uvádí, že přímo 1. senát posuzoval věc s tímto dodavatelem opakovaně (v rozsudcích ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48, a ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019 - 32) a s opačnými závěry než 7. senát v rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019 - 39.

[22] Pro výše uvedené navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[23] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že SDEU ztracenou daň ve věcech *Scialdone* či *ALTI* neposuzoval jako stěžejní předmět sporu. Závěr o chybějící DPH lze postavit i na sérii nepřímých důkazů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41).

[24] V souzené věci dodavatel F. C. plus vykazoval ve svých daňových přiznáních přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění v téměř stejné výši a měl pouze malou daňovou povinnost v řádech stovek nebo tisíců Kč. V bodě [58] rozhodnutí o odvolání žalovaný vyložil pochybnosti ohledně skutečností, které svědčí o správnosti daňových tvrzení F. C. plus, a poukázal na skutečnost, že vykazování takových hodnot (tj. téměř stejné vstupy i výstupy s nepatrnou vlastní daňovou povinností), je jedním z typických znaků společnosti typu *missing trader*. V případě transakcí se zbožím AL čelisti (dodávaných stěžovateli společnostmi Janisimo a F. C. plus) byla identifikována chybějící daň i u další obchodní společnosti v řetězci - Briga Neuva, s.r.o. Tato společnost daň z uskutečnění předmětného plnění nepřiznala ani neuhradila. Rovněž v případě obchodní společnosti Janisimo byla identifikována chybějící daň. Dodavatel Janisimo uplatňováním neoprávněných nároků na odpočet daně uměle snižoval své daňové povinnosti. Tímto způsobem došlo k porušení neutrality DPH a souvislost chybějící daně a předmětných obchodních transakcí je tedy dána (viz bod [60] rozhodnutí o odvolání).

[25] Jako zavádějící a ryze spekulativní žalovaný považuje argumentaci stěžovatelky ohledně nemožnosti narušení neutrality daně v případě pořízení zboží z jiného členského státu. Stěžovatelka pomýjí, že nárok na odpočet daně nevzniká automaticky, ale je třeba jej vhodnými důkazními prostředky prokázat, což společnost Janisimo neučinila. Měla tudíž povinnost daň na výstupu přiznat a uhradit.

[26] Stěžovatelka mylně dovozuje, že chybějící daň byla identifikována i u subdodavatele Blue Forest s.r.o. Z rozhodnutí o odvolání je však zřejmé, že chybějící daň u tohoto subdodavatele identifikována nebyla.

[27] K podvodnému jednání (s následkem daňového úniku) může dojít u kteréhokoli z článků v řetězci, a to mnoha různými způsoby. Judikatura SDEU neposkytuje oporu pro názor stěžovatelky, že daňové orgány měly zjistit, „kde daň fakticky chybí, a v jaké výši“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 - 45).

[28] Ani požadavek na hledání souvislosti mezi výší neuznaného nároku na odpočet daně na straně jedné a konkrétní výší chybějící daně na straně druhé vyslovený v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 5. 2019, č. j. 11 Af 7/2018 - 71, není nikde stanoven. Nárok na odpočet je nutno v souladu s judikaturou SDEU odepřít všem článkům řetězce, které neprošly tzv. vědomostním testem (srov. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 158/2019 - 63 ze dne 7. 9. 2021).

[29] Nedůvodná je rovněž námitka absence namítané příčinné souvislosti se společností, u nichž došlo k narušení neutrality. Není totiž rozhodné, která konkrétní společnost (který konkrétní článek řetězce) DPH neuhradila, resp. zda to byl přímý dodavatel stěžovatelky; klíčové pro konstatování podvodu na DPH je to, zda stěžovatelka o podvodné transakci věděla či vědět mohla (srov. bod [29] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018 - 53, a rozsudek téhož soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018 - 79).

[30] V nyní souzené věci byly zjištěny takové objektivní okolnosti (např. navázání spolupráce se subjekty bez zkušeností v daném oboru, virtuální sídla dodavatelů, neexistence webových stránek nebo prezentace zcela odlišného předmětu podnikání, absence písemných kupních smluv, absence výkazů práce a záznamů o kontrole, nezájem o specifikaci zboží a technický stav, nepožadování záruky či úplné technické dokumentace, ignorování totožného sídla dodavatelů a shodného vzhledu faktur), které by měl považovat každý podnikatel za nestandardní, a není na místě zkoumat, zda takové nestandardnosti ignorují i jiní podnikatelé. Lze jistě souhlasit s tím, že pokud se správce daně pouští do úvah, jaké je např. obvyklé jednání při obchodování s konkrétní specifickou komoditou (např. zlato, potravinářské zboží apod.) nebo ve specifické zeměpisné oblasti (např. USA, asijské státy apod.) měl by mít k dispozici i relevantní podložené informace o těchto segmentech trhu. V daném případě však taková situace nenastala, neboť to, co bylo stěžovateli vyčítáno jako nestandardní okolnosti, byly okolnosti vztahující se k obecnému jednání podnikatelů a nikoliv k jednání v určité obchodní oblasti zahrnující konkrétní specifika.

[31] Je nezbytné posuzování důkazních prostředků jako souvislého celku, nikoliv toliko izolovaně každého zvlášť.

[32] Z napadeného rozsudku současně neplyne, že by účastník řízení nebo krajský soud kladli stěžovateli k tíži, že nepřijal opatření, která od něj nebylo racionální požadovat (zevrubné šetření, které by neodpovídalo povaze zjištěných okolností). Přiměřená opatření mají vést spíše k zajištění standardního průběhu obchodní transakce než k tomu, že by měly vždy zabránit účasti na podvodu na DPH. Je však nezbytné rozlišovat situace, kdy se daňové subjekty chovají lehkovážně a nepřiměřeně povaze obchodních transakcí, od situací, kdy skutečně přijmou relevantní opatření, avšak tato opatření nakonec skutečně bez jejich zavinění nezabrání jejich účasti na daňovém podvodu. V případě stěžovatelky se jednalo o první z uvedených dvou situací, stěžovatelka podezřelé okolnosti ignorovala a nelze tedy dospět k závěru o přijetí opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu.

pokračování

[33] Závěrem žalovaný uvádí, že rozdílné výsledky soudních řízení (1. a 7. senátu) logicky plynou z odlišných skutkových zjištění, způsobu odůvodnění rozhodnutí správních orgánů a z rozsahu žalobní argumentace, přičemž jen některé závěry z judikatury jsou zobecnitelné.

[34] Rozsudek krajského soudu pro výše uvedené obstojí.

IV. Replika stěžovatelky

[35] Stěžovatelka k vyjádření žalovaného konstatovala, že o rozsudky SDEU *Scialdone* a *ALTI* opřela své tvrzení, že se nemůže jednat o daňový únik, pokud není postaveno najisto, že došlo ke skutečné ztrátě daňových příjmů. V jejím případě nebyla chybějící daň dostatečně identifikována žádným způsobem a její fakticitu tak nelze ověřit.

[36] Nesouhlasí se závěry o nepřiléhavosti rozsudků SDEU na její věc. Při objektivním a racionálním přístupu totiž nic nebrání tomu, aby obecné závěry SDEU, na které stěžovatelka odkazovala, byly aplikovány i v jejím případě, protože jsou ze své obecné povahy relevantní pro každý případ odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu.

[37] Aby byla dodržena zásada rovnosti, nestačí pouze zjistit nestandardní okolnosti, jak prohlašuje žalovaný, ale je nutné jejich existenci prokázat. Účastník řízení zde bez důkazů předjímá, že jím identifikované podezřelé okolnosti jsou nestandardní, aniž by se zároveň zabýval otázkou, zda se nejedná o obvyklé praktiky i jiných podnikatelských subjektů v daném odvětví. Pokud by totiž šlo o obvyklé praktiky, nemohlo by se jednat o objektivní okolnosti svědčící o účasti na daňovém podvodu.

[38] Povinností správců daně je, aby shromáždili takové množství důkazů, kterými by dostatečně prokázali vědomé zapojení daňového subjektu (zde stěžovatelky) do daňového podvodu. To se vztahuje i na prokázání toho, že údajné nestandardní okolnosti jsou s ohledem na ostatní podnikatelské subjekty na stejném trhu opravdu natolik netypické, že je nelze vysvětlit jinak než účastí na daňovém podvodu. Žalovaný v žádném případě neprovedl komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností, ba naopak ji považuje za požadavek přesahující obvyklé nároky na prokazování podvodů. Rezignací na komplexní analýzu objektivních okolností a jejich prokázání tak žalovaný, a tedy ani krajský soud, nemohli správně posoudit, zda údajně podezřelé skutečnosti nebyly nahodilé, navzájem izolované, dobře vysvětlitelné i jinak než účastí stěžovatelky na daňovém podvodu (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2017, č. j. 31 Af 64/2015 - 66).

[39] Podezřelé informace, které měly stěžovatelku upozornit na možný daňový podvod, nelze z objektivního pohledu označit za podezřelé, protože správci daně se nezabývali tím, jaká je reálná praxe na trhu u jiných ekonomických subjektů, a proto nemohli standardnost okolností nikterak vyloučit. Stěžovatelka tedy nemusela přijmout žádná důsledná opatření nad rámec těch, které již přijala, jelikož ta byla dostatečná.

[40] Stěžovatelka tedy setrvává na tom, aby bylo vyhověno jejím kasačním námitkám a Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[41] Soud shledal kasační stížnost jako včasnou, projednatelnou, přípustnou, přičemž stěžovatelka je v řízení řádně zastoupena. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[42] Kasační stížnost není důvodná.

[43] Úvodem kasační soud konstatuje, že soudy nutně nemusí vypořádávat každý dílčí argument uvedený v žalobě či kasační stížnosti. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní (kasační) argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33). Kasační námitky vznesené stěžovatelkou cílí na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu (zmiňované na více místech ve vztahu k závěrům k podmínkám účasti na daňovém podvodu) a zejména na otázku účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, resp. splnění všech podmínek ze strany správce daně k odeprání nároku na odpočet daně pro účast stěžovatelky na daňovém podvodu.

a. *Nepřezkoumatelnost*

[44] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti, které v obsáhlé kasační stížnosti stěžovatelka zmiňuje i v souvislosti s nezákonností dílčích závěrů krajského soudu, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71). Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud (či správní orgán) rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 - 51).

[45] Takovou vadou však napadený rozsudek netrpí. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění jednoznačně seznatelné. Krajský soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44), s těmi ostatně stěžovatelka polemizuje.

b. *Obecná východiska posuzování podvodů na DPH*

[46] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury SDEU, na kterou rovněž v nyní projednávané věci odkazoval jak v napadeném rozsudku krajský soud, tak i stěžovatel v kasační stížnosti [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarket*, C-271/06, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében keft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva.

[47] Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady

pokračování

2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se mu podaří daň doměřit a ta bude následně zaplacená, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné (srov. bod [25] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43, *AUTODOPRAVA K & K*).

[48] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. bod [38] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 – 63, *KRPOL*). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že k podvodnému jednání došlo, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

[49] Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod [26] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33, *ExaSoft Holding*). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

[50] V rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, Nejvyšší správní soud k otázce chybějící daně dodal, že „[d]ůsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).“

[51] Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následně nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami, k tomu srov. věc *ExaSoft Holding*, bod [27]).

[52] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci *Optigen* totiž SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu

spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc *Mahagében*, bod [49]).

[53] Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (věc *Optigen*, bod [47]). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (věc *Kittel*, bod [51]). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

[54] Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla a mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, *MAKRO Cash & Carry ČR*, nebo ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 – 45).

[55] Nicméně, jak výstižně zdůraznila judikatura, nelze „*extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povinnost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sabat. [...] Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu.*“ (bod [69] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*).

c. Chybějící daň

[56] Stěžovatelka zejména poukazuje na rozpory a nepřesnosti rozhodnutí správců daně, a na to navazující nesprávné závěry soudu, v souvislosti s chybějící daní (vznikem podvodu).

[57] Na obecná východiska (viz bod [46] výše) navázala judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 - 49, ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 - 45), dle níž podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto

pokračování

možné lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod zcela jednoznačně identifikován (přesně vyčíslen a přiřazen ke konkrétnímu článku často spleťtého obchodního řetězce), ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správců daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. již výše citovaný rozsudek *ALADIN plus*). Nelze opomenout, že například požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně přímo u dotčeného subjektu v pozici *missing trader* by v zásadě bránilo postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout (bod 45 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021 - 40, *DYNASTY PARTNER*).

[58] Žalovaný v rozhodnutí o odvolání uvedl k chybějící dani, resp. existenci daňového podvodu, že ten (laicky řečeno) spočívá v tom, že přímí dodavatelé stěžovatelky si uměle navyšovali nároky na odpočet daně (evidovali přijatá daňová plnění) tak, aby v konečném součtu jejich daňová povinnost nebyla vysoká (nemuseli odvést daň na výstupu), přičemž upozornil i na nesrovnalosti v dalším článku řetězce (u dodavatelů dodavatelů).

[59] Dodavatel F. C. plus se však stal nekontaktním, a správce daně proto nemohl ověřit správnost uplatnění nároku na odpočet. Pochybnosti u dodavatele F. C. plus kromě nestandardních okolností věci (viz dále), umocnilo i to, že dodavatele některých plnění (rotační kovačka a tvářecí stroje) nebylo možné identifikovat. Dle svědecké výpovědi měla pocházet ze Slovenska, ač dodavatel v daňových příznáních žádá taková plnění neuvádí a správce daně nevyločil, že jde spíše o zakrývání plnění z tuzemska (od společností Valakov s.r.o. nebo STEELHEL s.r.o. v likvidaci). F. C. plus navíc zajišťovala balení zemních vrutů vlastní činností, přičemž ke vzniklým mzdovým nákladům (nejsou zatíženy DPH) nemohla uplatňovat přiměřeně vysoké nároky na odpočet – vznikala tak ona přidaná hodnota, ze které však dodavatel pravděpodobně neodvedl daň, resp. tuto skutečnost správci daně nemohli ověřit.

[60] Obdobně dodavatel Janisimo vykazoval velmi nízkou daňovou povinnost, byť přidanou hodnotu vytvářel také vlastní silou (kontrola a balení zemních vrutů). Výši daňové povinnosti Janisimo „krátila“ plněními od společnosti Blue Forest s.r.o. (výroba a údržba reklamních panelů) ve výši 1 090 000 Kč. S přijatým plněním však souviselo plnění za provedenou reklamu v celkové výši 120 000 Kč. Společnost Blue Forest přitom neevidovala zaměstnance, plnění jí byla hrazena dodavatelem Janisimo toliko hotově, na podíl společníka Václava Petruchy byla vedena exekuce (od září 2015 do dubna 2016) a v průběhu daňové kontroly se společnost stala nekontaktní.

[61] Dodavatel AL čelistí pro společnosti F. C. plus a Janisimo, Briga Neuva, s.r.o., je nekontaktní a za relevantní období nevykázal žádná zdanitelná plnění. Navíc faktury doložené společností Janisimo nemohl dodavatel Briga Neuva vystavit, neboť postrádal licenci k používání účetního programu (tu měla společnost Janisimo); verze vystavených faktur (7. 60. 887) byla dostupná až po jejich vystavení. Účetní společnosti Briga Neuva i Janisima byla J. F. (manželka Jiřího Flašara – jednatele společnosti Janisimo), která oběma společnostem v relevantním období sestavila daňové příznání. Společníkem Briga Neuva byl pan P.

[62] V rámci prověřování obchodního řetězce vedoucího k e stěžovatelcesprávci daně zjistili vícero nestandardních okolností (indicií) svědčících o možném daňovém podvodu. Dodavatel F. C. plus se stal pro správce daně nekontaktní; veškeré významnější částky připsané na účet F. C. plus i Janisimo vybíral Jiří Flašar; dodavatelé nepoukazovali platby na jiné bankovní účty (jako případnou úhradu plnění od svých dodavatelů) a F. C. plus finanční prostředky obdržela pouze od stěžovatelky (neměla další odběratele); oba dodavatelé sídlili na tzv. virtuálních adresách (bez provozovny či stálého zázemí); F. C. plus neměla ani internetové schránky; pan Flašar nedokázal popsat předmět plnění (rotační kovačku ani AL čelisti), s kým jednal za dodavatele, od koho plnění nakoupil, jaké požadavky na plnění mu stěžovatelka sdělila či komu za plnění zaplatil; předmět činnosti dodavatelů nesouvisel s plněními pro stěžovatelku a ti neměli žádné zkušenosti v oboru dotýkajících se předmětů plnění; předměty plnění nebyly pojištěné, nebyly

sepsány kupní smlouvy, dodavatelé plnění neviděli; obchody s AL čelistmi probíhaly mezi personálně propojenými subjekty; jednatel společnosti Briga (Václav Petrucha), ve které byla zaměstnána jako účetní manželka jednatele dodavatelů daňového subjektu, se v minulosti podílel na daňovém podvodu v postavení jednatele dodavatele (Black service) stěžovatelky (srov. rozsudek č. j. 7 Afs 428/2019 - 39); daňové doklady za společnost Briga vystavila společnost Janisimo až po uskutečnění předmětných plnění. Reklamace kvality vrutů směřovaly přímo na výrobce, nikoliv na dodavatele, kteří prováděli kontrolu kvality.

[63] Správci daně pro identifikaci chybějící daně prováděli úkony vůči daňovým subjektům figurujícím v odběratelsko-dodavatelském řetězci. Zjistili, že do popsaných poskytnutí služeb a zboží byly zapojeny stejné osoby. Kromě stěžovatelky šlo o Jiřího Flašara, jeho manželku (vedla účetnictví dodavatelům stěžovatelky, a společností Briga Neuva a Blue Forest, jejichž společníkem byl V. P.) a V. P. Společnosti spojené s těmito osobami bez objektivně ekonomicky racionálních důvodů vstupovaly do dodavatelského řetězce pro stěžovatelku (vykazovaly nízká či nulová daňová příznání, neměly větších zůstatků na účtu).

[64] Pro účastníky „řetězce“ se tak zjevně racionálním, zejména s přihlédnutím ke všem okolnostem projednávané věci (zejména nestandardním okolnostem identifikovaným správci daně) jeví zejména účast na daňovém podvodu (vidina podílu na chybějící dani získané odpočtem daně). Jiří Flašar, který se strojírenstvím neměl žádné předchozí zkušenosti, a přesto pro stěžovatelku obstarával plnění a služby právě z této oblasti, často nedokázal uvést, od koho plnění zcizil, nebo jak vypadalo (tipy na dodavatele či přímo plnění dostával od jednatele stěžovatelky či jeho bratra). Správci daně pro výše uvedené nemohli reálně zjistit, od koho plnění pochází a ani zda daňové dodavatelé stěžovatelky zákonně uplatňovali nárok na odpočet v tvrzené výši od nekontaktních (nebo neznámých) osob, jimiž snižovali svou daňovou povinnost (ve vztahu ke stěžovatelce poskytnutým plněním) na zanedbatelnou částku.

[65] V řízení vyvstala řada objektivních okolností, která zjevně poukazovala na podvodný (ekonomický iracionální a umělý) charakter vytvoření obchodního řetězce. Přesné vyčíslení chybějící daně a určení, kde jaká její část nebyla odvedena, je za této situace a druhu daňového podvodu fakticky nemožná. Obecně platí, že čím sofistikovanější podvodné jednání, tím obtížnější bude pro správce daně zjistit přesnou výši chybějící daně a konkrétní subjekty, které její určitou výši neodvedly. Bezvýhradně trvání na požadavku přesného vyčíslení chybějící daně podkopává obecnou evropskou snahu (zároveň i zásadu) boje proti daňovým únikům (srov. rozsudky Soudního dvora Evropské unie *Halifax a další*, C-255/02, bod 71; *Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 54, *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 41; či *Italmoda a další*, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 46). Takový požadavek ostatně nestanoví ani žádný ze stěžovatelkou uváděných rozsudků (k tomu srov. i body [37] až [39] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 242/2021 - 44, *PALETY-KUPKA GROUP*).

[66] Chybějící daň v projednávané věci byla indikována u dodavatelů stěžovatele a případně i u jejich dodavatelů.

[67] F. C. plus se stal nekontaktním, přičemž daňová povinnost byla snížena nárokem na odpočet, který správce daně chtěl, ale nemohl ověřit. Dodavatelé rotační kovačky a drobného majetku (tvářecí lisy apod.) byli neznámí a oslovení potenciální dodavatelé nekontaktní. S přihlédnutím k výše uvedeným nestandardním okolnostem se proto jeví identifikace chybějící daně, i s přihlédnutím na zřejmou iracionálnost tvorby obchodního řetězce a personální propojení jeho článků, žalovaným, potvrzená krajským soudem, jako dostatečná.

[68] Dodavatel Janisimo sice se správcem daně komunikoval, ale dodavatel reklamních služeb (společnost Blue Forest), které jeho daňovou povinnost snížily na minimum, již nikoliv.

pokračování

Nekontaktním byl i dodavatel AL čelistí (společnost Briga Neuva), který plnění ve svém daňovém příznání nevykázal. Oběma nekontaktním společností přitom účetnictví zajišťovala paní Flašarová (vyplňuje údaje v jejich daňových příznáních).

[69] Závěr krajského soudu o dostatečném naplnění požadavku na identifikaci chybějící daně, s přihlédnutím k výše uvedenému, proto, stejně jako i jeho odůvodnění, plně ob stojí.

[70] Ke zbývajícím námitkám stěžovatelky k chybějící dani soud uvádí následující.

[71] Je bez významu, že stěžovatelka poukazuje na možné dodání zboží ze Slovenska. To nebylo možné ověřit, protože nelze určit ani cenu zboží (daň na vstupu), plátcovství dodavatele či samotné vlastnictví prodávaného zboží apod. Zapojení společnosti F. C. plus do obchodu se zbožím, na které dala panu Flašarovi typ stěžovatelka nebo bratr jejího jednatele, z pohledu stěžovatelky není (objektivně) ekonomicky racionální. Smysluplným se však zprostředkovaný nákup stává v situaci, že nedošlo k uhrazení alespoň části DPH v řetězci, čemuž svědčí zjištěné nestandardní okolnosti věci.

[72] Identifikace chybějící daně u nekontaktních společností nebyla v projednávané věci dobře možná, nebylo možné ani určit jaká část chybějící daně nebyla odvedena konkrétním článkem řetězce. Poukazovali-li proto správci daně na silné indicie o podvodu související s dodavatelem stěžovatelky i u jejich dodavatelů, nelze vyloučit, že chybějící daň (byť i z části) nebyla odvedena u některých plnění právě i jimi. Tyto skutečnosti se tak vzájemně nevylučují.

[73] Stěžovatelka na projednávanou věc nesprávně vztahuje závěry rozsudku *Fast Money*. V nyní projednávané věci, na rozdíl od případu *Fast Money*, nebylo možné přesně identifikovat chybějící daň a pro nekontaktnost článků řetězce ani tuto výši ověřit, resp. ověřit uhrazení chybějící daně.

d. Vědomostní test a vyvinění

[74] Při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo. Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit. Daňový subjekt má tak v návaznosti na předložená zjištění šanci se vyvinutím, že prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (např. rozsudek ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, *ExaSoft Holding*, body 24 a násl., a tam cit. judikaturu; detailně pak rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, *Easy Working*, body 27 až 43).

[75] Krajský soud zejména v bodu [41] rozsudku (žalovaný v bodech [63] až [73]) poukázal na množství objektivních skutečností, které svědčí o riziku zapojení se do daňového podvodu, bude-li stěžovatelka za těchto okolností s konkrétními subjekty obchodovat.

[76] Nejvyšší správní soud na tomto místě nehodlá opakovat všechny zjištěné objektivní okolnosti dané věci, neboť stěžovatelka ani nepředkládá ucelený alternativní skutkový děj, který by riziko účasti na daňovém podvodu vyloučil či alespoň podstatně snížil tak, že by v další fázi přezkumu účasti na daňovém podvodu bylo možné hovořit o dobré víře. Namísto toho stěžovatelka nabízí výtky k systematickému hodnocení těchto okolností (nedošlo ke komplexní

analýze), neprokázání nestandardnosti (odchylek od trhu) a absence příčinné souvislosti těchto okolností s vědomostí o daňovém podvodu (účasti na něm).

[77] Správci daně, jak správně uvedl krajský soud, provedli „*podrobný výčet objektivních okolností, na jejichž základě dospěli k závěru, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla, že se svým jednáním účastní plnění, jež je součástí podvodu na DPH.*“ Dospěli k závěru, že „*v daném případě existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které měly být žalobkyni známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně měla a mohla vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH.*“

[78] K námitce stěžovatelky, že společnosti běžně sídlí na virtuální adrese či nemají internetové stránky, soud poznamenává, že jde o okolnosti, které krajský soud hodnotil ve vzájemné souvislosti se všemi okolnostmi projednávané věci, nezpochybnil, že izolovaně by nesvědčily o riziku zapojení se do podvodu na dani. Krajským soudem přezkoumávaný závěr správců daně o existenci podvodného řetězce byl založen na hodnocení celé řady dílčích skutečností, které samy o sobě o protiprávním jednání svědčit nemusí, avšak ve svém souhrnu k závěru o pravděpodobném podvodném jednání vést mohou. Nejvyšší správní soud se s tímto ztotožňuje.

[79] Soud musel zohlednit i to, že v projednávané věci nelze zcela racionálně objasnit jednání stěžovatelky (kromě snahy o odpočet DPH v řetězci zasaženém podvodem), která strojírenské zboží nakupuje zprostředkovaně skrze společnosti s nulovými znalostmi v oboru strojírenství, kterým informace o dodavatelích či „typech“ na zboží přímo poskytuje osoba rodinně spřízněná s jednatelem stěžovatelky (jeho bratr) nebo stěžovatelka samotná (sama nevyvíjí snahu o zisk). Stěžovatelka navíc nakupuje ve stejném obchodním modelu (jako se společností Black service), u něhož Nejvyšší správní soud již vyslovil závěr o účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek č. j. 7 Afs 428/2019 - 39), toliko namísto přímého nákupu od společnosti pana P. přibyl mezičlánek, který znepréhlednil další část dodavatelského řetězce. Společnost F. C. plus dokonce sídlí na stejné virtuální adrese jako Black service. Po společnosti F. C. plus plnění poskytovala společnost Janisimo. Společník a jednatel obou společností byl manželem účetní pracující ve společnostech, jejichž společníkem byl pan P. Společnosti pana P. poskytovaly dodavatelům stěžovatelky služby. S dodavateli stěžovatelka neuzavřela žádné písemné smlouvy, nevyžádala si od nich žádné záruky, doklady ke zboží, informace o jeho původu, nereklamovala vadné provedení kontrol, zboží místy ani sama nekontrolovala, nezajímala se o jeho původ. Ačkoliv sama byla zavedenou strojírenskou společností, nakupovala zprostředkovaně od jednočlenných právnických osob, které nezveřejňovaly údaje ve sbírce listin, jejich předmět činnosti nesouvisel se strojírenstvím a tyto bez zjevného důvodu měnila, byť byli dodavatelé personálně spřízněni (zejména skrze účetní paní F.). V této souvislosti je nutné odmítnout, že by byl rozsudek č. j. 1 Afs 427/2017 - 48 protichůdný k rozsudku č. j. 7 Afs 428/2019 - 39. První senát ve svém rozsudku nevysslovil závěr o neexistenci daňového podvodu, ale o vnitřní rozpornosti rozhodnutí žalovaného a neunesení důkazního břemene z jeho strany (k tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41).

[80] K používání stejného účetního programu lze poznamenat, že paní F., která faktury vystavovala, přiznala jejich zpětnou tvorbu pro správce daně na příkaz jednatele P. Jednalo se přitom o nepřímý důkaz o chybějící dani. Mezi dodavateli stěžovatelky a částí jejich dodavatelů existovaly personální vazby právě skrze osobu pana P. a paní F., a proto bylo indicií o podvodu a jeho vědomosti i to, že stěžovatelka obchoduje ve stále stejném rizikovém modelu, což nepřímo potvrzuje i vystavování stejných faktur souvisejících s personálními vazbami (jde o malý díl „skládanky obrazu“ o daňovém podvodu).

pokračování

[81] Závěry správců daně k nestandardnostem řízení zajisté naplňují požadavek na komplexní analýzu těchto nestandardností, neboť bez ní by správci daně nemohli dospět ke správnému závěru o existenci daňového podvodu a následně i o účasti stěžovatelky na něm. Naopak stěžovatelka na jednotlivé okolnosti věci pohlíží toliko izolovaně. V souzené věci nelze dospět po provedeném dokazování k závěru o ekonomickém selhání dodavatele či o objektivně racionálním modelu obchodování (jako tomu bylo v řízeních, v nichž soud neprovedení „komplexní analýzy“ správcům daně vytýkal).

[82] Dále je nutné připomenout, že pokud daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018 - 79).

[83] K obvyklosti okolností, jež správci daně označili za nestandardní (a krajský soud jejich závěr potvrdil), soud neshledává potřebu znaleckého dokazování. Nejde o nestandardnosti ohledně specifického odvětví či konkrétních druhů „obchodů“, ale o okolnosti, které se ve svém souhrnu obecně přičítají běžné opatrnosti či požadavkům na alespoň základní obezřetnost při uzavírání smluv (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019 - 58, ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019 - 27, či ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58).

[84] Obecně platí, že je na uvážení každého daňového subjektu, jakým způsobem bude své podnikání vést, je však taktéž pouze na něm, počínat si v něm tak, aby se neúčastnil daňových podvodů či nezneužíval práva, chce-li uplatnit nárok na odpočet daně, případně osvobození od ní. Boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), přičemž Soudní dvůr Evropské unie opakovaně rozhodl, že se právní subjekty jednající podvodně nebo zneužívajícím způsobem nemohou dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, *Schoenimport*, „*Italmoda*“, *Mariano Previti* a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).

[85] Byť je to správce daně, kdo prokazuje vědomost subjektu o podvodu na DPH, resp. že neučinil dostatečná opatření ke své neúčasti na daňovém podvodu, je toliko na daňovém subjektu, aby své jednání, požaduje-li výhody plynoucí ze systému DPH, přizpůsobil výše zmíněným požadavkům (cílům) evropského práva.

[86] Jednání stěžovatelky ve spojení s nestandardními okolnostmi věci (jak je popsali správci daně, krajský soud a dále i Nejvyšší správní soud) ani zdaleka podporovaný a uznaný cíl směrnice o DPH nenaplňovalo. Stěžovatelka i při vědomí více okolností vzbuzujících podezření o riziku zapojení se do (účasti na) daňového podvodu, neučinila žádná patřičná opatření, resp. adekvátní reakci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 1 Afs 499/2019 - 68). Toliko ověřila své dodavatele ve veřejných rejstřících. Krajský soud k neobezřetnosti stěžovatelky připomněl, že nesepisovala písemné kupní smlouvy, nezajímala se předem o specifikaci zboží ani o jeho technický stav, nepožadovala záruku či úplnou technickou dokumentaci. Nelze odhlédnout ani od časové posloupnosti bezdůvodné změny dodavatelů, kteří byli personálně propojení.

[87] Nejvyšší správní soud tedy přisvědčuje závěru krajského soudu (k vědomosti o podvodu a případně učinění opatření k zabránění účasti na něm), že objektivní skutečnosti uvedené správci daně svědčily o tom, že stěžovatelka věděla nebo minimálně měla a mohla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a přesto nepřijala při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od ní šlo rozumně vyžadovat, aby zajistila, že její plnění se součástí podvodu nestane.

[88] K tomu soud připomíná, že zjištění z veřejných rejstříků o předmětu činnosti a zcela absentujících obligatorních ekonomických dokumentů ve sbírce listin, mělo stěžovatelku o to více vést k dalším opatřením, která by vyloučila její účast na daňovém podvodu.

[89] Krajský soud k námitce absence navržených vhodných opatření odkázal na bod [77] rozhodnutí žalovaného, ve kterém žalovaný výčet opatření výslovně uvádí, žalovaný jako jediné vhodné opatření nezmiňuje neobchodování s dodavateli. Ani tuto extrémní variantu opatření však nelze bez dalšího vyloučit, chtějí-li si účastníci této transakce (těchto transakcí) zachovat možnost odpočtu daně. Je-li „obchodování“ s určitými dodavateli směřováno toliko k podvodnému dosažení daňové výhody, zajisté nebude nepřiměřeným požadavkem na účastníky transakce to, aby se na daňovém podvodu vůbec nepodíleli – jde o naplnění zásady boje proti daňovým únikům (jedné ze společných evropských zásad v oblasti harmonizované daně z přidané hodnoty).

[90] Pro výše uvedené závěry rozsudku krajského soudu plně ob stojí.

V. Závěr a náklady řízení

[91] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Ze shora uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[92] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 18. srpna 2022

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu