



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Kovostroj Bohemia, s.r.o.**, IČ 26913143, se sídlem Kolodějská 507, Týn nad Vltavou, zast. Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem, se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2018, č. j. 28294/18/5300-21443-708394, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 3. 2019, č. j. 51 Af 10/2018 - 77,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“)

- dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1539550/17/2215-51524-303353, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 ve výši 2.197.638 Kč a současně jí uložil zákonnou povinnost uhradit z doměřené daně penále ve výši 439.527 Kč,
- dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1539793/17/2215-51524-303353, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2014 ve výši 657.136 Kč a současně jí uložil zákonnou povinnost uhradit z doměřené daně penále ve výši 131.427 Kč,
- dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1539816/17/2215-51524-303353, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014 ve výši

2.260.095 Kč a současně jí uložil zákonnou povinnost uhradit z doměřené daně penále ve výši 452.019 Kč,

- dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1539834/17/2215-51524-303353, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014 ve výši 8.111.813 Kč a současně jí uložil zákonnou povinnost uhradit z doměřené daně penále ve výši 1.622.362 Kč,
- platebním výměrem ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1539867/17/2215-51524-303353, vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014 ve výši 1.301.480 Kč,
- platebním výměrem ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1540024/17/2215-51524-303353, vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 1.497.465 Kč,
- platebním výměrem ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1540065/17/2215-51524-303353, vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 1.723.797 Kč,
- platebním výměrem ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1540166/17/2215-51524-303353, vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014 ve výši 259.329 Kč,
- platebním výměrem ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1540296/17/2215-51524-303353, vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 3.690.846 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 6. 2018, č. j. 28294/18/5300-21443-708394, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodná zdaňovací období (dále jen „daňový zákon“), zamítl odvolání žalobkyně a uvedených devět (dodatečných) platebních výměrů potvrdil.

[3] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl, že správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za pořízení hutního materiálu od dodavatelů společnosti Legros Computer s.r.o. (dále jen „společnost Legros“) v částce 2.854.774,23 Kč, uplatňovaný za zdaňovací období leden a únor 2014, a společnosti HONEST DRAFT s.r.o. (dále jen „společnost HONEST DRAFT“) v částce 14.510.123,99 Kč, uplatňovaný za zdaňovací období března, dubna, květen a červenec 2014, a za pořízení olova a zinku v ingotech od dodavatele společnosti LY Metale CZ, s.r.o. (dále jen „společnost LY Metale“) v částce 6.917.362,50 Kč, uplatňovaný za zdaňovací období červenec, srpen, září a říjen 2014. V průběhu dokazování totiž vyšly najevo skutečnosti nasvědčující tomu, že se žalobkyně stala článkem pěti řetězců zatížených podvodem na dani z přidané hodnoty ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), o kterých na základě zjištěných objektivních okolností alespoň měla a mohla vědět, přičemž neprokázala dobrou víru a nepřijala opatření, jež mohla být po ní s ohledem na konkrétní okolnosti daných případů rozumně požadována, aby se vyhnula účasti na daňových podvodech. Hutní materiál, olovo a zinek pocházely z Polska, žalobkyně u každého z řetězců čerpala u pořízeného zboží odpočet daně za jednotlivá zdaňovací období roku 2014 v celkové výši 24.282.261 Kč a poskytla osvobozená plnění spočívající v dodání zboží zpět do Polska jedinému odběrateli společnosti „PARTNER STEEL“ SP Z.o.O. (dále jen „společnost PARTNER STEEL“). S ohledem na tyto skutečnosti správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 7. 6. 2017, č. j. 1504181/17/2201-61561 303136, posoudil žalobkyni uplatněné nároky na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění za pořízení

pokračování

předmětného zboží jako neoprávněné a následně vydal platební výměry a dodatečné platební výměry, proti nimž byla podána odvolání.

[4] Dále žalovaný doplnil, že v průběhu daňové kontroly žalobkyně postupně doložila evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, příslušné daňové doklady, včetně dodacích listů, objednávky zboží, doklady o úhradě plnění (bankovní výpisy) a obchodní smlouvy o provozování skladů, kde bylo obchodované zboží uloženo. Žalobkyně za příslušná zdaňovací období unesla důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet daně z hlediska formálních i hmotněprávních. Přijatá zdanitelná plnění spočívající v pořízení hutního materiálu, olova a zinku v ingotech fakticky existovala a byla použita pro ekonomickou činnost žalobkyně. Ta proto splnila podmínky pro uplatnění odpočtu daně uvedené v § 72 a § 73 daňového zákona, nicméně tento nárok jí nebyl uznán na základě aplikace judikatury SDEU. Žalovaný totiž po značně detailním posouzení všech aspektů posuzované věci dospěl k závěru, že v ní správce daně prokázal existenci podvodných řetězců a objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně věděla nebo minimálně měla a mohla vědět, že dodavatelsko-odběratelské vztahy při obchodování s předmětným zbožím jsou zatíženy daňovými podvody, přičemž s ohledem na zjištěné nestandardnosti nepřijala veškerá rozumná opatření za účelem eliminace rizika své účasti na podvodném jednání a při provádění obchodních případů tak nebyla v dobré víře, že se jedná o zcela standardní hospodářskou činnost.

[5] Následně se žalovaný podrobně zabýval třemi odvolacími důvody, v nichž žalobkyně namítla nezákonnost a nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně, jakož i nesprávnost zjištěného skutkového stavu a nerespektování judikатурních principů ohledně důvodů pro nepřiznání nároku na odpočet daně. Žalobkyně se totiž podle svých tvrzení zapojila do podvodných řetězců, jejichž existenci nezpochybnila, nevědomě a účastnila se jich v dobré víře, takže daňové povinnosti měly být stanoveny u skutečných dlužníků, a nikoli u náhodně zvolené poškozené, když navíc v případě správnosti závěru správce daně měl být uplatněn institut ručitele za nezaplacenou daň ve smyslu § 109 odst. 1 písm. c) daňového zákona. Žádnou z těchto odvolacích námitek však žalovaný neshledal důvodnou.

[6] Žalovaný proto učinil závěr, že postup správce daně byl v souladu s judikaturou SDEU i Nejvyššího správního soudu týkající se problematiky podvodu na dani z přidané hodnoty.

[7] Žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 27. 3. 2019, č. j. 51 Af 10/2018 - 77. V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud uvedl, že nepovažuje rozhodnutí o odvolání za nepřezkoumatelné, neboť žalovaný v něm srozumitelně shrnul skutkový stav, z něhož daňové orgány vycházely, a následně podrobně posoudil zjištěné skutečnosti. Z provedeného dokazování je zřejmé, že žalobkyně nepřistupovala k jednotlivým transakcím s péčí řádného hospodáře a z jejího chování vykazujícího značné odlišnosti od běžné obchodní praxe a z dalších vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů lze učinit závěr, podle něhož věděla nebo alespoň měla a mohla vědět o své účasti na obchodování v nestandardních řetězcích s vysokým rizikem podvodného jednání, které byly vytvořeny za účelem neoprávněného získání odpočtu na dani z přidané hodnoty. Současně žalobkyně neprokázala přijetí takových opatření, která by byla schopna reálně zabránit její účasti na daňových podvodech. Krajský soud zdůraznil, že nebyla nutná vědomost žalobkyně o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, nýbrž postačovala pouze existence objektivních okolností, které nasvědčovaly podvodnému charakteru řetězce. Odepřením nároku na odpočet daně tak nedošlo k nepřípustnému založení objektivní odpovědnosti žalobkyně za jednání jiných článků podvodného řetězce. Konečně krajský soud neshledal postup daňových orgánů v rozporu s principem proporcionality

a vysvětlil, že v nyní posuzované věci byl aplikován právní institut odepření nároku na odpočet daně, který se uplatňuje ve fázi nalézacího řízení, zatímco ručení náleží do fáze placení daní, a proto nemohlo být v posuzované věci aplikováno. Na základě těchto skutečností dospěl krajský soud k závěru o nedůvodnosti žaloby.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

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

[9] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka nejprve namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku kvůli jeho nedostatečnému odůvodnění a nevypořádání všech rozhodných žalobních námitek. Konkrétně stěžovatelka uvedla, že krajský soud potvrdil závěry daňových orgánů o nepřijetí dostatečných opatření k zabránění zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, aniž by se správce daně či žalovaný vyjádřili k tomu, proč její postup nepostačoval a co měla učinit, aby byl považován za vyhovující. Jestliže tedy krajský soud v uvedeném ohledu odkázal na nepřezkoumatelnou část odůvodnění rozhodnutí žalovaného, je i napadený rozsudek zatížen vadou nepřezkoumatelnosti. Dále se žalovaný nedostatečně zabýval odvolací námitkou, podle níž správce daně mohl svou včasnou aktivitou zamezit vzniku podvodných řetězců, neboť disponoval informacemi od místně příslušného finančního orgánu tuzemských dodavatelů o zapojení stěžovatelky do daňových podvodů již v únoru 2014 a zůstal vůči ní nečinný až do července 2014. Žalovaný náležitě nevypořádal ani odvolací námitku týkající se nekonzistentního posuzování a vyhodnocování přístupu stěžovatelky k jednotlivým tuzemským dodavatelům. Ani těmito vadami rozhodnutí žalovaného namítanými v žalobě se však krajský soud nezabýval.

[10] Dále stěžovatelka namítla nezákonnost napadeného rozsudku kvůli nesprávnému posouzení právní otázky spočívající v užití § 72 daňového zákona ve světle judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu ohledně možnosti odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty pro zapojení do karuselového podvodu. Uvedla, že nikterak nerozporuje a ani v předchozích řízeních nezpochybnila existenci podvodů na dani z přidané hodnoty, které popsal správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Zásadně však nesouhlasí s tím, že by v předmětných zdaňovacích obdobích roku 2014 o takových podvodech věděla nebo měla a mohla vědět. Správce daně tuto skutečnost neprokázal, a proto jí měl být nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zachován. Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nezákonný z následujících důvodů.

Obchodní spolupráce s V. V. a se společnostmi Delta Steel a PARTNER STEEL

[11] Do předmětných obchodních transakcí stěžovatelka vstoupila i kvůli zprostředkovatelské činnosti jejího dlouhodobého obchodního partnera V. V., o němž se dozvěděla v roce 2006 od své zaměstnankyně, která s ním byla v příbuzenském poměru. Pan V. se v této době zabýval dovozem oceli z Ruska do České republiky, konkrétně z hutí SeverStal Čerepovec, a obchodoval i s celou řadou významných tuzemských subjektů. Tento předmět činnosti úzce souvisel s podnikáním stěžovatelky spočívajícím ve zpracovávání ocelových svitků. S ohledem na obchodní kontakty pana V. v hutích SeverStal Čerepovec a schopnost zajistit klíčovou surovinu pro stěžovatelčin výrobní proces za výhodné ceny s ním od počátku roku 2007 navázala obchodní spolupráci, která se postupně rozvíjela. Pan V. vystupoval jako zástupce britské společnosti Delta Steel Trading Ltd. (dále jen „společnost Delta Steel“), k čemuž se prokázal plnou mocí, a proto stěžovatelka nikdy neměla pochybnost o tom, že se jedná o osobu

pokračování

oprávněnou jednat za uvedenou společnost. Ta byla jedním z nejvýznamnějších obchodních partnerů stěžovatelky a od doby, kdy přestala být její dodavatelkou a stala se zprostředkovatelkou, byl nový obchodní vztah upraven písemnou smlouvou. Zejména spolupráce se společností Delta Steel a panem V. výrazně přispěla k tomu, že stěžovatelka přestála ekonomikou krizi v letech 2007 až 2009.

[12] Zprostředkování transakcí se společnostmi Legros, HONEST DRAFT a LY Metale panem V., k němuž došlo na konci roku 2013, tedy předcházela sedmiletá bezproblémová spolupráce s ním a zobchodované zboží v hodnotě téměř 300 miliónů Kč, to vše bez podnikatelského či jiného rizika a při absenci zpochybnění jakékoliv realizované obchodní transakce ze strany daňových orgánů. Proto není možné souhlasit se závěry krajského soudu o nevěrohodnosti pana V. od počátku obchodní spolupráce a o tom, že důvěra stěžovatelky v tuto osobu při zprostředkování předmětných obchodů nebyla namístě. Uvedené skutečnosti naopak vytvořily silný vztah důvěry v tuto osobu, která byla významným impulzem k akceptaci vstupu stěžovatelky do obchodních transakcí v roce 2014, jejichž klíčové parametry se nijak nevymykaly předchozímu způsobu navazování obchodních příležitostí za účasti pana V.

[13] Obchodními transakcemi s nepojištěnou společností Delta Steel a akceptací směnky podepsané fyzickou osobou stěžovatelka podstoupila určité riziko spočívající v neuhrazení pohledávek, které je však v podnikatelských vztazích běžné. Zajištění směnkou, jež je považována za spolehlivý instrument, stěžovatelka již v minulosti několikrát zvolila, byť se nejedná o její běžnou praxi. Každý podnikatel navázáním obchodního vztahu nese určitou míru nejistoty a neexistuje žádné univerzálně správné obezřetné chování, jež by vedlo k její eliminaci, jinak by neexistovaly neuhrazené pohledávky a obchodní spory. Nelze tedy souhlasit s úvahami správce daně převzatými krajským soudem, podle nichž zřejmě obchodní subjekt není oprávněn žádné podnikatelské riziko nést. Přidělení slovenského daňového identifikačního čísla společnosti Delta Steel znamená jen to, že splnila podmínky pro registraci k dani z přidané hodnoty podle tamních právních předpisů. Spolupráce stěžovatelky s touto společností nevedla v průběhu sedmi let k žádnému porušení daňových předpisů, ani jí nezpůsobila žádné jiné potíže obchodní, právní či reputační povahy.

[14] Nelze se ztotožnit ani se závěrem daňových orgánů aprobovaným krajským soudem, že společnost Delta Steel zprostředkovala stěžovatelce dodavatele i odběratele a že taková obchodní praxe je značně nestandardní. V rámci daňového řízení totiž bylo prokázáno, že společnost PARTNER STEEL, s níž byla navázána obchodní spolupráce na základě zprostředkovatelské činnosti pana V., byla v roce 2014 dlouhodobým a největším odběratelem stěžovatelky. Mezi zprostředkováním obchodního kontaktu se společností PARTNER STEEL a se třemi tuzemskými dodavateli tak nebyla žádná věcná ani časová souvislost.

[15] Právě společnost PARTNER STEEL jako zavedená odběratelka představovala rozhodnou roli při účasti stěžovatelky na daných obchodních transakcích. Tato společnost se specializovala na obchod s veškerým hutním materiálem, měla tři pobočky a obrat 100 miliónů EUR, zaměstnávala až 80 osob, vlastnila krytý sklad o rozloze 1 ha a venkovní sklady o rozloze 1,5 ha, disponovala skladovými zásobami v hodnotě 30 miliónů zlotých a pojišťovnou KUPEG jí byl přidělen úvěrový limit ve výši 25 miliónů Kč. Společnost PARTNER STEEL plnila veškeré smluvní povinnosti, a proto nelze souhlasit s tím, že zjištěné nestandardní objektivní okolnosti předmětných obchodních transakcí měly a mohly vést stěžovatelku k jedinému možnému závěru o její účasti na daňových podvodech.

Preventivní opatření přijatá stěžovatelkou

[16] Dále nelze hodnotit preventivní opatření učiněná stěžovatelkou optikou pozdějších znalostí o řetězových podvodech na dani z přidané hodnoty a je nutné zohlednit její reálné možnosti a dostupné informace v daném čase a místě. Daňové orgány tak měly hodnotit zjištěné skutečnosti a reálné možnosti stěžovatelky rozpoznat riziko daňových podvodů v rozhodné době v kontextu jejích podnikatelských aktivit a zkušeností, jakož i historie zákaznického portfolia, nikoli optikou ideálního světa obchodních vztahů, v nichž podnikatel nevstupuje do žádné nejistoty. Vnímání stěžovatelky, co je v rámci běžné podnikatelské činnosti standardní a naopak rizikové, se přitom utvářelo v celém dosavadním průběhu výkonu její podnikatelské činnosti na základě konkrétních obchodních transakcí a vztahů. V tomto smyslu stěžovatelka předestřela v rámci daňového řízení vysvětlení, proč okolnosti zahájení obchodování s tuzemskými dodavateli nebyly způsobitelné u ní vyvolat dojem, že jediným racionálním vysvětlením předmětných transakcí je spáchání daňových podvodů.

[17] Krajský soud se stejně jako daňové orgány omezil pouze na konstatování, že opatření přijatá stěžovatelkou nejsou vzhledem ke zjištěným objektivním okolnostem dostatečná, aniž vysvětlil, v čem konkrétně jejich nedostatečnost spočívá. V této souvislosti zmínil pouze jedno z opatření, které měla stěžovatelka přijmout, a to zajištění osobního přebírání zboží ve skladech v Paskově. Stěžovatelka však ve vztahu k předmětným obchodním transakcím nemusela učinit žádná specifická interní opatření ani je vyjímát z existujících zavedených postupů, přičemž případné odlišnosti byly dány zvláštnostmi vstupu do nového obchodního segmentu a modelu. Nad rámec obvyklých akceptačních mechanismů aplikovaných na dodavatele se stěžovatelka osobně seznámila s jednatelem společnosti Legros, HONEST DRAFT a LY Metale a provedla prohlídku skladovacích prostor. Krajský soud jí na jedné straně přičetl k tíži, že se seznámila se společností HONEST DRAFT a zkontrolovala skladiště až po ukončení obchodní spolupráce, a na druhé straně nezohlednil uskutečnění těchto opatření ve vztahu k zbývajícím dvěma společnostem před zahájením obchodování s nimi. Dále se stěžovatelka zajímala o možná rizika transakcí a za tímto účelem iniciovala jednání s advokátem a daňovým poradcem, jejichž výstupem bylo vytvoření adekvátní smluvní dokumentace a projednání daňových aspektů obchodu. Kromě těchto opatření fungovaly u stěžovatelky ve vztahu ke společnostem Legros, HONEST DRAFT a LY Metale další kontrolní interní mechanismy, jimiž byly náležitá a profesionálně zpracovaná úprava obchodních, smluvních a platebních podmínek, úhrada na zveřejněný bankovní účet, obchodování za standardní tržní cenu, jakož i opatřování a archivace veškeré obchodní dokumentace. Stěžovatelka přitom nesouhlasila se závěrem krajského soudu, že měla zjišťovat informace o subdodavatelích svých přímých dodavatelů či o případných dalších odběratelích svého přímého odběratele. Tato povinnost totiž není podložena žádným zákonným ustanovením a je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Statusové záležitosti dodavatelů

[18] Další z objektivních okolností identifikovaných daňovými orgány, které měly u stěžovatelky vyvolat podezření o zapojení do podvodných transakcí, byly statusové záležitosti společností Legros, HONEST DRAFT a LY Metale. Při jejich hodnocení však musí stěžovatelka uvést, že sama byla podezřelou společností, neboť po svém založení relativně dlouho sídlila v pronajatých prostorách, webová stránka zřídila po dvou letech, využívala financování prostřednictvím faktoringu, její jednatel bydlel na ubytovně a druhý jednatel a majoritní společník měl bydliště na Slovensku. Při vzniku nových společností bývají tyto skutečnosti běžné, a stěžovatelka tak neměla důvod je hodnotit jako podezřelé, a tím méně jako ukazatele podvodného jednání. Navíc se s nimi v různé míře setkávala u celé řady obchodních partnerů. Za dobu své existence stěžovatelka nakoupila materiál asi od 30 až 40 společností, s nimiž jednala

pokračování

pouze telefonicky či mailem. Navíc daňové orgány hodnotily zjištěné statusové záležitosti jednotlivých tuzemských dodavatelů zcela nekonzistentně a účelově posouvaly hranice toho, co měla stěžovatelka prověřit či vyhodnotit jako podezřelé okolnosti. U společnosti Legros zdůraznily, že se jednalo o nově založený subjekt bez webových stránek, který nikdy nezveřejnil žádnou účetní závěrku. V případě společnosti HONEST DRAFT byla jako podezřelá okolnost identifikována opožděnost zveřejnění účetní závěrky a její obsah. Přitom nezveřejňování účetní závěrky ve Sbírce listin obchodního rejstříku je možné označit za běžné chování českých podnikatelských subjektů, na něž finanční správa rezignovala, a proto tuto skutečnost nelze označit za indikátor možné účasti na daňovém podvodu. U společnosti LY Metale jako zavedeného podnikatelského subjektu s internetovými stránkami daňové orgány zmínily podezřelou změnu jejího sídla třikrát v průběhu dvou let, její jednatelku s bydlištěm na Slovensku a nedostatečnou analýzu údajů její účetní závěrky ze strany stěžovatelky.

[19] Rovněž bylo nereálné, aby stěžovatelka mohla z veřejně přístupných zdrojů zjistit, že sídlo jejího dodavatele se nachází na virtuální adrese, a to i s ohledem na skutečnost, že měla v rozhodné době 210 aktivních obchodních partnerů. Zcela mimo běžný standard bylo i prověřování osob jednajících za obchodní partnery v insolvenčním rejstříku. Navíc nelze od každého daňového subjektu požadovat, aby si svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval a zjišťoval si o něm veškeré možné informace. Daňovými orgány i krajským soudem aprobované způsoby prověřování jsou tak mimo běžný tržní a navíc i soudy judikovaný standard.

[20] Jednou ze zásadních okolností vstupu stěžovatelky do obchodních transakcí s tuzemskými dodavateli, která významně ovlivnila vnímání jejich rizikovosti, byla zprostředkovatelská činnost pana V., kterou nelze z uvedených důvodů považovat za varovnou indicii, jak učinil krajský soud ve shodě s daňovými orgány. Ani na základě osobního kontaktu s jednatelem společnosti Legros, HONEST DRAFT a LY Metale a osobní prohlídky skladovacích prostor nedospěla stěžovatelka k závěru o neschopnosti těchto subjektů realizovat předmětné obchodní transakce. Jejich fakticitu i deklarovaný průběh potvrdili také čtyři svědci vystupující za uvedené společnosti, kteří rovněž dosvědčili, že v rozhodné době byli kontaktní, komunikovali s pověřenými osobami stěžovatelky a vystavovali obchodní listiny. Tímto svým jednáním tak u stěžovatelky vytvářeli dojem, že se jedná o fungující podnikatelské subjekty a řádné obchodní transakce.

Zajištění logistiky předmětného zboží

[21] Krajský soud převzal také závěr daňových orgánů ohledně zajištění logistiky předmětného zboží, která údajně probíhala nestandardně oproti jiným obchodním transakcím. Tuto odlišnost představuje podle krajského soudu skutečnost, že k uskladnění byly využity pronajaté sklady namísto běžně využívaného skladu pro ostatní druhy zboží v Týnu nad Vltavou a že převzetí, naskladnění, vyskladnění, evidenci a manipulaci se zbožím nechala stěžovatelka na základě smlouvy o provozování skladu plně na dodavatelích zboží, nad skladem si nezajistila žádný dohled a dodavatelům bez dalšího zapůjčila své razítko.

[22] Stěžovatelka se však ve své podnikatelské činnosti primárně orientuje na výrobní činnost, prodej vlastních výrobků a obchod s ocelovými svítky, přičemž předmětné obchodní transakce byly vedeny snahou o rozšíření exportních prodejů a zařazení dalších obchodovatelných komodit do jejího portfolia. Způsob realizace obchodů s hutním materiálem nemůže být plně poměřován s dosavadními postupy uplatňovanými stěžovatelkou, neboť se jedná o jiný typ podnikatelské činnosti. To platí zejména pro problematiku skladování, u něhož nelze poměřovat přístup k uskladnění komodity sloužící primárně k výrobě a odebírané ze skladu do výrobního procesu

se zbožím určeným k obchodování. Přístupem krajského soudu a daňových orgánů tak nedůvodně dochází ke stigmatizaci postupů, které jsou mezi obchodníky zcela běžné a v souladu s mezinárodními obchodními podmínkami INCOTERMS. Stěžovatelka se tak nedopustila žádného rizikového či nezodpovědného chování, pokud skladovala zboží mimo vlastní závod v prostorách, které nevlastnila, avšak jejichž provoz měla smluvně ošetřen. Ostatně s ohledem na sjednané dodací podmínky by bylo nelogické a neekonomické, aby stěžovatelka převážela nakoupený hutní materiál z Ostravy do 360 km vzdáleného vlastního závodu při vědomí toho, že následně bude dodán do Polska. Pro úplnost lze dodat, že vlastní skladové kapacity v sídle stěžovatelky byly pro skladování hutního materiálu a barevných kovů nedostatečné.

[23] Skladové hospodaření zajišťovaly smluvně subjekty, vůči nimž byla stěžovatelka zároveň v pozici dlužníka z titulu dodávek zboží, přičemž splatnost faktur byla sjednána až po expedici předmětného zboží. Pokud by tedy došlo ke ztrátě či škodě na zboží, stěžovatelka by za něho dodavateli nezaplátila. O vysílání vlastních zaměstnanců do Ostravy za účelem hlídání zboží ve skladu a kontroly jeho nakládky a vykládky stěžovatelka vůbec nezvažovala, a to s ohledem na přílišnou logistickou a administrativní zátěž. Navíc odpovědnost zaměstnance za způsobenou škodu je zákoníkem práce limitovaná, na rozdíl od smluvní odpovědnosti za škodu uplatňovanou vůči externí společnosti.

[24] Rovněž není možné souhlasit s tím, že skladování v pronajatých prostorách dodavatele či v pronajatých prostorách v blízkosti dodavatele neodpovídá běžnému tržnímu chování a že bylo neobvyklé skladování předmětného zboží jen v řádu dnů.

[25] Správce daně tak neunesl důkazní břemeno ani ve vztahu k prokázání tržního standardu obchodování s ocelí a drahými kovy. Z rozsudku krajského soudu pak není zřejmé, jaký je běžný tržní standard obchodování s hutním materiálem a v čem spočívá odchylka chování stěžovatelky od této běžné praxe.

Zajištění realizace předmětných obchodů z hlediska vnitřní organizace stěžovatelky

[26] Podle krajského soudu byly dodávky zprostředkované společností Delta Steel nesystémově odňaty obchodnímu oddělení stěžovatelky a nestandardně řešeny jejím jednatelem Luděkem Zavadilem a asistentkou J. D. S tímto závěrem však nemůže stěžovatelka souhlasit, neboť vycházejí z nesprávné interpretace svědeckých výpovědí jejích zaměstnanců. Tito svědci po seznámení s vyhodnocením obsahu svých výslechů adresovali správci daně přípis, v němž ho upozornili na nesprávnost interpretace jejich výpovědí. Ta spočívá ve skutečnosti, že předmětné obchodní transakce nemohly být obchodnímu oddělení stěžovatelky odebrány, neboť mu nebyly nikdy přiděleny. Společnosti Legros, HONEST DRAFT a LY Metale totiž byly dodavateli stěžovatelky a z jejího interního pohledu se tak jednalo o vztahy týkající se oblasti nákupu, za niž byl zodpovědný výhradně jednatel pan Zavadil. Krajský soud převzal i závěry daňových orgánů o tom, že upozornění na nesprávnou interpretaci výpovědí svědků byla motivována jejich snahou pozměnit svědecké výpovědi, a nevypořádal se přitom s rozpory, jež tímto hodnocením správce daně vznikly v porovnání s dalšími předloženými důkazy a vyjádřeními stěžovatelky. Nepřípadné je v tomto ohledu konstatování krajského soudu o účelovosti zpochybnění interpretace výpovědí svědků s ohledem na jejich podpisy pod těmito úkony a přítomnost stěžovatelky při nich. V průběhu svědeckých výpovědí totiž ještě nemohlo být zřejmé, jakým způsobem bude správce daně jejich obsah hodnotit, a proto stěžovatelka neměla důvod klást svědkům doplňující dotazy.

pokračování

[27] Stěžovatelka k prokázání zmíněné skutečnosti disponovala celou řadou dalších důkazních prostředků a nebyla v tomto ohledu závislá na svědectví svých zaměstnanců. V rámci odvolání deklarovala, že v případě přetrvávajících pochybností je připravena předložit desítky příkladů obchodní korespondence, z nichž bude jednoznačně zřejmé, že se všemi dodavateli komunikoval výhradně její jednatel. Žalovaný ani krajský soud však v tomto směru na žádný z navržených důkazních prostředků nereflektovali a zaměřili se jen na hodnocení skutečnosti, že stěžovatelka poskytla hodnocení svědeckých výpovědí svým zaměstnancům. K tomu je třeba uvést, že veškerý administrativní personál zodpovědný za oblast obchodu a dalších souvisejících záležitostí čítá osm osob, které sdílejí společně tři kanceláře a z nichž naprostá většina byla vyslechnuta v postavení svědků. Všichni tito pracovníci se v rozsahu svých kompetencí podíleli na kompletaci podkladů požadovaných správcem daně v rámci daňové kontroly, o jejímž průběhu tak měli přehled. V této situaci by bylo spíše zvláštní, pokud by slyšení zaměstnanci nedostali prostor seznámit se s tím, jak byl hodnocen obsah jejich svědeckých výpovědí. Svědci se navíc vyjádřili jen k nesprávným skutečnostem dovozovaným z jejich výslechů, a nikoliv také ke komplexnímu hodnocení důkazních prostředků. Důvodem jejich nesouhlasu byla jen nesprávná interpretace jejich výpovědí správcem daně v tom smyslu, že stěžovatelka údajně odebrala prověřované obchodní případy obchodnímu oddělení a tím vytvořila v rámci jeho fungování nějaké nestandardní procesy. Ignorování jednoznačných indicií o nesprávně zjištěném skutkovém stavu daňovými orgány ohledně realizace prověřovaných obchodů z hlediska vnitřní organizace stěžovatelky tedy svědčí o neobjektivnosti daňového řízení a o zcela nekritickém přístupu krajského soudu k závěrům žalovaného.

Proporcionalita

[28] Konstantní tuzemskou správní judikaturou i judikaturou SDEU akcentovaný princip proporcionality požaduje, aby rizika související s daňovými podvody byla rozložena rovnoměrně mezi daňové subjekty a stát. Jeho úkolem je zajištění všeobecného fungování daňového systému a zamezení daňovým únikům. Při aplikaci vědomostního testu tedy musí daňové orgány zohlednit i to, jakou míru rizika v daném okamžiku stát reálně nesl. Důkazně zcela jiná je totiž pozice daňového subjektu, jenž se stal nevědomým účastníkem řetězového podvodu na dani z přidané hodnoty na počátku roku 2014, kdy byly uskutečněny předmětné obchodní transakce, a postavení daňového subjektu zapojeného nevědomě do podvodu na dani z přidané hodnoty v letech 2016 až 2017, kdy došlo k zásadním legislativním změnám i zvýšené mediální aktivitě finanční správy za účelem rozšíření povědomí o riziku kolotočových podvodů ve společnosti. Stěžovatelka je přitom malým lokálním podnikatelským subjektem s 38 zaměstnanci, jehož administrativní aparát čítá 8 osob. Využívá služeb místní advokátní kanceláře a daňového poradce, s nimiž primárně řeší právní a daňová rizika spjatá se svým podnikáním. Před zahájením rozporovaných obchodních transakcí tyto profesionály oslovila a řešila s nimi pokrytí rizik, která mohou nastat. V současném stavu hypertrofie právního řádu je přitom nereálné vycházet z předpokladu, že neznalost zákona neomlouvá a že podnikatel může odpovědně znát a vyhodnotit všechna právní rizika. Problematika kolotočových podvodů je přitom velmi specifická i komplikovaná a rizika s ní spojená nebyla v roce 2013 komplexně známa ani odborné veřejnosti. Tím spíše nebylo možné ve stejné době plně vnímat riziko zapojení do kolotočových podvodů v lokálním podnikatelském prostředí. Ostatně účastníkem podvodného řetězce při nákupu mobilních telefonů od svého obchodního partnera se stalo v roce 2015 i Generální ředitelství cel, které by mělo mít nejvyšší povědomí o podstatě kolotočových podvodů. O určitém selhání státu svědčí i to, že v období roků 2013 a 2014 byl v předmětném regionu umožněn vznik rozvětvených podvodných struktur při obchodování zejména s betonářskou ocelí. V případě prověřovaného dodavatelsko-odběratelského řetězce se tak zjevně nejedná o izolovaný jev vytvořený kvůli

stěžovatelce. Navíc některé z dotčených společností se objevují i řadě jiných, se stěžovatelkou nespojujících podvodných řetězců.

[29] Dále podle judikatury Nejvyššího správního soudu i právní doktríny lze na neopatrnost, neobezřetnost nebo absenci běžných obchodních opatření daňového subjektu usuzovat zejména z rezignace na ověření identity obchodního partnera, z žádné či vágní smluvní dokumentace, z platby předem tam, kde je obvyklé platit až po obdržení zboží, z pravidelné úhrady kupních cen ve vysoké výši jinak než prostřednictvím bankovních účtů, ze vstupu daňového subjektu do neznámého odvětví bez znalostí a patřičných zkušeností, z neprovedení průzkumu trhu a z rezignace na provádění kontrol a pojištění zboží. Z těchto znaků však naplňuje stěžovatelka jen vstup daňového subjektu do neznámého odvětví bez znalostí a patřičných zkušeností.

[30] Správce daně navíc disponoval od místně příslušného finančního orgánu indiciemi o účasti stěžovatelky v podvodných řetězcích již od února 2014, avšak vůči ní byl nečinný až do července téhož roku a o této skutečnosti jí po tuto dobu neinformoval. Pokud by na tato zjištění reagoval bez prodlení, mohl předejít újmě na státním rozpočtu v naprosté většině rozporovaných obchodů, o čemž svědčí i skutečnost, že po sdělení pochybností ohledně dotčených transakcí správcem daně stěžovatelka další obchody zastavila. Navíc všichni dodavatelé, ohledně jejichž plnění došlo k odepření nároku na odpočet daně stěžovatelce, byli v rozhodných zdaňovacích obdobích registrováni jako plátcí daně z přidané hodnoty a nebyli prohlášeni za nespolehlivé plátce. Stěžovatelka měla proto plné právo jednat s důvěrou ve veřejně dostupné informace o těchto subjektech obsažené v registru plátců, který vedla finanční správa.

[31] Ze všech těchto důvodů považovala stěžovatelka napadený rozsudek za nepřezkoumatelný i nezákonný, a proto navrhla jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[32] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal v plném rozsahu na odůvodnění rozsudku krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožnil. Napadený rozsudek není podle žalovaného nepřezkoumatelný. V něm totiž krajský soud dostatečným způsobem vyložil své úvahy, přičemž nemusel podrobně opakovat závěry daňových orgánů, s nimiž se ztotožnil, a plně stačilo, že na ně odkázal. Dále se žalovaný obsáhle vyjádřil k jednotlivým kasačním námitkám o nezákonnosti napadeného rozsudku a v tomto směru odkázal na příslušné pasáže rozhodnutí o odvolání a judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu vztahující se k podvodům na dani z přidané hodnoty. Své vyjádření žalovaný zakončil návrhem na zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[33] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V ní však namítla i vady řízení před daňovými orgány, což lze podřadit pod důvod uvedený v písmenu b) téhož ustanovení.

[34] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.* Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

pokračování

[35] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.*

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

III/1. Posouzení přezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[37] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Její důvodnost by totiž sama o sobě postačovala k zrušení rozsudku krajského soudu bez nutnosti posouzení jeho zákonnosti. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

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

[39] Krajský soud se zabýval i námitkami o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, který podle stěžovatelky blíže neobjasnil, co měla učinit za účelem zabránění své účasti na daňových podvodech a proč v tomto směru nepřijala dostatečná opatření, ani náležitě nevypořádal odvolací námitky ohledně možnosti správce daně zamezit včasnou aktivitou vzniku podvodných řetězců a ohledně nekonzistentního posouzení jejího přístupu k jednotlivým tuzemským dodavatelům. Lze se přitom ztotožnit se závěrem krajského soudu, že odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je v tomto směru dostatečné a přesvědčivé. Žalovaný se totiž k vyhodnocení preventivních opatření, která měla stěžovatelka přijmout za účelem zabránění účasti na daňových

podvodech, vyjádřil v bodech [86] až [89] odůvodnění rozhodnutí o odvolání, kde uvedl, že od řádného obchodníka by se dalo očekávat, že pokud zamýšlí uskutečnit rozsáhlé obchodní transakce, ověří si o nich aspoň základní skutečnosti a bude se snažit minimalizovat finanční rizika zvýšeným dohledem a kontrolou nad zbožím. Nedostatečnou opatrnost spatřoval žalovaný v důvěře vůči třem dodavatelům, jimž stěžovatelka ponechala k dispozici zboží v hodnotě desítek miliónů korun, udělila jim oprávnění ho za ni převzít a dodání potvrdit jejím zapůjčeným razítkem, i když o těchto subjektech do té doby nevěděla a nebyly na trhu známy. Odvolací námitka o nekonzistentním přístupu stěžovatelky k jednotlivým tuzemským dodavatelům byla implicitně vypořádána v bodech [72] až [84] odůvodnění rozhodnutí o odvolání při posuzování existence nestandardních objektivních okolností a s tím spojených pochybností, jež měla stěžovatelka pojmout při realizaci předmětných obchodních transakcí. Vypořádání odvolací námitky týkající se několikaměsíční nečinnosti správce daně vůči stěžovatelce po získání poznatků o jejím možném zapojení do podvodných řetězců je zřejmé z popisu průběhu daňového řízení, z něhož nevyplývá, že by již v únoru 2014 vyšly najevo skutečnosti nasvědčující existenci podvodů na dani z přidané hodnoty ve smyslu judikatury SDEU. Z uvedených aspektů je tedy rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné, v důsledku čehož je v této části přezkoumatelný i napadený rozsudek.

[40] Lze tedy učinit závěr, že rozsudek krajského soudu obsahuje rozhodné důvody pro v něm učiněné závěry. S těmito důvody ostatně stěžovatelka polemizuje, což by v případě jejich absence nebylo možné. Nejvyšší správní soud tak napadený rozsudek shledává přezkoumatelným.

III/2. Podmínky pro odmítnutí nároku na odpočet daně při existenci daňového podvodu

[41] Proto se Nejvyšší správní soud mohl ke zbývajícím stížnostním námitkám zabývat správností postupu v daňovém řízení, posouzením provedeného dokazování daňovými orgány i krajským soudem a jimi učiněného právního závěru o naplnění důvodů pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty stěžovatelce kvůli jejímu zapojení do podvodných řetězců, jejíž součástí bylo i přijetí předmětných zdanitelných plnění od společností Legros, HONEST DRAFT a LY Metale.

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

[43] Výjimku z tohoto principu představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Podle judikatury SDEU totiž nárok na odpočet daně je namísto odmítnout i v případech, v nichž je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo vědět měla a mohla, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu, neboť taková osoba pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem, jak vyplývá z rozsudků ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, *Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd* (dále jen „věc Optigen“), body 50 až 55, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* (dále jen „věc Kittel“), body 55 až 57, ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C - 80/11 a C - 142/11, *Mahagében kefi a Péter Dávid*

pokračování

(dále jen „věc Mahagében“), body 45 a 46, a ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, *Bonik EOOD* (dále jen „věc Bonik“), body 39 a 40. Je na daňovém orgánu, aby takové objektivní okolnosti prokázal (rozsudky ve věci Mahagében, bod 49, a ve věci Bonik, bod 43), přičemž je zapotřebí nejprve najisto vymezit okolnosti, v nichž daňový podvod spočíval, a teprve poté posuzovat, zda lze příslušnému subjektu klást k tíži účast na něm (rozsudek ve věci Kittel). Při posuzování zavinění přitom daňové orgány hodnotí, zda subjekt, který nárokuje odpočet při výkonu své hospodářské činnosti, přijal opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nejsou součástí podvodu (rozsudky SDEU ze dne 11. 5. 2006, ve věci C-384/04, *Commissioners of Customs and Excise v Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, bod 33, ve věci Kittel, bod 51, a ve věci Mahagében, body 53 a 54).

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

III/3. Existence daňových podvodů

[45] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání dospěl k závěru, že se stěžovatelka ve zdaňovacích obdobích leden až květen a červenec a říjen 2014 stala článkem těchto řetězců obchodujících s hutním materiálem [ad a) až d)] a zinkem a olovem v ingotech [ad e)]:

- a) PARTNER STEEL (Polsko) - NAVRON SP Z.o.O. (Polsko) - COMITENAL Int. s.r.o. (Česko) - Legros (Česko) - stěžovatelka - PARTNER STEEL (Polsko),
- b) PARTNER STEEL (Polsko) - NAVRON SP Z.o.O. (Polsko) - DREMOK s.r.o. (Česko) - Legros (Česko) - stěžovatelka - PARTNER STEEL (Polsko),
- c) „JACOB & PARTNERS GROUP“ SP Z.o.O. (Polsko) - OBCHOD A SLUŽBY s.r.o. (Česko) - HONEST DRAFT (Česko) - Legros (Česko) - stěžovatelka - PARTNER STEEL (Polsko),
- d) „ARTSAL PHU“ Artur Piskorovski (Polsko) - OBCHOD A SLUŽBY s.r.o. (Česko) - HONEST DRAFT (Česko) - Legros (Česko) - stěžovatelka - PARTNER STEEL (Polsko),
- e) PARTNER STEEL (Polsko) - Delta Steel Trading Ltd. (Slovensko) - Glass Slippers s.r.o. (Česko) - RedHillCompany.eu, s.r.o. (Česko) - LY Metale (Česko) - stěžovatelka - PARTNER STEEL (Polsko).

[46] Podle žalovaného obchodní transakce v těchto řetězcích vykazovaly řadu nestandardností. Shodné předměty plnění spočívající v dodání velkého množství hutního materiálu a později i olova a zinku se vyskytovaly opakovaně u stejných subjektů a v krátkém časovém období obíhaly v rámci každého řetězce v kruhu tak, že začínaly a končily v Polsku, a to navíc v případě řetězců ad a), b) a e) přímo u jedné společnosti PARTNER STEEL. Stěžovatelka pokaždé v řetězcích vystupovala v roli *brokeru* a čerpala tak výhody plynoucí z jejich fungování, neboť realizovala intrakomunitární dodávku osobě registrované k dani v jiném členském státě, jímž byla vždy polská společnost PARTNER STEEL. Toto dodání zboží představovalo plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet u přijatého zdanitelného plnění. Na pozici *missing traderů*, kteří nepřiznali a neodvedli daň do českého státního rozpočtu a navíc byli nekontaktní či neposkytovali daňové správě součinnost, opakovaně vůči ní neplnili

své povinnosti a sídlili na virtuálních adresách, byly u řetězce ad a) společnost COMITENAL Int. s.r.o., u řetězce ad b) společnost DREMOK s.r.o., u řetězců ad c) a d) společnost OBCHOD A SLUŽBY s.r.o. a u řetězce e) společnost Glass Slippers s.r.o. Na základě těchto zjištění žalovaný dospěl k závěru, že způsob obchodování v uvedených řetězcích odpovídá typu pojmenovanému judikaturou SDEU jako kolotočové či karuselové podvody.

[47] Závěr žalovaného o existenci podvodů na dani z přidané hodnoty ohledně předmětných řetězců stěžovatelka v daňovém řízení ani v řízení před správními soudy ničím nezpochybnila. Proto je možné vycházet ze skutečnosti, že v posuzované věci byla splněna první podmínka pro odepření nároku na odpočet daně stěžovatelce na základě zdanitelných plnění přijatých od společností Legros, HONEST DRAFT a LY Metale.

[48] Za této situace se Nejvyšší správní soud musel k jednotlivým kasačním námitkám zabývat jen vědomostním testem provedeným žalovaným, aby mohl posoudit správnost jím a krajským soudem učiněného závěru, podle něhož byly zjištěny nestandardní objektivní okolnosti, z nichž je seznatelné, že stěžovatelka měla a mohla vědět o svém zapojení do daňových podvodů a nepřijala veškerá rozumná opatření, aby se účasti na nich vyhnula.

III/4. Posouzení první části vědomostního testu provedeného žalovaným

[49] Žalovaný ve svém rozhodnutí vymezil několik objektivních okolností zjištěných v daňovém řízení, které považoval za natolik nestandardní, že na základě nich stěžovatelka věděla či alespoň vědět měla a mohla o své účasti na jednotlivých daňových podvodech. Jednalo se o následující poznatky, jejichž relevanci stěžovatelka zpochybnila kasačními námitkami. Proto Nejvyšší správní soud tato jednotlivá skutková zjištění shrne a následně k jednotlivým stížnostním námitkám posoudí, zda na jejich základě mohl žalovaný učinit spolehlivý závěr o existenci nestandardních objektivních okolností ohledně předmětných obchodních transakcí, jež nasvědčují vědomosti stěžovatelky o jejím zapojení do podvodů na dani z přidané hodnoty.

Obchodní spolupráce se společnostmi Delta Steel a PARTNER STEEL

[50] Žalovaný považoval za neobvyklé uzavření obchodních vztahů s předmětnými dodavateli formou zprostředkovatelské činnosti britské společnosti Delta Steel, která sídlí na virtuální adrese v Londýně, kde se fyzicky nenachází, nereprezentuje se na internetu, nevykazuje žádné známky ekonomické činnosti a k dani z přidané hodnoty není registrována ve Velké Británii, nýbrž na Slovensku. Jejím jednatelem byl v letech 2013 a 2014 kyperský státní příslušník, avšak s ním ani s jeho předchůdkyní se stěžovatelka nikdy neseťkala ani neprověřovala majetkové a personální poměry společnosti Delta Steel, byť s ní obchodovala již od roku 2006 jako se svou dodavatelkou a od roku 2013 jako odběratelkou. Za společnost Delta Steel jednal se stěžovatelkou ruský státní příslušník V. V., který bydlel v Praze. V roce 2014 se obrat stěžovatelčiných obchodních transakcí oproti předchozímu roku téměř zdvojnásobil, přičemž společnost Delta Steel se stala zprostředkovatelkou nových tuzemských dodavatelů, s nimiž předtím stěžovatelka nikdy neobchodovala. Navíc předmětné zboží vlastnila jen několik hodin, maximálně dva dny, a prodala jej následně do Polska společnosti PARTNER STEEL, jejímž společníkem byl před uzavřením předmětných obchodních transakcí pan V. Společnost Delta Steel tedy zprostředkovala stěžovatelce jak dodavatele, tak i odběratele, což je v obchodní praxi značně nestandardní. Po celou dobu obchodní spolupráce přitom měla stěžovatelka dojem, že majitelem uvedené společnosti je pan V., kterému stěžovatelka plně důvěřovala, ačkoliv ani on

pokračování

neznal skutečnosti vztahující se ke společnosti, již zastupoval, a nikdy nebyl v jejím sídle, jak uvedl ve své svědecké výpovědi.

[51] Stejně nezvykle se podle žalovaného zachovala stěžovatelka i ve vztahu k zajištění splacení pohledávek u společnosti Delta Steel. Stěžovatelka si nechává rizika nezaplacení pohledávek vyplývajících z dodávek zboží a služeb ohledně zahraničních zákazníků pojišťovat u pojišťovny KUPEG, která v roce 2011 odmítla uvedené společnosti poskytnout jakýkoliv úvěrový limit. Ačkoliv stěžovatelka musela být o důvodech tohoto postupu zpravena, přistoupila již v roce 2013 na to, že se společnost Delta Steel stala její zákaznicí. Stěžovatelka tedy namísto zvýšení opatrnosti a prověření majetkových poměrů či ukončení obchodní spolupráce s touto společností přistoupila k zajištění pohledávek za ní směnkou ve výši 300.000 EUR podepsanou panem V. Ten za směnku ručil celým jměním, aniž by si stěžovatelka jeho majetkové poměry prověřila.

[52] Stěžovatelka k uvedeným závěrům žalovaného poukázala v kasační stížnosti na dlouhodobou a bezproblémovou obchodní spolupráci s panem V. i společností Delta Steel, která u ní vytvořila silný vztah důvěry k těmto subjektům a stala se významným impulsem k uskutečnění předmětných obchodů mezi ní a společnostmi Legros, HONEST DRAFT a LY Metale. Za zavedenou odběratelku stěžovatelka považovala i společnost PARTNER STEEL, která vůči ní plnila všechny smluvní povinnosti. Dále se zmínila o určité nezbytné míře podnikatelského rizika, které je spojeno s navázáním každého obchodního vztahu.

[53] K těmto námitkám Nejvyšší správní soud uvádí, že subjektivní hodnocení předmětných obchodních transakcí stěžovatelkou jako normálních či běžných není dostačující pro vyvrácení učiněného závěru. Tvrzeň silný vztah důvěry a dobré víry ve vztahu k obchodním partnerům i přesvědčení o rozumné míře podnikatelského rizika při obchodování s nimi totiž musí být podepřeny i objektivními okolnostmi, jež však v posuzované věci nebyly dány. S ohledem na zásadní změnu obchodního modelu, kdy se společnost Delta Steel stala místo odběratelky zprostředkovatelkou dodavatelů, s nimiž stěžovatelka nikdy předtím neobchodovala, na z toho vyplývající očekávané zvýšení obrátu obchodních transakcí a na dříve zjištěnou nesolventnost uvedené společnosti by se totiž logicky od stěžovatelky spíše očekávalo, že si konečně ověří majetkové a personální poměry společnosti Delta Steel, a nikoliv že bude i nadále neochvějně důvěřovat v serióznost její i pana V. S ohledem na význam obchodních transakcí a velmi krátké trvání vlastnického práva stěžovatelky k předmětnému zboží od jeho přijetí ve vzdáleném skladu od třech nevyzkoušených dodavatelů do jeho předání společnosti PARTNER STEEL pak z hlediska nezbytné obezřetnosti nepostačovala dosavadní pozitivní zkušenost s tímto polským podnikatelským subjektem, nýbrž bylo zapotřebí, aby stěžovatelka náležitě prověřila rovněž tento článek několika řetězců, do nichž byla zapojena.

[54] K dalším souvisejícím stížnostním námitkám postačí jen uvést, že zmínka žalovaného o registraci londýnské společnosti Delta Steel k dani z přidané hodnoty na Slovensku, a nikoliv ve Velké Británii, představovala v argumentaci žalovaného jen jeden z důvodů neserióznosti tohoto podnikatelského subjektu a nutnosti prověření jeho personálních a ekonomických poměrů ze strany stěžovatelky. Také poukaz žalovaného na neobvyklou obchodní praxi spočívající ve zprostředkovatelské činnosti společnosti Delta Steel ohledně dodavatelů i odběratele stěžovatelky byl míněn jako indicie, která měla stěžovatelku přimět získat si o tomto obchodním partnerovi více informací předtím, než přistoupila k novému modelu spolupráce s ním a k obchodování ve vyšším obrátu s dosud nevyzkoušenými společnostmi.

Varovné indicie o dodavatelích stěžovatelky

[55] Ve vztahu k těmto pro stěžovatelku neznámým dodavatelům dále žalovaný shledal řadu indicií, které mohly vzbudit oprávněné pochybnosti a obavy o jejím zapojení do podvodných řetězců. Společnost Legros totiž vznikla v krátkém časovém úseku před zahájením obchodní spolupráce se stěžovatelkou, její činnost nebyla veřejně známa z webových stránek, nezveřejnila účetní uzávěrku v obchodním rejstříku, v něm zapsané sídlo se nacházelo na virtuální adrese a její jednatel a jediný společník měl podle výpisu z obchodního rejstříku zapsané bydliště na adrese Magistrátu města Frýdek-Místek. Také společnost HONEST DRAFT nebyla na trhu známa, nezveřejňovala svou obchodní činnost na internetu, v obchodním rejstříku uvedla jen obecný předmět podnikání, v době zahájení obchodní spolupráce se stěžovatelkou neměla zveřejněnu účetní uzávěrku ve Sbírce listin vedené u obchodního rejstříku a jejím jednatelem byla osoba polské národnosti, což zakládalo možný předpoklad jazykové bariéry při komunikaci s tímto statutárním orgánem. Společnost LY Metale od svého vzniku ke dni 16. 8. 2007 během necelých dvou let třikrát změnila své sídlo, její jednatelkou se stala osoba s bydlištěm na Slovensku a ze zveřejněné účetní uzávěrky za roky 2012 a 2013 je patrné, že neměla žádný nemovitý majetek.

[56] Dále žalovaný uvedl, že obchodní spolupráce mezi společnostmi Legros a stěžovatelkou byla podle ní zprostředkována společností Delta Steel. Přitom jednatel společnosti Legros Miroslav Fischer ve své svědecké výpovědi uvedl, že společnost Delta Steel nezná a zprostředkovatelkou kontaktu na stěžovatelku byla osoba polské národnosti. Tento svědek neznal ani jednatele stěžovatelky Luďka Zavadila. Dále podle stěžovatelky došlo k ukončení obchodní spolupráce se společností Legros kvůli cenové nevýhodnosti nabídek, kdežto svědek zmínil, že důvody konce obchodování mezi těmito dvěma subjekty nezná, neboť firmu prodal. Stěžovatelka též zmínila, že k první schůzce s jednatelem dodavatele HONEST DRAFT a k obhlídce skladu, kde mělo být uskladněno předmětné zboží, došlo dne 6. 6. 2014, což byl poslední den obchodní spolupráce mezi těmito dvěma subjekty, když předtím obchodování zajišťoval pan V. Je však naprosto nestandardní, aby stěžovatelka s tímto dodavatelem před zahájením obchodování se zbožím vysoké hodnoty vůbec nejednala a k setkání přistoupila až na konci spolupráce. Přitom se jednalo o společnost nově vzniklou a na trhu nezavedenou, o jejíž činnosti nebylo nic veřejně známo a jejímž jediným jednatelem byl polský občan. Společnost LY Metale se stěžovatelce jevila jako dobrá a seriózní obchodní partnerka, ačkoliv podle výpisu z obchodního rejstříku nevlastnila žádné nemovitosti a měla nízké mzdové náklady.

[57] Stěžovatelka k uvedeným závěrům žalovaného poukázala v kasační stížnosti na obvyklost zmíněných jevů u nových společností, na nekonzistentnost posuzování statusových záležitostí objednatelů a posouvání hranice podezřelých okolností odvolacím orgánem, na nezveřejňování účetních závěrek ve Sbírce listin jakožto běžné chování českých podnikatelských subjektů, na nemožnost rozsáhle prověřovat relevantní informace o velkém množství obchodních partnerů a na nereálnost zjištění virtuální adresy jednoho z dodavatelů a bydliště jeho statutárního zástupce svědčící o tom, že byl nemajetný. Dále stěžovatelka zmínila, že fakticitu i deklarovaný průběh předmětných obchodních transakcí potvrdili též zástupci dodavatelů v postavení svědků a že si schopnost těchto obchodních partnerů realizovat jednotlivé obchody ověřila osobním kontaktem s nimi i prohlídkami skladovacích prostor.

[58] K těmto námitkám Nejvyšší správní soud uvádí, že zamýšlená realizace obchodních transakcí ve značných obrazech s nově vzniklou společností, s neznámým podnikatelským subjektem na trhu a ve všech případech s obchodními partnery, s nimiž dříve nikdy nespolupracovala, jistě představovaly rizikové faktory, které měly vést stěžovatelku k zvýšené obezřetnosti a získání základních informací o činnosti, majetkových poměrech a statusových záležitostech jejích tří

pokračování

nových dodavatelů, a to i při vědomí množství jejich dalších obchodních aktivit. Za tímto účelem mohla stěžovatelka nahlédnout i do účetních závěrek jednotlivých dodavatelů, které mají sloužit rovněž k ochraně podnikatelských subjektů před jejich případným zneužitím k podvodným obchodům. Pokud by stěžovatelka takto postupovala, zřejmě by nezjistila veškeré zmíněné podezřelé indicie, nicméně si v takovém případě nepochybně mohla učinit celkový úsudek o nových dodavatelích a uvědomit si tak další neúměrné rizikové faktory předmětných obchodních transakcí. Žalovaný přitom nebyl nekonzistentní a neposouval hranice podezřelých okolností, nýbrž jen uvedl jejich výčet u každého ze tří nových obchodních partnerů stěžovatelky. Fakticita uskutečnění obchodních transakcí potvrzená čtyřmi svědeckými výpověďmi zástupců dodavatelů svědčí jen o existenci předmětného zboží a o jeho formálním přijetí a následném dodání ze strany stěžovatelky, avšak nic nevypovídá o její obezřetnosti k neprovořeným obchodním partnerům. Ta by s ohledem na již uvedené i další velmi neobvyklé okolnosti předmětných obchodních transakcí nemohla být považována za dostatečnou ani v případě, že by stěžovatelka před jejich realizací se zástupci dodavatelů do určité míry komunikovala a uskutečnila prohlídku skladovacích prostor.

Okolnosti související s příjmem, výdejem, skladováním a evidencí zboží

[59] Dále podle žalovaného probíhal nestandardně i příjem, výdej, evidence a skladování hutního materiálu pořízeného od dodavatelů Legros a HONEST DRAFT i olova a zinku v ingotech pořízeného od dodavatele LY Metale oproti předchozí obchodní praxi stěžovatelky. K uskladnění předmětných dodávek totiž byly využity pronajaté skladové prostory namísto běžně stěžovatelkou využívaného skladu pro ostatní zboží v Týnu nad Vltavou. Skladové prostory si sice stěžovatelka prohlédla, avšak nezajistila personální dohled při přebírání zboží v hodnotě několika miliónů korun svými zaměstnanci. Manipulaci se zbožím nechala plně na dodavatelích, a to vždy na základě smlouvy o provozování skladu, již jako objednatelka uzavřela s dodavatelem coby provozovatelem. Podle těchto smluv se provozovatel zavazoval poskytnout služby spojené s nákupem, vykládkou, skladováním a expedicí zboží ve skladu, přičemž sjednaná odměna za tuto činnost činila 3 EUR za tunu odeslaného zboží dle pokynu objednatelky a tato částka se snižovala na polovinu v případě, že se jednalo o zboží, které objednatelka koupila od provozovatele. Součástí smluv byly obchodní podmínky, podle nichž byl provozovatel povinen zajistit přijetí a vykládku zboží a jeho převzetí potvrdit příslušným dodacím listem potvrzeným razítkem objednatelky, jehož originál jí měl následně zaslat. Provozovatel se zavázal zajistit uskladnění zboží ve skladu, jakož i vytvořit příjemku, při vyskladnění skladovou výdejku a při výdeji zboží nákladní a dodací list opatřený razítkem objednatelky. Ta poskytovala své razítko k využití potvrzení dodacích listů při příjmu i výdeji zboží dodavatelům a logistické firmě v jedné osobě, což žalovaný považoval za vysoce nestandardní chování obou zainteresovaných stran. Žádná logistická firma totiž nepotvrzuje přijetí zboží razítkem objednatele a ještě více je nelogické, když tak činí sama sobě coby dodavatelem. Jedná se o výraznou neopatrnost ze strany stěžovatelky, a to zvláště za situace, kdy dodavatelé byli novými subjekty na trhu a předtím je neznala. Navíc nad kvalitou, objemem a případnými ztrátami či poškozeními si stěžovatelka nezajistila žádný dohled a zapůjčila dodavatelům své razítko bez obav z jeho zneužití.

[60] Stěžovatelka k uvedeným závěrům žalovaného poukázala v kasační stížnosti na nemožnost porovnávat realizaci předmětných obchodních transakcí a skladování zboží sloužícího zejména k výrobě a odebírání ze skladu do výrobního procesu s dosavadními postupy, neboť se jedná o odlišný typ podnikatelské činnosti, kterou nově zařadila do svého portfolia za účelem rozšíření exportních prodejů. Stěžovatelka se podle svého mínění nedopustila žádného neobvyklého či rizikového chování, pokud skladovala zboží mimo vlastní závod v prostorách, které nevlastnila, avšak jejichž provoz měla smluvně ošetřen. Navíc vlastní skladové prostory byly pro účely

uskladnění hutního materiálu a barevných kovů nedostatečné a nedávalo smysl do nich na značnou vzdálenost z Ostravy převážet zboží, které mělo být následně dodáno do Polska. Dále stěžovatelka vysvětlila, že podle smluvních ujednání by při ztrátě či poškození zboží za něho dodavatelům nezaplatila a o vyslání vlastních zaměstnanců do skladu v Ostravě z praktických důvodů neuvažovala. Podle stěžovatelky navíc není z rozsudku krajského soudu zřejmé, jaký je běžný tržní standard obchodování s hutním materiálem a v čem spočívá odchylka jejího chování od běžné praxe.

[61] K těmto námitkám Nejvyšší správní soud uvádí, že v době, kdy se stěžovatelka stala vlastnící předmětného zboží, jej ponechala bez jakékoliv vlastní kontroly v pronajatých velmi vzdálených skladech k dispozici dodavatelům, jež navíc nebyly na trhu zavedenými podnikatelskými subjekty a s nimiž obchodovala poprvé. Po získání formálního vlastnictví k předmětnému zboží, s nímž stěžovatelka fakticky nedisponovala, bylo obratem v řádu hodin či několika málo dnů prodáno zpět jeho původnímu vlastníkovi do Polska, což postrádá ekonomický význam. Navíc se jednalo o plnění značného rozsahu, která v rozhodných zdaňovacích obdobích tvořila naprostou většinu celkového obchodního obrátu stěžovatelky. Proto je nelogické, že se stěžovatelka vzdala možnosti dispozice s tímto zbožím i kontroly nad ním a světila své razítko neproověřeným dodavatelům. Taková neobezřetnost a zvýšení míry rizikovosti oproti dosavadní obchodní praxi nemohou být rozumně vysvětleny ani odlišnou povahou předmětných obchodních transakcí, neboť právě s ohledem na jejich značný význam pro další podnikatelskou činnost stěžovatelky bylo namístě očekávat jejich standardní realizaci či spíše zpřísnění ochranných opatření. Podobnou úvahu učinil i krajský soud, jemuž tak nelze vytkat neuvedení běžného standardu obchodování s předmětným zbožím za situace, kdy vysvětlení důvodů změny postupu při jeho skladování stěžovatelkou považoval za nelogické a neodpovídající průběhu a značnému významu řešených obchodních transakcí. Navíc z obsahu smluv o provozování skladu a souvisejících obchodních podmínek nebylo možné dovodit, že by stěžovatelka mohla svou případnou škodu na zboží řešit neuhrazením platby za jeho pořízení. I z tohoto důvodu neobstojí její tvrzení, že nebylo nutné, aby po dobu uskladnění prováděla nad předmětným zbožím vlastní kontrolu.

Zajištění realizace předmětných obchodů z hlediska vnitřní organizace stěžovatelky

[62] Konečně podle žalovaného řešila stěžovatelka nestandardním způsobem také zajištění vnitřní organizace práce ohledně řešených obchodních transakcí. Před rokem 2014 totiž obchodování se společností Delta Steel včetně související administrativy zajišťovali zaměstnanci obchodního oddělení stěžovatelky, zatímco vše, co se týkalo pořízení a prodeje předmětného zboží, řešil přímo její jednatel Luděk Zavadil se svou asistentkou J. D. (později S.). Z její svědecké výpovědi dále vyplynulo, že pořízování a prodej hutního materiálu, olova a zinku organizovala jen telefonicky či emailem, nikdy se s jednatelem dodavatelů nesetkala, fyzicky zboží neviděla a elektronickou komunikaci s těmito obchodními partnery zasílala panu V. na jeho adresu X. Podle žalovaného přitom nebylo obvyklé, aby pan V. využíval pro své účely e-mailovou adresu s označením názvu stěžovatelky a asistentkou jejího jednatele byl informován o probíhajících obchodních transakcích.

[63] Stěžovatelka k uvedeným závěrům žalovaného poukázala v kasační stížnosti na to, že řešené obchodní transakce nemělo obchodní oddělení vyřizovat, neboť se jednalo o obchodní vztahy týkající se oblasti nákupu zboží, za něž byl zodpovědný výhradně její jednatel. Tuto skutečnost potvrdili i pracovníci obchodního oddělení, kteří poukázali na nesprávnost odlišné interpretace jejich svědeckých výpovědí, aniž by tak učinili se záměrem svá svědectví účelově pozměnit. Dále stěžovatelka uvedla, že disponovala celou řadou důkazních prostředků, jimiž chtěla doložit,

pokračování

že v minulosti komunikovala s dodavateli pouze prostřednictvím svého jednatele. Žalovaný ani krajský soud je však neprovedli a zaměřili se toliko na hodnocení skutečnosti, že stěžovatelka poskytla hodnocení svědeckých výpovědí zaměstnancům svého obchodního oddělení, ačkoliv se jednalo o postup odůvodněný jejich předchozím podílem na shromažďování podkladů požadovaných správcem daně v rámci daňové kontroly.

[64] K těmto námitkám Nejvyšší správní soud uvádí, že považuje předložení způsobu hodnocení svědeckých výpovědí zaměstnanců obchodního oddělení stěžovatelky ze strany správce daně za nestandardní opatření, které nemá žádnou oporu v daňovém řádu a lze ho vnímat jako určitou formu nátlaku na tyto osoby jejich zaměstnavatelkou. Na základě jejich pozdějšího přípisu, v němž bylo uvedeno, že vyřizování nákupů od předmětných dodavatelů nebylo obchodnímu oddělení odebráno, neboť mu s ohledem na vnitřní organizaci práce stěžovatelky nebylo nikdy přiděleno, tedy daňové orgány nemusely provést opakované výslechy těchto svědků. Rovněž bylo nadbytečné vedení dokazování ohledně způsobu komunikace s dalšími dodavateli stěžovatelky. S ohledem na zmíněný značný význam předmětných obchodních transakcí a jejich rozhodující vliv na nárůst obchodního obrátu stěžovatelky totiž nebylo rozumně vysvětlitelné, aby se za stěžovatelku na jejich realizaci podílely jen dvě osoby bez jakékoliv pomoci obchodního oddělení s větším počtem zaměstnanců. Zcela postrádá logiku, že se stěžovatelka po dodání předmětného zboží dobrovolně zbavila možnosti s ním disponovat i provádět nad ním kontrolu a že místo toho jen informovala o průběhu jednotlivých obchodních transakcí třetí subjekt.

[65] Všechny zmíněné objektivní skutečnosti týkající se předmětných obchodních transakcí je tedy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti nutné považovat za natolik nestandardní, že na jejich základě stěžovatelka musela vědět nebo minimálně měla a mohla vědět o své účasti na daňových podvodech. První část vědomostního testu proto žalovaný posoudil správně a krajský soud nepochybil, když se s tímto jeho závěrem ztotožnil.

III/5. Posouzení druhé části vědomostního testu provedeného žalovaným

[66] Dále Nejvyšší správní soud k příslušným stížnostním námitkám posoudil správnost závěru žalovaného, podle něhož stěžovatelka nepřijala veškerá rozumná opatření, aby si vyhnula svému zapojení do daňových podvodů.

[67] Žalovaný dospěl k závěru, že si stěžovatelka důkladně neprověřila tři dodavatele, ignorovala výše uvedené varovné indicie k nim se vztahující a ačkoli se jednalo o dosud neznámé společnosti z hlediska vzájemného obchodování i z pohledu jejich obchodní minulosti, ponechala jim oprávnění zboží za ni převzít, jeho dodání potvrdit svým zapůjčeným razítkem a dále s ním disponovat. Do předmětných obchodů se nezapojilo obchodní oddělení stěžovatelky, nýbrž je fakticky vyřizovala na dálku jen asistentka jednatele. Stěžovatelka se tak řešených obchodních transakcí účastnila v podstatě jen formálně bez skutečné účasti na jejich průběhu. Veškerou jejich organizaci přenechala panu V., který za společnost Delta Steel zprostředkoval dodavatele i odběratele a kontroloval uskutečnění předmětných zdanitelných plnění prostřednictvím své emailové schránky s adresou odpovídající názvu stěžovatelky. Od řádného obchodníka by se přitom očekávalo, že pokud zamýšlí uskutečnit obchodní transakce v řádu několika desítek miliónů korun, ověří si alespoň základní informace o nich a bude se snažit minimalizovat rizika zvýšeným dohledem a kontrolou nad zbožím. Stěžovatelka tak podle žalovaného nepřijala taková opatření, jež by svou povahou byla způsobitelná reálně předejít a zabránit její účasti na daňových podvodech. Proto si v předmětných obchodních transakcích nepočínala dostatečně obezřetně a s péčí řádného hospodáře, v důsledku čehož nelze ani osvědčit její jednání v dobré víře, že se jedná o zcela standardní obchodování.

[68] Dále žalovaný uvedl, že pokud by stěžovatelka uvedená opatření učinila, tak by zamezila své účasti na podvodných řetězcích. Kupříkladu při osobním přebírání zboží ve skladu v Paskově, kde měla pronajaty skladovací prostory společně s dodavatelkou společností Legros, by zjistila, že zboží bylo přepraveno přímo z Polska od její odběratelky společnosti PARTNER STEEL a že tak k žádné přepravě mezi společností Legros a stěžovatelkou nedocházelo, čímž by odhalila obchodování v uzavřeném kruhu podnikatelských subjektů. Tentýž poznatek by stěžovatelka získala i ohledně přebírání zboží u ostatních obchodních řetězců, pokud by její zaměstnanci byli přítomni při navázce zboží z Polska.

[69] Stěžovatelka k uvedeným závěrům žalovaného poukázala v kasační stížnosti na to, že učiněná preventivní opatření je nutné hodnotit optikou jejich reálných možností a dostupných informací v daném čase a místě. Její vnímání toho, co je v rámci podnikatelské činnosti běžné a naopak rizikové, se přitom utvářelo na základě dosavadních obchodních transakcí a vztahů. Krajský soud i daňové orgány se omezily pouze na konstatování, že jí přijatá opatření nebyla vzhledem k zjištěným objektivním okolnostem dostatečná, aniž kromě jedné výjimky vysvětlily, v čem konkrétně spočívala jejich nedostatečnost. Stěžovatelka údajně ve vztahu k předmětným obchodním transakcím nemusela činit žádná zvláštní interní opatření ani je vyjímat ze zavedených postupů, přičemž případné odlišnosti byly dány zvláštnostmi vstupu do nového obchodního segmentu. Dále stěžovatelka uvedla, že nad rámec obvyklých obchodních mechanismů provedla prohlídku skladovacích prostor, zajímala se o možná rizika předmětných obchodních transakcí a za tímto účelem iniciovala jednání s advokátem a daňovým poradcem, jejichž výstupem bylo vytvoření adekvátní smluvní dokumentace a projednání daňových aspektů obchodování. Kromě těchto opatření pak u ní fungovaly další kontrolní mechanismy, jimiž byla náležitá a profesionálně zpracovaná úprava obchodních, smluvních a platebních podmínek, úhrada na zveřejněný bankovní účet a obchodování za standardní tržní ceny. Podle stěžovatelky nebylo její povinností zjišťovat informace o subdodavatelích svých přímých dodavatelů ani o případných dalších odběratelích svého přímého odběratele, jak uvádí krajský soud.

[70] K těmto námitkám Nejvyšší správní soud uvádí, že opatření zmíněná stěžovatelkou je nutné skutečně považovat za naprosto nedostatečná, neboť v podstatě byla zaměřena jen na formální dokladování realizace předmětných obchodních transakcí, a nikoliv na skutečné prověření jejich deklarovaného průběhu. Jednalo se přitom o podnikatelskou aktivitu značného rozsahu s dosud neznámými obchodními partnery, u nichž by se předpokládalo, že si je stěžovatelka obzvláště pečlivě prověří a nebude se přitom spoléhat jen na důvěryhodnost pana V., která nemohla být bezbřehá po získání zmíněného poznatku o nesolventnosti společnosti Delta Steel. Místo zvýšené obezřetnosti a opatrnosti se stěžovatelka naprosto vědomě zbavila možnosti dohlížet na sjednaný způsob uskutečnění předmětných obchodních transakcí a disponovat s dodaným zbožím po dobu trvání jejího vlastnického práva k němu. Proto opatření učiněná stěžovatelkou nelze ani s ohledem na její tehdejší poměry a zavedený způsob obchodování považovat za přiměřená, nýbrž naopak za zcela nedostatečná, povrchní a naprosto neodpovídající významu řešených obchodních transakcí. S ohledem na absenci účinných opatření, jimiž by stěžovatelka mohla zajistit skutečnou kontrolu nad realizací předmětných obchodů, je spíše možné ve shodě s žalovaným konstatovat, že se jich účastnila formálně, a to i s přihlédnutím k velmi krátkému trvání jejího vlastnictví k zboží. Přitom kdyby stěžovatelka průběh obchodů aktivně sledovala, muselo by jí být zřejmé její možné zapojení do kolotočových podvodů, což žalovaný příležitostně zmínil ve vztahu ke všem řetězcům. Nelze tedy souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že krajský soud ani daňové orgány s jedinou výjimkou nevysvětlily nedostatečnost jí přijatých opatření. Krajský soud přitom neuvedl, že stěžovatelka byla povinna zjišťovat informace o dalších podnikatelských

pokračování

subjektech tvořících součást obchodních řetězců. Naopak toliko zdůraznil, že nebyla nutná vědomost stěžovatelky o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačovala existence objektivních okolností, které nasvědčovaly podvodnému charakteru řetězce plnění jako celku. Proto je možné ve shodě s krajským soudem konstatovat, že odepřením nároku na odpočet daně stěžovatelce nedošlo k nepřijatelnému založení její objektivní odpovědnosti za jednání jiných článků podvodných řetězců.

[71] Vzhledem k uvedeným skutečnostem žalovaný učinil správný závěr o nepřijetí veškerých rozumných opatření stěžovatelkou za účelem zabránění její účasti na daňových podvodech, takže i s druhou částí jím učiněného vědomostního testu se lze ve shodě s krajským soudem ztotožnit.

III/6. Posouzení dalších kasačních námitek

[72] V dalších kasačních námitkách stěžovatelka poukázala na porušení principu proporcionality.

[73] K nim Nejvyšší správní soud uvádí, že celá řada zmíněných nestandardních objektivních okolností předmětných obchodních transakcí, jakož i naprostá, až zarážející absence účinných preventivních opatření svědčí o tom, že stěžovatelka si musela být vědoma rizika svého zapojení do podvodných řetězců, a to i jako relativně malý lokální podnikatelský subjekt při obchodování na počátku roku 2014, kdy znalosti o jednotlivých aspektech kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty nebyly rozšířeny do takové míry, jako je tomu v současné době. Poukaz na účast Generálního ředitelství cel na daňovém podvodu v roce 2015 není případný, neboť tento celní orgán při nákupu mobilních telefonů od obchodního partnera vystupoval v pozici koncového zákazníka, zboží nepřijal za účelem uskutečňování zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti a neuplatnil tak nárok na odpočet daně, na rozdíl od stěžovatelky v nyní posuzované věci. Dále nelze souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že ze znaků, které podle judikatury Nejvyššího správního soudu i právní doktríny svědčí o neopatrnosti, neobezřetnosti či absenci preventivních opatření, naplnila jen vstup daňového subjektu do neznámého odvětví bez znalostí a patřičných zkušeností. Kromě této skutečnosti totiž stěžovatelka rezignovala na prověření tří neznámých dodavatelů a na provedení kontroly předmětného zboží. Není povinností daňových orgánů, aby již ve vyhledávací fázi informovaly dotčené daňové subjekty o jejich možné účasti na řetězových podvodech. Takovým postupem by ostatně mohly zmařit odkrývání jednotlivých karuselových podvodů. Správci daně tak nelze vytýkat nečinnost vůči stěžovatelce od února do července roku 2014, kdy disponoval určitými indiciemi o jejím možném zapojení do podvodných řetězců. Veřejně dostupné informace o trvání registrace k dani z přidané hodnoty jednotlivých dodavatelů a jejich neprohlášení za nespolehlivé plátce nemohly být považovány za dostatečná preventivní opatření, a to s ohledem na zmíněné varovné indicie vztahující se k těmto novým a neprověřeným obchodním partnerům a zjevnou rizikovost předmětných obchodních transakcí spočívající ve ztrátě dispozice a kontroly nad dodaným zbožím ze strany stěžovatelky.

[74] V posuzované věci tak vědomostní test provedený daňovými orgány plně obstál i z hlediska principu proporcionality.

IV. Závěr a náklady řízení

[75] Lze tedy uzavřít, že správce daně i žalovaný při dokazování v daňovém řízení postupovali v souladu s daňovým řádem, náležitě a v potřebném rozsahu zjistili veškeré rozhodné skutečnosti a na jejich základě učinili správný právní závěr o nemožnosti přiznání nároku na odpočet daně

z přidané hodnoty stěžovatelce na základě přijetí zdanitelných plnění od společností Legros, HONEST DRAFT a LY Metale, neboť ohledně nich byly zjištěny nestandardní objektivní okolnosti, ze kterých je seznatelné, že stěžovatelka věděla nebo aspoň vědět měla a mohla o svém zapojení do daňových podvodů a nepřijala veškerá rozumná opatření, aby se účasti na nich vyhnula. Krajský soud tak učiněním stejných závěrů posoudil příslušnou právní otázku správně a přezkoumatelným způsobem. Žádný z důvodů kasační stížnosti uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. proto nebyl naplněn.

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

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

V Brně dne 28. dubna 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu