



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **DYNASTY PARTNER s. r. o.**, se sídlem Krakovská 583/9, Praha 1, zastoupen JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská třída 15/16, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2019, č. j. 21844/19/5300-21443-707161, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 6. 2021, č. j. 31 Af 41/2019 - 72,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **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

[1] Podstatou projednávané věci je zodpovězení otázky, zda byly splněny podmínky pro odepření žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu, že žalobce byl zapojen do podvodu na DPH a že o své účasti na tomto podvodu věděl, respektive o ní vědět měl a mohl.

[2] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za období říjen – prosinec 2014 a leden 2015. Na základě výsledku kontroly vydal dne 19. 7. 2018 čtyři platební výměry, jimiž žalobci doměřil DPH

za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 15.680.769 Kč, listopad 2014 ve výši 16.728.363 Kč, prosinec 2014 ve výši 14.594.184 Kč a leden 2015 ve výši 26.033.961 Kč. Správce daně shledal, že žalobce pořizoval v rozhodném období materiál s obsahem drahých kovů od dodavatelů SANDEROSAN s.r.o., ESPRIT VENTURE s.r.o., GZ Metal s.r.o., KREVOY UNIQUE s.r.o. a fyzických osob P. C., K. D. aj. D.. Zboží následně prodával společností PAM Praha s.r.o., KESIA Company s.r.o. a panu R. B.. Uvedené transakce byly přitom zatíženy daňovým podvodem, o čemž žalobce věděl, potažmo o tom vědět měl a mohl.

[3] Odvolání žalobce proti platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 6. 2019, č. j. 21844/19/5300-21443-707161 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl.

[5] Případ žalobce posuzoval optikou judikatury Soudního dvora EU. Předně se věnoval zodpovězení otázky, zda daňové orgány prokázaly existenci podvodu na DPH. Uvedl, že správce daně rozkryl obchodní řetězce zahrnující několik desítek subjektů, v nichž docházelo k přeprodeji dotčeného zboží. Za klíčové označil subjekty v pozici *missing trader*, které státu neodvádí daň, případně u nich nelze tuto skutečnost ověřit. Všem subjektům v uvedeném postavení byla následně zrušena registrace k DPH, šest společností bylo zrušeno soudem. Jedná se o nekontaktní subjekty, které sídlí na virtuální adrese, neplní své daňové povinnosti a až na výjimky nezveřejňují účetní uzávěrky. Fyzické osoby P. M. a J. Š. mají trvalý pobyt hlášen na adrese sídla ohlašovny.

[6] Dále soud poukázal na nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH. Předně zdůraznil, že předmětem obchodování byla riziková komodita. Zboží bylo přeprodáváno přes několik tuzemských subjektů, a to zpravidla ihned po přijetí. Mnoho ze subjektů zapojených do transakce utlumilo svou činnost a bylo následně označeno za nespolehlivé plátce, některé vstoupily do likvidace. Část subjektů se nadto obchodováním s drahými kovy dříve vůbec nezabývala. Přímým dodavatelům žalobce dodávali zboží J. D. a P. M. s tím, že obchody probíhaly na adrese shodné se sídlem žalobce. Vzniklé obchodní řetězce přitom neměly ekonomické opodstatnění. Z jiných daňových řízení správce daně zjistil, že pan P. M. vstoupil do řetězce účelově a byl ovládán bratry J. a K. D.. Soud rovněž upozornil na personální propojenost jednotlivých článků v řetězci. Úhrady za nákup zboží často probíhaly v hotovosti nebo formou zápočtů. Správce daně tedy dle mínění soudu shromáždil dostatek podkladů svědčících o existenci podvodu na DPH. Na uvedených skutečnostech nemohly námitky žalobce nic změnit, neboť se z velké části míjely s podstatou věci.

[7] V dalším kroku se soud zabýval vědomostí žalobce o účasti na podvodu na DPH (vědomostní test). Hodnotil, zda žalobce o svém zapojení do podvodného řetězce věděl nebo vědět měl a mohl (objektivní okolnosti) a zda učinil přiměřená opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil. Pokud se jedná o objektivní okolnosti, žalovaný je srozumitelně a logicky popsal v napadeném rozhodnutí. Poukázal opět na personální

pokračování

propojenost jednotlivých článků řetězce, a to včetně žalobce. Dodavatelé žalobce pak byli subjekty bez historie či s velmi krátkou historií obchodování s drahými kovy. Samotný žalobce si neověřoval původ zboží a ani jeho kvalitu. V průběhu daňové kontroly sice uvedl, že namátkově prováděl analýzu pomocí spektrometru, výstupy z testování si však neuchovával. Žalobce rezignoval na svoji právní ochranu a postačilo mu ujištění od dodavatelů, že zboží je v pořádku. Žalobce ani jeho přímí dodavatelé neměli zboží pojištěné a převod dodávek měl probíhat v běžných osobních automobilech, bez jakýchkoliv bezpečnostních opatření. Nejasnosti vyvolávala i otázka skladování zboží. Proto dospěl žalovaný k závěru, že žalobce zboží nikdy fyzicky nedržel a vlastnil jej toliko formálně. Neobvyklé prvky vykazovala i předložená smluvní dokumentace, neboť neobsahovala žádná ujednání ve vztahu k porušení povinností smluvních stran. Ačkoliv bylo zboží dodáváno opakovaně, nedošlo k uzavření rámcových smluv. Za nestandardní považoval žalovaný i způsob úhrady zboží (hotově a zápočtem). K obchodům docházelo na adrese provozovny žalobce, kde sídlí i jeho dodavatelé. Je tedy pravděpodobné, že žalobce měl povědomost i o subdodavatelích. Nákup zboží v rámci vytvořeného obchodního modelu nadto postrádal pro žalobce z ekonomického hlediska smysl. Výše marže činila toliko 0,09 %, což žalovaný s ohledem na všechna rizika nepovažoval za adekvátní. Se závěry žalovaného se krajský soud ztotožnil.

[8] Obdobně soud aproboval i úvahy k otázce přijetí přiměřených opatření a dobré víry žalobce. Uvedl, že s ohledem na popsané okolnosti nelze považovat vyhledání dodavatelů ve veřejných rejstřících za dostatečné. Zjištěné skutečnosti naopak nasvědčují tomu, že žalobce byl do podvodného modelu zapojený vědomě, či minimálně o své účasti na podvodu vědět měl a mohl. Proto bylo na místě klást na posuzování přijatých opatření zvýšené požadavky, jimž však žalobce nedostál.

[9] K námitkám žalobce soud uvedl, že jednotlivé okolnosti (příbuzenský vztah mezi jednatelem žalobce a jeho dodavatelem, neuveřejňování obchodních uzávěrek obchodními partnery apod.) samy o sobě nemohou vést k závěru o vědomém zapojení do podvodu na DPH. Tyto okolnosti je však třeba hodnotit ve vzájemné souvislosti, přičemž dotčené obchodní transakce vykazovaly celou řadu nestandardností. Tvzení žalobce, že neznal dodavatelskou strukturu v obchodních řetězcích, se pak jeví v kontextu všech učiněných zjištění nepravděpodobné. I kdyby tomu tak ovšem bylo, svědčilo by to o jeho neobezřetnosti. Stejně tak se žalobce nemohl spolehnout toliko na ujištění dodavatele, že zboží je bezproblémové. Za nedůvodné soud považoval i námitky týkající se pojištění dodávek zboží, jeho dopravy a skladování. Pokud se jedná o nevěrohodnost skladové evidence, není pravdou, že by ji žalovaný dovodil toliko na základě písařské chyby.

[10] Závěrem se soud zabýval námitkou prekluze. Nepřisvědčil tvrzení, že důvodem stavení lhůty nemohlo být provedení mezinárodního dožádání. Jeho účelem bylo zjištění skutečností podstatných pro správné stanovení daně. Přitom není podstatné, že správce daně prostřednictvím uvedeného dožádání v konečném důsledku žádné relevantní skutečnosti nezjistil a z jeho výsledků nevycházel.

III. Obsah kasační stížnosti

[11] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobce (stěžovatel) kasační stížností. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, z něhož na několika stranách obsáhle cituje, a na judikaturu Soudního dvora EU.

[12] Dále se již vyjadřuje k jednotlivým závěrům krajského soudu. Vytýká mu, že tytéž skutečnosti hodnotí jako nestandardní okolnosti v prvním kroku algoritmu (existence podvodu na DPH) i jako objektivní okolnosti pro účely vědomostního testu. Rozsudek je tedy nepřehledný a soud zanevřel na subjektivní aspekt věci.

[13] Pokud se jedná o otázku chybějící daně, vymezuje se stěžovatel vůči tomu, že soud nekriticky přejal úvahy žalovaného ohledně toho, které subjekty vystupovaly v pozici *missing trader*. Stěžovatel již v průběhu daňového řízení zpochybňoval, že se jedná o subjekty, které dodávaly materiál, jenž byl předmětem sporných dodávek. Současně z ničeho neplyne, že evidované daňové nedoplatky těchto subjektů představují neodvedenou DPH u dotčeného zboží. Skutečnosti, na které odkázal krajský soud (zrušení registrace k DPH, zrušení právnických osob soudem, nekontaktnost subjektů apod.), nejsou pro zjištění chybějící daně relevantní.

[14] Chybně soud vyhodnotil i údajné okolnosti svědčící o existenci podvodu. Stěžovatel se ohrazuje vůči tvrzení, že materiál s obsahem drahých kovů představoval z hlediska podvodů rizikovou komoditu, respektive, že by mu tato skutečnost měla být v době obchodování známa. Za neobvyklé nepovažuje přeprodávání zboží přes několik tuzemských subjektů. Podstatné je, že stěžovatel předchozí články řetězce neznal a ani nebylo jeho povinností si tyto informace zjišťovat. Soud je ve svém hodnocení nekonkrétní (neuvádí, kterých článků řetězce se podezřelé okolnosti týkaly), což způsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku.

[15] Za nepřesné označil stěžovatel tvrzení, že mnoho z dotčených subjektů se dříve obchodováním s drahými kovy nezabývalo. Jeho dodavatelé byli v uvedené oblasti zkušenými obchodníky, s nimiž spolupracoval dlouhodobě. Argument ekonomické neopodstatněnosti dodavatelského řetězce je pak dle jeho mínění v příkrém rozporu s judikaturou Soudního dvora EU. Stěžovatel se vymezuje i vůči tvrzení, že pan P. M. byl ovládán bratry D.. Správce daně tuto skutečnost neprokázal a vycházel toliko ze zjištění učiněných v jiných řízeních a dále z reportáže odvysílané v České televizi. Stěžovatel navrhol provedení svědeckých výpovědí, což však finanční orgány odmítly. Stran tvrzené personální propojenosti jednotlivých článků řetězce uvádí, že správce daně doložil pouze příbuzenskou vazbu mezi jeho jednatelem a některými přímými dodavateli. Žádné jiné personální propojení neexistovalo. Obchodování s osobami v příbuzenském vztahu nelze klást stěžovateli k tíži, neboť se jednalo o zavedené obchodníky s drahými kovy. Za nestandardní nepovažuje ani provádění plateb v hotovosti či formou zápočtů. Hotovostní platby nepředstavovaly převažující formu úhrad. Pokud se jedná o zápočty, bylo by nelogické, aby stěžovatel této možnosti nevyužil, jestliže mezi ním a dodavatelem nebo odběratelem existovaly vzájemné pohledávky.

[16] Dále se stěžovatel vyjadřuje k právnímu hodnocení v rámci druhého kroku algoritmu, a to konkrétně k posuzování první části vědomostního testu – objektivních

pokračování

okolností. Předně soudu vytýká, že se nezabýval otázkou, zda mohl stěžovatel relevantní skutečnosti znát v době, kdy probíhaly obchodní transakce. Vzhledem k tomu, že soud do značné míry zopakoval již dříve zmiňované argumenty, i stěžovatel uvádí obdobné výhrady jako k otázce posouzení existence podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud proto pouze ve stručnosti shrnuje, že stěžovatel opětovně zpochybňuje otázku personálního propojení jednotlivých článků řetězce, ovládnutí pana P. M. bratry D., či způsobu provádění plateb mezi jednotlivými články dodavatelského řetězce. Pokud se jedná o dosud neuvedené skutečnosti, stěžovatel se především ohrazuje vůči tvrzení, že nedostatečně prověřoval své obchodní partnery. Další okolnosti, jako je kupříkladu neuveřejňování účetních uzávěrek či záporný hospodářský výsledek, nemají s možnou účastí na daňovém podvodu nic společného.

[17] Stěžovatel dále trvá na tom, že prováděl kontrolu kvality obchodovaného zboží, a to prostřednictvím spektrometru ve vlastnictví společnosti UNIGRADE s.r.o. (dále jen „UNIGRADE“), která mu za provádění analýz pravidelně fakturovala dohodnutou cenu. Je proto zcela nepochopitelné, že soud považuje provádění analýz za ničím nepodložené. Výsledky analýz stěžovatel neuchovával, neboť by to bylo nadbytečné. Ve fakturách od dodavatelů je totiž uváděna ryzost dodávaného zboží s přesností na dvě desetinná místa. Pokud jde o původ zboží, ten byl zjistitelný na pytlích či na slitcích. Stěžovatel přitom nebyl schopen zjistit, prostřednictvím jakých subjektů jeho dodavatelé zboží opatřili. V zásadě se tedy musel spoléhat na jejich prohlášení o bezproblémovosti dodávaného zboží z hlediska původu.

[18] Stěžovatel uvádí, že obchodoval tak, aby minimalizoval případná rizika. Zboží přijímal ve své kanceláři, přičemž dopravu zajišťoval dodavatel (v případě prodeje zboží pak odběratel). Za těchto okolností nebylo třeba, aby zboží pojistil. Zda a jakým způsobem uvedenou otázku řešili jeho obchodní partneři, nelze klást stěžovateli k tíži. Ke skladování zboží využíval trezor společnosti UNIGRADE (případně svůj vlastní trezor). Stěžovateli nelze vytýkat ani způsob přepravy zboží (osobním automobilem), neboť ten byl v režii jeho dodavatele. Odběratel nicméně využíval služeb renomované bezpečnostní agentury, což mohly finanční orgány jednoduše ověřit. Jedná-li se o závěr stran nevěrohodnosti skladové evidence, ten je založen pouze na jedné písařské chybě. Obdobně se stěžovatel ohrazuje vůči tvrzení soudu, že zboží nikdy fyzicky nedoručil a vlastnil jej pouze formálně. Považuje jej za ničím nepodložené a rozporné se shromážděnými důkazy.

[19] K namítané neobvyklosti smluvní dokumentace stěžovatel uvádí, že smluvní ujednání byla dostatečná pro určení práv a povinností dotčených subjektů. V některých případech stěžovatel písemné smlouvy ani neuzavíral, což je v oboru zcela obvyklé. Uplatňování odpovědnosti za vady bylo prakticky vyloučeno způsobem obchodování (kontrola hmotnosti a kvality zboží pomocí spektrometru). Účast na daňovém podvodu nelze dovozovat ani z toho, že smluvní strany neuplatňovaly sankce za pozdní platby. Stěžovatel rovněž odmítá, že by znal subdodavatele, což soud dovodil ze skutečnosti, že stěžovatel i jeho dodavatelé sídlí na téže adrese. Nebylo by pak v souladu s poctivým obchodním stykem, pokud by se pokusil „obejít“ své dodavatele a uzavřít obchod přímo s některým ze subdodavatelů. To tím spíše, že dodavateli byli příbuzní jeho jednatele a mohlo by tak dojít k narušení rodinných vztahů.

[20] Jako neobvyklou nelze hodnotit ani výši obchodní marže. Stěžovatel trvá na tom, že bylo povinností finančních orgánů, aby se zabývaly tím, jaká marže je v daném oboru adekvátní. V posuzované věci činil zisk stěžovatele během čtyř měsíců zhruba 0,5 mil. Kč, což pro něj představuje ekonomicky atraktivní transakci.

[21] Konečně se stěžovatel vyjadřuje i k otázce jím přijatých opatření, přičemž především opakuje již dříve uváděné argumenty ohledně kontroly dodavatelů, kvality a původu zboží. Tvrzení finančních orgánů a soudu, že prověření dodavatelů ve veřejných rejstřících je pouze účelové a formální, je v příkrém rozporu se stanoviskem Generálního finančního ředitelství vydaným v souvislosti s podvodem na DPH, který postihl při nákupu vybavení samotnou finanční správu.

[22] Závěrem stěžovatel polemizuje s argumentací soudu ohledně prekluze daně. Trvá na tom, že mezinárodní dožádání nebylo zmíněno v žádných dokumentech správce daně a ze spisu nelze ověřit, zda bylo provedeno pro účely uvedeného daňového řízení. Nadto se jednalo o dožádání veskrze formální, které nemohlo založit důvod pro stavení běhu prekluzivní lhůty. Pokud by se správce daně snažil zjistit skutečnosti týkající se konečného odběratele, musel by se obrátit i na další místa. V obchodním řetězci totiž identifikoval tři konečné odběratele. Žádná jiná mezinárodní dožádání však neproběhla. Dotazy zaslané německému správci daně nesměřovaly k prověření obchodů, o něž se jednalo v projednávané věci, ale jiných obchodních transakcí mezi stěžovatelem a společností BEDRA GmbH. Správce daně proto nemohl zjistit žádné skutečnosti relevantní pro prováděnou daňovou kontrolu.

[23] Stěžovatel shrnuje, že posouzení věci krajským soudem bylo nesprávné a odporuje jak důkazům založeným v daňovém spise, tak judikatuře Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU. Soud pouze nekriticky přejal závěry obsažené v napadeném rozhodnutí. Proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[24] Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud posuzoval splnění podmínek řízení, přičemž shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, současně zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by byl nucen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnost není důvodná.

IV.a) Námitka nepřezkoumatelnosti

[27] Z povahy věci je Nejvyšší správní soud povinen vypořádat nejprve tvrzení stěžovatele stran nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu. Již v rozsudku ze dne

pokračování

14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, tento soud akcentoval, že „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“ V obdobném duchu se nese i navazující judikatura, která zásadně pohlíží na nevypořádání žalobních námitek jako na důvod pro zrušení rozhodnutí krajského soudu (srov. kupříkladu rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 - 78, či ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009 - 69, č. 2065/2010 Sb. NSS). Bohatá rozhodovací praxe se váže též k otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 -75, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132).

[28] V nyní posuzované věci nicméně kasační soud žádnou takovou vadu napadeného rozsudku neshledal. Krajský soud vypořádal všechny žalobní námitky stěžovatele, přičemž z odůvodnění rozsudku je seznatelné, jakými úvahami byl při rozhodování věci veden a proč považoval námitky stěžovatele za nedůvodné. Odůvodnění rozsudku je vnitřně konzistentní a netrpí ani žádnými jinými nedostatky, pro něž by bylo nesrozumitelné. Nepřezkoumatelnost rozsudku nelze spatřovat v tom, že soud podrobně nereagoval na každou dílčí námitku obsaženou v žalobě. Jak vyplývá z ustálené judikatury Ústavního soudu (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, či ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08), není povinností soudů formulovat podrobnou oponenturu ve vztahu ke každému jednotlivému tvrzení žalobce. Za zcela dostačující je třeba považovat postup soudu, který předloží ucelený argumentační systém, v konkurenci s nímž nemohou žalobní námitky obstát. Této své povinnosti soud dostál. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu je tedy nedůvodná.

IV.b) Námitka prekluze práva stanovit daň

[29] Předmětem projednávané věci je problematika podvodů na DPH. Ještě než však Nejvyšší správní soud přikročí k posuzování kasačních námitek ohledně možného zapojení stěžovatele do podvodného jednání, bude se zabývat tvrzenou prekluzí práva stanovit daň. Pokud by totiž prekluzivní lhůta skutečně uplynula, nebylo by možné daň vůbec doměřit, napadené rozhodnutí, jakož i jemu předcházející platební výměry by byly z tohoto důvodu nezákonné a soud by musel přikročit k jejich zrušení.

[30] Stěžovatel v souvislosti s tvrzeným uplynutím prekluzivní lhůty namítal, že správcem daně provedené mezinárodní dožádání nemohlo mít za následek stavení lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád]. Obdobnou námitku již stěžovatel uplatnil v žalobě proti napadenému rozhodnutí a krajský soud se s ní náležitě vypořádal v bodech 72 – 75 rozsudku, v nichž se podrobně věnoval běhu prekluzivní lhůty, jakož i skutečností, které měly za následek prodloužení či stavení lhůty (oznámení rozhodnutí o stanovení daně, mezinárodní spolupráce), či započetí běhu

nové lhůty pro stanovení daně (zahájení daňové kontroly). S jeho závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, a proto na ně v podrobnostech odkazuje. Pokud se jedná o vliv mezinárodního dožádání na běh prekluzivní lhůty, tento soud se jím zabýval v nedávném rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2021 - 56 (který se ostatně týkal obchodování v rámci řetězce obdobných dodavatelů jako v nyní projednávané věci), v němž mimo jiné dovodil, že *„[d]ůvodnost mezinárodního dožádání není možné posuzovat jen podle jeho úspěšnosti a faktického přínosu pro rozhodnutí. Nebylo by tak možno považovat za bezdůvodné mezinárodní dožádání, pokud se požadované a potřebné informace nepodařilo zjistit.“*

[31] O takovou situaci se dle přesvědčení soudu jednalo v posuzované věci. Z daňového spisu vyplývá, že dne 2. 6. 2015 zaslal správce daně žádost o mezinárodní spolupráci do Německa. Z formuláře žádosti je patrné, že dožádání se týkalo dodání drahých kovů společnosti BEDRA GmbH v dotčených zdaňovacích obdobích (říjen – prosinec 2014 a leden 2015). Uvedená společnost byla jedním ze tří konečných dodavatelů v rámci celého obchodního řetězce, který v průběhu daňové kontroly správce daně rozkryl. Je pravdou, že mezinárodní dožádání v konečném důsledku nevedlo k získání informací, které by byly relevantní pro stanovení daňové povinnosti stěžovatele. To však ještě neznamená, že nemohlo mít za následek stavení prekluzivní lhůty. V době provedení mezinárodního dožádání nemohlo být správcí daně známo, jaký bude jeho výsledek, existoval však předpoklad, že zjištění informací týkajících se konečného odběratele zboží zatíženého podvodem na DPH může být pro věc zásadní. Nejvyšší správní soud současně zdůrazňuje, že nic nenasvědčuje účelovosti postupu správce daně (tj. že by jeho smyslem bylo kupříkladu jen umělé prodlužování prekluzivní lhůty). K provedení dožádání totiž správce daně přikročil hned z počátku daňové kontroly (kontrola byla zahájena dne 20. 3. 2015, resp. 15. 4. 2015), kdy započala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně. V neposlední řadě je podstatné, že (na rozdíl od věci posuzované v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 39/2021 - 56) mezinárodní dožádání netrvalo nepřiměřeně dlouhou dobu, přičemž informaci od německé strany správce daně obdržel dne 13. 10. 2015. Pokud se jedná o tvrzení stěžovatele, že mezinárodní dožádání bylo provedeno pro účely zjištění informací ohledně jiné daňové povinnosti, jedná se o ničím nepodložené spekulace.

[32] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že provedení mezinárodního dožádání v posuzované věci způsobilo stavení lhůty pro stanovení daně, která tak od 2. 6. 2015 do 13. 10. 2015 neběžela, a k prekluzi práva stanovit daň proto nedošlo.

[33] Ve zbytku se soud bude věnovat stěžejní části kasačních námitek, které se týkají naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení stěžovatele do podvodného jednání. V této souvislosti považuje za vhodné shrnout nejprve obecná východiska, z nichž při posouzení věci vycházel.

IV.c) Podvody na DPH – obecná východiska

[34] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora [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*

pokračování

proti Recolta Recycling SPRL, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft 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.

[35] 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 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).

[36] 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 NSS 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 došlo k podvodnému jednání, 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. 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*).

[37] 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, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (k tomu srov. věc *ExaSoft Holding*, bod [27]).

[38] 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 Soudní dvůr 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]).

[39] 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, přijmou-li 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. 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 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 nebo se stává 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).

IV.d) Aplikace obecných východisek na projednávanou věc

[40] Optikou shora citované judikatury a z ní vyplývajících obecných východisek Nejvyšší správní soud nahlížel i na nyní projednávanou věc. Z uvedeného je zřejmé, že pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu je třeba nejprve prokázat existenci podvodu. Následně lze teprve přikročit k tzv. vědomostnímu testu, v rámci něhož se hodnotí jednak objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění bylo součástí podvodu na DPH. V neposlední řadě je třeba posoudit, zda daňový subjekt přijal přiměřená opatření, aby se účasti na daňovém podvodu vyvaroval. Zde nastíněnou strukturu respektoval v přezkoumávaném rozsudku krajský soud a kopírují ji i kasační námitky stěžovatele, jež Nejvyšší správní soud postupně vypořádá. Nejprve se přitom bude zabývat poněkud obecnější argumentací, která se kasační stížností prolíná na více místech.

[41] Stěžovatel předně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, z něhož citoval velmi rozsáhlé pasáže a i později na něj

pokračování

v rámci své argumentace opakovaně odkazoval. Je však třeba zdůraznit, že uvedený rozsudek se týkal zcela odlišných skutkových okolností a závěry v něm uvedené nelze slepě přenášet na jiné věci. Prokazování účasti na podvodném jednání je odvislé od specifických okolností každého konkrétního případu, které je třeba hodnotit ve vzájemných souvislostech. Jednotlivé skutečnosti, které ještě samy o sobě o existenci podvodu (popř. o účasti daňového subjektu na tomto podvodu) nesvědčí, tak mohou představovat indicie, která ve spojení s dalšími zjištěními v celkovém součtu postačují jako podklad pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení do podvodného modelu. Argumenty stěžovatele, který mechanicky přenáší dílčí závěry z citovaného rozsudku i na nyní projednávaný případ, tak neobstojí.

[42] Pokud se jedná o způsob, jakým k posouzení věci přistoupil krajský soud, stěžovatel mu především vytýká, že některé zjištěné skutečnosti hodnotil jak v prvním kroku algoritmu (podezřelé okolnosti svědčící o podvodu na DPH), tak v rámci vědomostního testu. Tento postup neshledává Nejvyšší správní soud vadným, neboť tytéž skutečnosti mohou skutečně svědčit jak o existenci podvodu DPH z obecného hlediska, tak o vědomosti stěžovatele o účasti na tomto podvodu. Podstatné však je, že v rámci vědomostního testu je třeba zkoumat i subjektivní hledisko a zabývat se tím, zda mohly být určité okolnosti stěžovateli známy. Těmto požadavkům však soud dostál (v podrobnostech viz níže).

[43] V neposlední řadě kasační soud nepřisvědčil ani výhradě stěžovatele, že argumentace krajského soudu je nedostatečně konkrétní, neboť výslovně neoznačil subjekty, jichž se podezřelé okolnosti (nekontaktnost, neplnění daňových povinností, nezveřejňování účetních uzávěrek apod.) týkaly. Správce daně rozkryl podvodný řetězec sestávající z více než dvou desítek subjektů. Přitom se podrobně věnoval rozřešení otázky, jakou úlohu jednotlivé subjekty v podvodném modelu zastávaly (tzn. které z nich vystupovaly v pozici *missing trader*, *buffer* či *broker*) a popsal skutečnosti, které jej k těmto závěrům vedly. Pakliže se krajský soud s úvahami žalovaného a správce daně ztotožnil, nebylo potřebné, aby podrobně opakoval jednotlivá skutková zjištění, ale zcela stačí, jestliže na ně odkázal. To ostatně vyplývá ze samotné koncepce správního soudnictví, v rámci něhož soudy neprovádí od základu nové posouzení, ale toliko hodnotí správnost a zákonnost postupu správních orgánů. V nyní projednávané věci v sobě rozhodnutí žalovaného a především pak zpráva o daňové kontrole zahrnuje rozsáhlé pasáže obsahující rozbor veškerých relevantních zjištění ve vztahu k jednotlivým článkům podvodného řetězce. Bylo by tedy nadbytečné, aby obdobné popisné pasáže do svého rozhodnutí zahrnul i krajský soud, a určité zobecnění proto bylo na místě.

[44] Dále se již bude soud věnovat konkrétním námitkám stěžovatele ve vztahu k jednotlivým okolnostem hodnoceným v rámci „třístupňového testu“ aplikovaného krajským soudem. Předesílá, že v řízení o kasační stížnosti se ještě silněji než v řízení o žalobě projevuje pravidlo, že není povinností soudu nahrazovat činnost daňových (či jiných správních) orgánů a stále dokola opakovat závěry již mnohokrát vyřčené. Jakkoliv přitom stěžovatel kasační námitky formuloval tím způsobem, že se ohrazuje vůči postupu krajského soudu, nelze přehlédnout, že velmi obdobnou argumentaci již uplatnil jak v řízení o žalobě, tak předtím v odvolacím řízení. V zásadě totožnými otázkami se proto zabýval jak krajský soud, tak před ním žalovaný. Stěžovateli

se tedy na jeho výhrady již opakovaně dostalo odpovědi a Nejvyšší správní soud nespatřuje jakýkoliv smysl v tom, aby (v případě názorové shody s krajským soudem) obsáhle reagoval na každou jeho námitku.

[45] První otázkou, jíž se musí správce daně v případě hodnocení daňových podvodů zabývat, je zjištění chybějící daně. Stěžovatel je přesvědčený, že již ve vztahu k této otázce neunesl správce daně důkazní břemeno. S tímto tvrzením však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Jak správně uvedl krajský soud, daňové orgány popsaly podvodný řetězec čítající více než dvě desítky subjektů a přesně popsaly, které subjekty vystupovaly v pozici *missing trader*, *buffer*, či *broker*. U subjektů označených jako *missing trader* pak identifikovaly chybějící daň. Skutečnost, že se jim nepodařilo ověřit konkrétní částku neodvedené daně, nebrání tomu, aby žalovaný konstatoval existenci podvodu. Nemožnost ověření bližších okolností byla dána následným jednáním dotčených subjektů, které nejenže obecně neplnily své daňové povinnosti, ale daň ani nepřiznaly a pro správce daně se staly nekontaktními. I takové situace je třeba hodnotit jako případy „chybějící daně“, (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55). Jednání subjektů spočívající v tom, že po provedení podezřelých transakcí „zmizí ze scény“ je pro daňové podvody typické. Požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně přímo u dotčeného subjektu v pozici *missing trader* by tedy v zásadě bránilo postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout. Tvrzení stěžovatele, že neplnění daňových povinností se netýkalo obchodů s drahými kovy v posuzované věci, je ničím nepodložené a není způsobilé zpochybnit zjištění správce daně, která jsou zdokumentovaná v daňovém spise.

[46] Dále se kasační soud věnoval otázce podezřelých okolností svědčících o existenci podvodu na DPH a s tím souvisejícími výhradami stěžovatele. Krajský soud správně poukázal na skutečnost, že zboží bylo přeprodáváno přes několik tuzemských subjektů, které nadto byly z velké části osobami personálně propojenými. K prodeji zboží docházelo zpravidla obratem po jeho koupi (tentýž den). Takové jednání postrádalo z ekonomického hlediska smysl, neboť bylo pro jednotlivé zainteresované subjekty o poznání méně výhodné, než pokud by došlo k vynechání některých z článků řetězce. S ohledem na zmiňovanou personální propojenost je nepochybné, že minimálně některé subjekty musely mít o rozvětvenosti obchodního řetězce dostatečnou povědomost. Příbuzenské vazby mezi jednotlivými fyzickými osobami či jednatelem právnických osob žalovaný shrnul v bodě 71 napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud pouze ve stručnosti zmiňuje, že v obchodních transakcích jako dodavatelé figurovali bratřiči stěžovatelova jednatele (M. D.), a to bratři K. D. (jako podnikající fyzická osoba) a J. D. (jako fyzická osoba i jako jednatel společnosti KREVOY UNIQUE s.r.o.). Dalšími dodavateli byli P. C. (manžel sestřence J. D.), J. D. (bývalý tchán J. D.), a společnost SANDEROSAN s.r.o., jejímž jednatelem byl M. L. (nevlastní bratranec M. D.). Zásadní postavení v dodavatelském řetězci zaujímal i P. M., který sice sám o sobě v příbuzenském vztahu s dalšími subjekty nebyl, daňové orgány však prokázaly, že byl ovládán bratry J. a K. D. (podepisoval dokumentaci a přebíral zboží a hotovost výměnou za úhradu nákladů na ubytovnu, jídlo a alkohol). Nejvyšší správní soud přitom nepovažuje za závadu, že tyto poznatky správce daně získal v rámci jiného daňového řízení. Příslušné protokoly o výsledku svědků jsou součástí daňového spisu a nevystala-li v průběhu řízení potřeba dříve získané svědecké výpovědi doplnit, byl postup správce daně zcela v souladu se zásadou hospodárnosti.

[47] Kasační soud tedy k otázce personální propojenosti uzavírá, že popsané vazby mezi jednotlivými články řetězce (z nichž některé vystupovaly i v pozici *missing trader*) oprávněně vzbuzují podezření. K tomu pak přistupuje i množství dalších nestandardních okolností, z nichž soud připomíná předně skutečnost, že některé ze subjektů neměly žádnou historii obchodování s drahými kovy, či pouze krátkou historii (viz bod 81 napadeného rozhodnutí). Po uskutečnění transakcí část subjektů utlumila svou činnost a vstoupila do likvidace. Krajský soud rovněž poukázal na rizikovost komodity (drahé kovy) z hlediska podvodů na DPH, jakož i na nestandardní způsob provádění plateb (hotovostně, zápočtem). Všechna relevantní zjištění správce daně na několika desítkách stran podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole. Na uvedených skutečnostech nemůže nic změnit tvrzení stěžovatele, že některé uvedené výhrady se netýkaly bez výjimky všech subjektů (např. že část subjektů se obchodování s drahými kovy věnovala delší dobu apod.), či všech uskutečněných plateb (tj. že ne všechny platby probíhaly hotově či zápočtem). Nedůvodná je i námitka, že se soud nezabýval tím, zda mohly být uvedené skutečnosti stěžovateli známy. V první fázi „třístupňového testu“, jak jej formulovala judikatura Soudního dvora EU, totiž daňové orgány (potažmo soud) posuzuje existenci okolností svědčících o podvodu na DPH, nikoliv otázku zapojení daňového subjektu do tohoto podvodu (ta se hodnotí až v další fázi testu). Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s krajským soudem, že všechny žalovaným vyjmenované okolnosti nasvědčují tomu, že v posuzované věci se jedná o podvod na DPH, jak jej pojímá soudní judikatura.

[48] Stěžovatel se v kasační stížnosti vymezil i vůči úvahám soudu stran vědomosti o jeho zapojení do podvodného modelu. Kasační soud zdůrazňuje, že až na tomto místě je nezbytné zkoumat, zda právě v době uskutečnění obchodů dotčených podvodem na DPH byly dány takové okolnosti, na jejichž základě stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se účastní podvodného jednání. Vzhledem k tomu, že některé skutečnosti se shodují se zjištěními, která soud shrnul v předchozích bodech, vyjádří se k nim na tomto místě toliko ve stručnosti, a to s důrazem na otázku vědomosti stěžovatele o uvedených podezřelých okolnostech.

[49] Pokud jde o opakovaně zmiňovanou personální propojenost jednotlivých článků obchodního řetězce, Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že se jedná o okolnost, která musela být stěžovateli známa. Jakkoliv mu nelze samotné obchodování s osobami v příbuzenském vztahu klást k tíži, jde pouze o jednu z mnoha indicií svědčících o vědomosti stěžovatele o účasti na podvodném modelu. Tvrzení stěžovatele, že jeho dodavateli byli pouze prověřeni a zkušení obchodníci s drahými kovy, je v rozporu se zjištěními správce daně, které následně potvrdil i žalovaný. Velká část subjektů (a to i přímých dodavatelů stěžovatele) totiž zahájila činnost v roce 2013 nebo 2014 a měla tedy pouze velmi krátkou (popřípadě žádnou) obchodní historii. Některé ze společností vykazovaly záporný hospodářský výsledek, popřípadě nezveřejňovaly účetní uzávěrky. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že tyto okolnosti jsou pro posouzení věci nerozhodné, neboť ilustrují, že stěžovatel vstupoval do obchodních vztahů s nepřilíš věrohodnými subjekty, které si ani blíže neproověřil (k tomu viz níže).

[50] Další nestandardnosti (o nichž stěžovatel věděl) představovala strohá či zcela absentující smluvní dokumentace, neproověřování kvality zboží, nepojišťování jednotlivých

dodávek, provádění přepravy v běžných osobních automobilech, aniž by bylo zboží jakkoliv zabezpečeno, a v neposlední řadě také způsob provádění plateb (hotovostně či zápočtem). Argumentace stěžovatele přitom nebyla způsobilá zpochybnit správnost relevantních závěrů krajského soudu. K provádění hotovostních plateb způsobem, aby nedošlo k překročení stanoveného zákonného limitu, se již Nejvyšší správní soud v rámci své rozhodovací činnosti vyjádřil opakovaně a označil jej za indikátor nestandardního a nevěrohodného způsobu uskutečňování plateb. V rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, uvedl, že „[t]akový postup vzbuzuje pochybnosti o souladu s účelem a smyslem zákona o omezení plateb v hotovosti, kterým je omezit daňové úniky, racionalizovat a optimalizovat peněžní hotovostní oběh, zvýšit bezpečnost zúčastněných subjektů a působit proti legalizaci výnosů z trestné činnosti.“ Stran provádění kontroly kvality zboží kasační soud souhlasí s krajským soudem v tom, že se jedná ze strany stěžovatele o neprokázané tvrzení. Výstupy ze spektrometru stěžovatel nepředložil, přičemž uvedl, že je neuchovával. Za dostačující označil faktury za provádění analýz vystavené společností UNIGRADE, jejímž jediným společníkem a jednatelem byl (stejně jako v případě stěžovatele) pan M. D..

[51] Nejvyšší správní soud shrnuje, že obchodní transakce mezi stěžovatelem a jeho dodavateli vykazovaly řadu neobvyklých charakteristik. Ačkoliv stěžovateli lze přitakat v tom směru, že žádná z uváděných okolností sama o sobě nesvědčí o jeho vědomém zapojení do podvodného modelu, ve svém souhrnu svědčí minimálně o jeho neobežřetnosti. Přitom čím zásadnější nestandardnosti způsob obchodování vykazuje, tím větší nároky je třeba klást na opatření přijatá stěžovatelem za účelem zamezení účasti na daňovém podvodu. V posuzované věci stěžovatel provedl toliko kontrolu svých obchodních partnerů ve veřejně dostupných rejstřících a evidencích. Takový postup však není v kontextu konstatovaných podezřelých okolností dostačující. Stěžovatel se nadto může jen stěží zaštitovat nahlédnutím do obchodního rejstříku, neboť pokud by tak učinil, musely by v něm zjištěné skutečnosti (společnosti bez historie, záporný hospodářský výsledek, neuveřejňování uzávěrek, jednatelem byly osoby, jejichž dřívější společnosti vstoupily do likvidace apod.) vyústit v pochybnosti o serióznosti prověřovaných obchodních partnerů. Je tedy zjevné, že kontrola uvedených subjektů byla veskrze formální.

[52] Stěžovatel dále k problematice prověřování partnerů uváděl, že jeho dodavateli byli do značné míry příbuzní jednatele, k nimž choval důvěru. K tomu soud uvádí, že pokud mezi stěžovatelem a jeho dodavateli panovala taková míra důvěry, pak by měl být obeznámen s jejich obchodními aktivitami, včetně údajů o subdodavatelích. Tomu by ostatně nasvědčovala skutečnost, že dodání zboží přímým dodavatelům probíhalo na adrese, na níž má svoji provozovnu i stěžovatel. Ze svědeckých výpovědí přitom vyplynulo, že docházelo-li ke kontrole kvality, dělo se tak již v tomto okamžiku (tj. v okamžiku převzetí zboží od subdodavatelů bratry D.), a to za přítomnosti M. D. (jednatele stěžovatele). I pokud by však bližší okolnosti ohledně způsobu obchodování jeho dodavatelů stěžovateli známy nebyly, svědčilo by to především o jeho laxním a neobežřetném přístupu, neboť se spolehl toliko na informace od svých dodavatelů, aniž by se je (či původ jimi dodávaného zboží) prověřil.

pokračování

[53] Konečně stěžovatel namítal, že nebylo jeho povinností zjišťovat informace o subdodavatelích. V tomto směru je nicméně třeba připomenout, že v podvodném řetězci vystupovali na pozici *missing trader* právě i přímí dodavatelé stěžovatele (konkrétně společnosti KREVOY UNIQUE s.r.o., SANDEROSAN s.r.o. a ESPRIT VENTURE s.r.o.). Právě tyto společnosti vykazovaly již popsané podezřelé charakteristiky (viz body [47] a [49]). Nelze tedy hovořit o tom, že by snad žalovaný kladl na stěžovatele nepřiměřené požadavky na prověřování celého obchodního řetězce.

[54] Nejvyšší správní soud uzavírá, že ve shodě s krajským soudem má v posuzované věci za prokázanou existenci podvodu na DPH. Ze zjištění správce daně pak současně vyplynulo, že stěžovatel na podvodném řetězci participoval vědomě, či o své účasti minimálně vědět měl a mohl, protože byly v daném případě splněny podmínky pro postup daňových orgánů spočívající v odepření nároku na odpočet DPH.

V. Závěr a náklady řízení

[55] Kasační soud nepovažuje námitky stěžovatele za důvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[56] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 2. prosince 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu