



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mráky ve věci žalobkyně: **MEGASTAR World, s. r. o.**, Rudná 1117/30a, Ostrava – Vítkovice, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2017, čj. 38801/17/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 8. 2020, čj. 22 Af 141/2017-115,

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 d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci jde o neuznané odpočty DPH pro účast daňového subjektu v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Věc nepřináší žádné nové právní myšlenky, NSS přezkoumával zejména hodnocení skutkových okolností. Ačkoli shledal, že se krajský soud i žalovaný dopustili několika procesních chyb, není pro ně třeba jejich rozhodnutí rušit. Daňový subjekt měl a mohl vědět, že se zapojil do podvodných obchodů s elektronikou, a nepočínal si dostatečně obezřetně, aby své účasti předešel.

[2] Daňové orgány nejsou povinny přesně vyčíslit chybějící daň. Není ani nutné, aby v řetězci spolupracoval daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet a subjekt, který neodvedl daň; dokonce se tyto dva subjekty ani nemusejí znát. Souvislost mezi nimi vzniká i tím, že subjekt uplatňující nárok na odpočet naváže bezprostřední obchodní spolupráci se subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani. Preventivní opatření mají mířit primárně k tomu, aby si daňový subjekt, který požaduje výhody plynoucí ze systému DPH, nepočínal při svém podnikání tak, že tento systém naruší (zneužije) či to umožní jiným. Opatření naopak nemají cílit „jen“ na snížení obchodního rizika.

1. Vymezení věci

[3] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj vyměřil žalobkyni (*nyní vystupuje jako stěžovatelka*) dvěma platebními výměry ze dne 27. 4. 2016 a 28. 4. 2016 daň z přidané hodnoty za září 2013 až prosinec 2013. Tento postup byl výsledkem daňové kontroly, při níž správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelce nelze uznat nárok na nadměrný odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelky EMES-OST, neboť stěžovatelka věděla či vědět mohla, že se svým plněním zapojuje do podvodného řetězce na DPH. Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 14. 9. 2017 zamítl odvolání, kterým se stěžovatelka bránila proti platebním výměrům.

[4] Se svými námitkami naopak žalobkyně uspěla u Krajského soudu v Ostravě: ten rozsudkem ze dne 16. 10. 2018 zrušil napadené rozhodnutí žalovaného, a to ze dvou důvodů. Jednak zjistil, že žalovaný se řádně nevypořádal s předloženým znaleckým posudkem, kterým chtěla žalobkyně prokázat, že se vědomě neúčastnila podvodného řetězce. Jednak měl krajský soud za to, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu: neprováděl sice v odvolacím řízení dokazování, přesto je jeho rozhodnutí založeno na nových skutečnostech, neboť změnil „obsazení“ podvodného řetězce a subjekty, u kterých byla zjištěna chybějící daň.

[5] Důvody krajského soudu však neobstály před Nejvyšším správním soudem. Ten vyhověl kasačním námitkám žalovaného, rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení (rozsudkem ze dne 28. 5. 2020, čj. 10 Afs 282/2018-44).

[6] Krajský soud v dalším kole žalobu zamítl.

2. Shrnutí kasačních námitek

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) obsáhlou kasační stížnost. V ní namítá, že rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu trpí nepřezkoumatelností.

[8] V dalším okruhu námitek stěžovatelka napadá závěr o existenci podvodu a své účasti na něm: z rozhodnutí žalovaného není zřejmé, v čem podvod spočíval; krajský soud nesprávně posoudil daňovou ztrátu (narušení daňové neutrality) a nadměrný odpočet jako neoprávněnou daňovou výhodu. Stěžovatelka dále zpochybňuje jednotlivé skutečnosti, z nichž krajský soud a žalovaný dovozují podvod na DPH (průběh obchodování, stěžovatelčina zprostředkovatelská role, žádné reklamace, nezjištění konečného spotřebitele).

[9] Zpochybňuje i hodnocení objektivních okolností, z nichž prý mohla a měla poznat, že se zapojila do daňového podvodu (chybějící písemné smlouvy, obecné označení zboží, žádné kontroly kvality zboží, určení ceny, neznalost osob jednajících za odběratelku, odložená splatnost ceny vázaná na úhradu od odběratelky, nesrovnalosti v dokladech, úhrada zvláště ceny a DPH, zjištěné imitace SSD disků ve vzorcích, průběh obchodů zjištěný z ICQ komunikace), a jejich poměrování s obecnou obchodní praxí. Stěžovatelka postrádá příčinnou souvislost jak mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet, tak mezi existencí podvodu na DPH a svým povědomím o něm.

pokračování

[10] Nesprávné je podle stěžovatelky též posouzení subjektivní stránky jejího jednání, tedy toho, zda věděla, nebo mohla a měla vědět o podvodu.

[11] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěry krajského soudu a žalovaného o preventivních opatřeních, která měla přijmout, aby zamezila své účasti na podvodu.

[12] V poslední části kasační stížnosti se stěžovatelka věnuje vadám daňového řízení: hodnocení ICQ komunikace, protokolu z trestního řízení, výslechů svědků a znaleckého posudku; důkazní aktivitě daňových orgánů; porušení § 115 odst. 2 daňového řádu; a překvapivosti rozhodnutí žalovaného.

[13] Žalovaný podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se (i on podrobně) k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

[14] Stěžovatelka v replice setrvala na svých postojích, dále je rozvedla a v reakci na vyjádření žalovaného i podpořila judikaturou (zejména k otázkám podvodného charakteru celého řetězce, stěžovatelčiny účasti v něm a rozpadu řetězce). Nově též zpochybnila závěry krajského soudu týkající se ručení podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a navrhla, aby NSS položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru.

[15] Žalovaný v reakci na to vysvětlil, že předběžná otázka není namístě, otázka přednostního užití ručení před odepřením nároku na odpočet DPH pro účast na podvodu je v judikatuře NSS jednoznačně vyřešena. Tato námitka je podle něj navíc opožděná.

3. Právní hodnocení

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] NSS se v tomto rozsudku po obecném úvodu (3.1) nejdříve zabývá otázkou, zda správce daně prokázal existenci samotného podvodu na DPH a chybějící daň (3.2); následně řeší, zda stěžovatelka věděla, či mohla a měla vědět o podvodné povaze obchodování (3.3, 3.4), a ve třetím kroku se věnuje preventivním opatřením (3.5). V poslední části se soud zabývá namítanými procesními vadami v daňovém řízení (3.6) a otázkou ručení příjemce zdanitelného plnění (3.7).

[18] Úvodem NSS zdůrazňuje, že rozsudek krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného nejsou nepřezkoumatelné. Ačkoli se krajský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení (či jeho doplnění), je z napadeného rozsudku jasně patrné, že se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného (s výjimkou požadavku na zajištění daně podle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty). Nepřezkoumatelné totiž není rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud či správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). Správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž žalovaný a krajský soud svá rozhodnutí založili, je potom otázkou zákonnosti jejich rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti. NSS neshledal

důvodnou ani žádnou z dílčích konkrétních námitek nepřezkoumatelnosti, blíže se k nim však vyjádří níže v souvisejících částech odůvodnění.

[19] K tomu NSS poznamenává, že žaloba v této věci má celkem 44 stran a její doplnění dalších 12 stran. Správní soud není povinen reagovat na každý dílčí argument v podání, tím méně to od něj lze očekávat u podání takového rozsahu. Úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). To krajský soud udělal, a jeho rozsudek proto obstál jako přezkoumatelný. Podobný přístup při přezkumu rozsudku krajského soudu, proti němuž mířila osmdesátistránková kasační stížnost a šestnáctistránková replika, zvolil i samotný NSS.

3.1 Obecný úvod k daňovým podvodům

[20] Podle ustálené judikatury Soudního dvora i NSS je nárok na odpočet daně nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Podvodem na DPH se označuje situace, v níž *jeden* daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede státní pokladně vybranou DPH, a *další* subjekt si ji naopak *odečte*, aby získal daňové zvýhodnění. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Nelze však za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „*kteréhokoli*“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové vztahy a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet a prokázat, že subjekt minimálně mohl vědět o skutečnostech ukazujících na možné podvodné jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *Vyrtych*, bod 69).

[21] Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 30 a judikatura tam citovaná). Za takové situace je při posuzování nároku na odpočet daně nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 34).

[22] Účast daňového subjektu na řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v tomto testu: **1)** správce daně je povinen vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tedy vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; **2)** pokud správce daně prokáže, že byl spáchán daňový podvod, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; **3)** pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, má daňový subjekt šanci se vyvinut, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*, bod 13).

[23] Existenci podvodu na DPH prokazuje výhradně správce daně. Totéž platí i o zapojení daňového subjektu do podvodu včetně toho, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu,

pokračování

že obchodní transakce byla zasažena podvodem. Teprve v posledním kroku, v němž se zkoumá, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil, neleží důkazní břemeno na správci daně, ale na daňovém subjektu (k tomu podrobně rozsudek *Easy Working*, body 37 až 42).

[24] V nynější věci stěžovatelka zpochybňuje všechny kroky testu. NSS se k nim popořadě vyjádří. Poté vypořádá i námitky týkající se procesních vad v daňovém a soudním řízení.

3.2 Daňový podvod a chybějící daň (první krok testu)

[25] Stěžovatelka předně zpochybňuje závěry správce daně, žalovaného a krajského soudu týkající se chybějící daně (vzniku podvodu).

[26] Při prokazování existence podvodu musejí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se jednalo o daňový podvod (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, *Krpol*, bod 38). Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla **narušena daňová neutralita**, tedy že (zjednodušeně řečeno) **nebyla odvedena daň** jedním nebo více ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem daňového zvýhodnění. Chybějící daň však nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit; rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, *Autodoprava K&K*, bod 25).

[27] Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto třeba lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod jednoznačně popsán způsobem spáchání, přiřazen ke konkrétnímu článku často spletitého obchodního řetězce a vyčíslen, ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správce daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*, bod 28).

[28] Společným znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o podvodném jednání, a podložit je zjištěními zachycenými ve spisu. Je třeba zjistit takové okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu budou představovat dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „(prokázání) existence daňového podvodu“ je poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné prokázat existenci daňového podvodu nad

veškerou pochybnost; přesnější by proto bylo hovořit o *důvodné domněnce* daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, bod 26). Pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci, závěr o existenci daňového podvodu bude zpravidla předčasný (již citovaný bod 25 rozsudku *Autodoprava K&K*).

[29] 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. nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).

[30] V této věci daňové orgány zjistily daňový podvod v dodavatelsko-odběratelském řetězci společností:

Gamexi → Robinia Trading → G. S. B. Trade → AZ Group Czech → EMES-OST → stěžovatelka → ACRX

Daňové orgány vysvětlily, že stěžovatelka v období září až prosinec 2013 nakupovala elektroniku od společnosti Emes a dodávala ji společnosti ACRX se sídlem na Kypru, která ji dále „přeprodávala“ společností se sídlem v Hongkongu a Itálii. Společnosti Emes, AZ Group, GSB a Robinia vystupovaly v pozici *buffer*, Gamexi plnila roli *missing trader*. Stěžovatelka (*broker*) si jako poslední tuzemský článek uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu; na výstupu pak deklarovala uskutečnění osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně z dodání zboží do jiného členského státu společnosti ACRX podle § 64 zákona o DPH.

[31] Správce daně shledal v celkem čtyřech zprávách o daňové kontrole chybějící daň u společnosti GSB, žalovaný navíc také u AZ Group a Gamexi. Společnost **GSB** při postupu k odstranění pochybností neprokázala údaje v daňovém tvrzení za 3. a 4. čtvrtletí roku 2013: přijetí zdanitelných plnění od Robinie a uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch AZ Group. Během postupu k odstranění pochybností se GSB stala vůči místně příslušnému správci daně zřejmě účelově nekontaktní. Správce daně ukončil daňová řízení tak, že z daňového přiznání vyloučil veškerá deklarovaná přijatá plnění a stanovil této společnosti vlastní daňovou povinnost za 3. a 4. čtvrtletí roku 2013 ve výši cca 17 milionů Kč a 32 milionů Kč. Společnost tuto daň neuhradila a podle daňových orgánů lze reálně předpokládat, že ji ani v budoucnu neuhradí vzhledem k okolnostem, které charakterizují její ekonomickou činnost. Společnost GSB nevykonává reálnou ekonomickou činnost, do jejího vedení byl účelově dosazen cizí státní příslušník s trvalým pobytem ve Velké Británii, společnost sídlí na virtuální adrese. Po dobu svého fungování v řetězci podávala prostřednictvím pověřené osoby daňová přiznání k DPH, vedla příslušnou evidenci, vystavovala faktury a další daňové doklady a reagovala na výzvy správce daně tak, aby poskytla dalším článkům řetězce a deklarovaným obchodním případům zdání reálnosti a legality, avšak v okamžiku zvýšeného zájmu správce daně se stala nekontaktní.

pokračování

[32] Z odpovědi dožádaného správce daně z prosince roku 2014 plyne, že **AZ Group** pro něj nebyla kontaktní, nebylo proto možné ověřit skutečnosti týkající se přijatých a uskutečněných plnění ani to, zda z nich byla přiznána a odvedena daň. Společnost **Gamexi** za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2013 nepřiznala žádná uskutečněná plnění pro Robinii, z tohoto plnění tak nebyla přiznána ani odvedena daň. Žalovaný proto konstatoval chybějící daň i u těchto dvou článků řetězce.

[33] Podvodnému charakteru řetězce nasvědčuje také to, že většina článků řetězce je nekontaktních a má virtuální sídlo (Gamexi, Robinia, GSB a AZ Group). V jejich orgánech figurují cizinci. Po uskutečnění sporných plnění byl některým společnostem přidělen status nespolehlivého plátce (AZ Group, GSB), zrušena registrace k DPH (Emes, Gamexi, ACRX), vydány zajišťovací příkazy, zjištěn úpadek a prohlášen konkurs na majetek společnosti (AZ Group).

[34] Stěžovatelčina obchodní činnost spočívala v nákupu a prodeji typově stále stejného zboží ve velkých objemech stovek milionů korun mezi pevně stanoveným dodavatelem a odběratelem za určenou cenu, bez prověření zboží (jeho kvality a původu) a bez písemných smluv. Společnosti neměly dohodnutý postup při reklamaci zboží, ostatně žádná reklamace kvality zboží neproběhla, což je při obchodovaném množství zboží nepravděpodobné. Transakce mezi AZ Group, Emes, stěžovatelkou a ACRX fakticky řídila jedna osoba (F. B. mladší), která oficiálně nefigurovala v žádné ze zapojených společností. Podezřelé se daňovým orgánům zdály také okolnosti, za nichž subjekty navázaly obchodní spolupráci, a fakt, že se zboží „přeprodávalo“ dalším spedičním skladům, a nikoli konečným spotřebitelům. (Pro větší podrobnosti soud odkazuje na body 38 až 46 napadeného rozhodnutí žalovaného a bod 24 napadeného rozsudku.)

[35] Stěžovatelka namítá, že neměla tušení o existenci jiných společností než Emes a jejich (svém) zapojení do řetězce. To je otázka, kterou se bude NSS zabývat až při přezkoumávání druhého kroku testu (bod [22] výše), tedy až bude zkoumat subjektivní stránku stěžovatelčiny účasti na podvodu. V tomto kroku bylo povinností daňových orgánů zjistit a popsat okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, tedy tomu, že v řetězci chybí daň, jiná osoba (stěžovatelka) se snaží vylákat daňovou výhodou (odpočet DPH) a chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. To se daňovým orgánům v této věci podařilo a jejich závěry ve svém souhrnu odpovídají míře pravděpodobnosti, která se vyžaduje pro úsudek o existenci podvodu na DPH (bod [28] výše).

[36] Nebylo nutné, aby daňové orgány prokázaly přímé stěžovatelčino propojení se všemi společnostmi v řetězci. Stačilo, že vysvětlily fungování řetězce jako celku, jehož byla stěžovatelka součástí, a její roli v něm. Není třeba, aby se všechny články řetězce znaly navzájem a věděly o sobě. Správce daně ani nemusel rozkrýt celý dodavatelsko-odběratelský řetězec. To často ani nebude objektivně možné, jsou-li v řetězci společnosti typu *missing trader*, které umožní zastřít skutečný původ zboží. Judikatura nevyžaduje, aby byla chybějící daň přesně vyčíslena a nezbytně přiřazena ke konkrétnímu článku řetězce (závěry citované v bodě [27] výše). Požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně přímo u dotčeného subjektu v pozici *missing trader* by v zásadě bránil postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout (rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2021, čj.

1 Afs 262/2021-40, *Dynasty Partner*, bod 45). Příčinná souvislost mezi neodvedením daně a odpočtem, který požadovala stěžovatelka, spočívá v souhrnu zjištěných okolností. Ty sice nepřímou, ovšem s požadovanou mírou pravděpodobnosti, vypovídají o tom, že jednání článků v řetězci nebylo náhodné, ale záměrné s cílem získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Napadenému rozhodnutí neubírá na přesvědčivosti ani to, že daňové orgány nezjistily, že by některý článek řetězce neodvedl při porízení zboží z jiného členského státu České republiky daně. Zjistit další články řetězce a přesnou výši chybějící daně znemožnily právě nekontaktní společnosti v řetězci. Nkontaktní subdodavatelé zabránili daňovým orgánům ověřit průběh transakcí, původ zboží a plnění daňových povinností. Právě tato okolnost v kombinaci s dalšími významně svědčí o existenci podvodu.

[37] Krajský soud sice poněkud nepřesně a zjednodušeně uvedl, že podvod byl zjištěn v přeshraniční transakci, při níž bylo zboží nejprve předmětem daně při jeho dodání dalšímu plátcovi a následně bylo od daně osvobozeno s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu (bod 20 napadeného rozsudku). Jistě tím ale nemyslel, že podvod spočívá jen v uplatnění odpočtu, jak mu podsouvá stěžovatelka v kasační stížnosti. Podstatné je, že krajský soud ve shodě s daňovými orgány zjistil chybějící daň (v tom, že nebylo možné ověřit skutečného subdodavatele a původ zboží a splnění daňových povinností článků v řetězci) a současně že si stěžovatelka daň odpočetla, to vše za účelem neoprávněného daňového zvýhodnění v řetězci.

[38] Stěžovatelka zpochybňuje závěry o chybějící dani popořadě u AZ Group, GSB a Gamexi. Společnosti **AZ Group** podle ní začala být nekontaktní až od září 2014 (což prý vyplývá ze správního spisu ve věci personálně propojené společnosti Starcom). Podle NSS to zapadá do podvodné taktiky, s níž se společnosti v řetězci stávají nekontaktními až v okamžiku zvýšeného zájmu správce daně, aby tím znemožnily ověřit jakékoliv okolnosti týkající se sporných obchodů.

[39] Neobstojí ani stěžovatelčino tvrzení, že AZ Group přerušila spolupráci se správcem daně, neboť F. B., který za tuto společnost jednal, byl usnesením ze dne 14. 10. 2014 vzat do vazby, což mohl správce daně zjistit z trestního spisu. Z odpovědi dožádaného správce daně ze dne 3. 12. 2014 mimo jiné vyplývá, že společnost zastupuje advokát JUDr. Daniel Telecký, Ph. D., na základě generální plné moci od 4. 6. 2014. Z odpovědi vyplývá i to, že společnost je již nekontaktní, a proto nemohl dožádaný správce daně provést šetření a prověřit obchodní případy uskutečněné ve sporných zdaňovacích obdobích roku 2013 mezi AZ Group a Emes. AZ Group se nenachází v místě svého sídla a správci daně se jí nepodařilo kontaktovat ani telefonicky. Zastupující advokát nereaguje na výzvy a nedostavuje se k daňovému řízení na Územní pracoviště pro Prahu 7. Závěr o nekontaktnosti nepopírá ani odpověď zastupujícího advokáta ze dne 24. 11. 2014 na výzvu k podání daňového přiznání za srpen 2014, podle níž nemohla společnost správci daně vyhovět, neboť dne 14. 10. 2014 byly veškeré účetní doklady a dokumentace společnosti zajištěny při domovní prohlídce. Podstatné je, že nebylo možné ověřit jakékoli okolnosti týkající se sporných obchodů.

[40] Ze zpráv o daňové kontrole vyplývá, že AZ Group vykazovala v době, kdy ještě spolupracovala se správcem daně, v evidenci pro daňové účely k DPH ve 3. a 4. čtvrtletí 2013 společnost GSB jako dodavatele zboží. Společnost AZ Group si uplatnila odpočty z nákupů a současně přiznala daň na výstupu z prodejů zboží společnosti Emes a

pokračování

stěžovatelce. Není tedy pravda, že daňové orgány nezjišťovaly, zda byla za sporná období přiznána daň; pro následnou nekontaktnost AZ Group však nebylo možné ověřit další okolnosti transakcí. Vazba F. B. s tím časově nesouvisí, navíc je věcí právnícké osoby, jakou osobu si zvolí, aby za ni jednala, se všemi důsledky. Neobstojí ani vysvětlení, že důvodem nekontaktnosti bylo zajištění dokladů Policií ČR. Daňové orgány měly pochybnosti o průběhu a smyslu sporných obchodů, které by jen pomocí formálních dokladů stejně nebylo možné vyvrátit. K návrhu na provedení svědeckého výslechu F. B. se správce daně vyjádřil již v úředním záznamu ze dne 13. 4. 2016. Shledal jej nadbytečným, neboť si o průběhu a okolnostech transakcí učinil obrázek již z ICQ komunikace.

[41] Daňová ztráta u společnosti AZ Group tedy má ve správním spisu oporu: pro následnou nekontaktnost této společnosti se správci daně nepodařilo ověřit plnění jejich daňových povinností ve sporných zdaňovacích obdobích, ačkoli se o to snažil. Chybějící daň pak nepředstavují neuhrazené částky stanovené zajišťovacími příkazy na dosud nestanovenou DPH za duben a květen 2014 (bod 39 rozhodnutí žalovaného). Informací o nich žalovaný jen dokresluje celkovou představu o daňových poměrech v řetězci.

[42] NSS nespatřuje vnitřní rozpor závěru o chybějící dani u **GSB** v tom, že důvod odlišně stanovené daně spočíval v rovině „procesní“ (GSB neprokázala přijetí zdanitelného plnění od Robinie a uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch AZ Group). Ze správního spisu totiž současně vyplývá, že GSB se stala během postupu k odstranění pochybností nekontaktní. Situace je podobná jako u společnosti AZ Group s tím rozdílem, že u GSB správce daně zahájil postup k odstranění pochybností, který skončil neuznáním odpočtu a stanovením daňové povinnosti; tu GSB následně nesplnila. Obě společnosti však svou nesoučinností znemožnily správci daně ověřit průběh obchodních transakcí a správnost údajů uvedených v daňovém přiznání. Nevadí, že si správce daně neopatřil doklad o neuhrazené dani. Měl totiž informaci dožádaného správce daně, že daň uhrazena nebyla; zároveň správce daně vysvětlil, že vzhledem k okolnostem (zejména nekontaktnosti společnosti) s největší pravděpodobností ani uhrazena nebude. Stěžovatelka ostatně netvrdí, že GSB daň uhradila. Skutkovým nedostatkem není ani to, že z rozhodnutí správce daně a žalovaného neplyne, zda byla daň po GSB vymáhána. Stěžovatelčiny úvahy o nezákonné multiplikaci daně jsou čistě hypotetické.

[43] NSS znovu připomíná, že „chybějící daň“ u nekontaktních společností nemusí a často ani nemůže být jednoznačně určena a daňové orgány mohou unést své daňové břemeno i tehdy, když se jim nepodaří zjistit, u kterého z článků a v jaké přesné výši se daň či její část ztratila. Chybějící daň u jednoho z článků nemusí odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu u jiného článku (bod [27] výše). Podstatné v této věci je, že zjištění daňových orgánů ve svém souhrnu s dostatečnou pravděpodobností nasvědčují tomu, že jednání článků řetězce a jejich nesoučinnost byly záměrné s úmyslem zastřít transakce a znemožnit daňovým orgánům zkontrolovat, jestli byla daň přiznána pravdivě.

[44] Úvaha správce daně, že zboží bylo pravděpodobně dovezeno ze zahraničí, vychází ze zjištění, že GSB a AZ Group využívaly ke skladování zboží spediční sklady Triloxx a Hellman, kam bylo zboží zpravidla dopravováno z unijních spedičních skladů, a v těchto skladech mnohdy jen formálně postupně měnilo vlastníka (viz např. stranu 5 zprávy o daňové kontrole za říjen 2013). To je však spíše domněnka, která by zapadala do fungování

podvodného řetězce. Fakt je, že se nepodařilo zjistit skutečný původ zboží ani jeho dodavatele. Společnost GSB deklarovala jako dodavatelku Robinii, ta je ale vůči správci daně nekontaktní a ani u ní nebylo možné ověřit správnost deklarovaných údajů. Robinia doložkově deklarovala jako svou dodavatelku nekontaktní Gamexi, ta však zase žádná uskutečněná plnění pro Robinii nepřiznala. Správce daně v důsledku záměrné nekontaktnosti článků řetězce neměl jak zjistit skutečný původ zboží.

[45] Stěžovatelka cituje z rozsudku NSS ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs 493/2019-32, *Filák*. V něm soud shledal, že správce daně neprokázal chybějící daň. Okolnosti oné věci se však té nynější nepodobají a tehdejší závěry soudu sem nelze přenášet. Stěžovatelce nemůže prospět ani citace z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 8. 2019, čj. 25 Af 61/2018-102. Ten byl v říjnu 2021 zrušen a NSS v rušícím rozsudku vyslovil závazný právní názor, podle něž správce daně určil chybějící daň dostatečně.

[46] Není pravda, že krajský soud fakticky ztotožnil nezákonnou výhodu s nadměrným odpočtem. NSS opakuje, že krajský soud ve shodě s daňovými orgány zjistil chybějící daň (v tom, že nebylo možné ověřit skutečného dodavatele zboží a splnění daňových povinností článků v řetězci) a současně že si stěžovatelka daň odečetla; to vše za účelem získání neoprávněného zvýhodnění (vylákání odpočtu daně, která se ale u přechodících článků řetězce ztratila). Takto vyznívá odůvodnění krajského soudu jako celek, jakkoli se ho snaží stěžovatelka překrucovat vytrháváním jednotlivých vět z kontextu. Krajský soud neuzavřel, že stěžovatelka sama spáchala podvod na DPH, ale přisvědčil daňovým orgánům, že se na něm podílela jako jeden z článků řetězce (*broker*).

[47] Stěžovatelka dále zpochybňuje jednotlivé okolnosti, které podle daňových orgánů a krajského soudu svědčí o existenci podvodu.

[48] Předně k těmto námitkám NSS souhrnně uvádí, že úvahu o chybějící dani a okolnostech podvodu od sebe nelze dost dobře oddělit. Hledání chybějící daně a zjišťování okolností podvodu nejsou dva samostatné kroky při posuzování existence podvodu. Důvodná domněnka o tom, že byl spáchán daňový podvod, vyplývá totiž ze zjištěného souhrnu okolností a u řetězců s články typu *missing trader* může i závěr o chybějící dani vyplývat z nepřímých důkazů (rozsudek *PM Trading*, body 28 a 35). Stejně tak krajský soud v bodě 25 napadeného rozsudku správně vysvětlil, že podkladem pro přijetí důvodné domněnky o existenci podvodu je hodnocení okolností v jejich souhrnu. Na této úvaze není nic nelogického.

[49] NSS nesouhlasí se stěžovatelčiným tvrzením, že nekontaktnost AZ Group je logickým důsledkem nuceného omezení osobní svobody F. B.. Toto tvrzení nesedí časově a současně pan F.B. nefiguroval v orgánech společnosti. Je věcí právnícké osoby, jakou osobu si zvolí ke svému zastupování, a následně musí nést důsledky s tím spojené (viz též bod [40] výše). Zjištění o virtuálním sídle vyplývá z odpovědi dožadovaného správce daně ze dne 3. 12. 2014. Tyto okolnosti podporují závěr o existenci podvodu.

[50] Významnou okolností svědčící o podvodu je podle krajského soudu to, že stěžovatelka objednávala u Emes jen podle objednávek od ACRX a v cenách stanovených touto společností, ačkoli by bylo bližší reálnému obchodování prodávat zboží od Emes i jiným subjektům a nakupovat za co nejnižší cenu tak, aby byl zisk při prodeji co největší.

pokračování

Nepřidala-li stěžovatelka k obchodům žádnou přidanou hodnotu ani vlastní invenci, lze si obtížně představit, proč ACRX neobchodovala přímo s Emes či s AZ Group. NSS s krajským soudem souhlasí.

[51] Stěžovatelka v reakci na to v bodech 52 až 54 kasační stížnosti přináší vlastní tvrzení (že si archivovala veškerou obchodní komunikaci, že si řídila objem obchodovaného zboží z hlediska celkového obratu, aby byla schopna obchody „ufinancovat“, že si zboží nechávala draze pojišťovat, operativně zajišťovala co nejvýhodnější dopravu zboží k odběratelům, že s ACRX běžně komunikovala, přestože byla tato společnost klientem AZ Group, že trvala na úhradě zboží transparentním bankovním převodem a že s dodavatelem vyjednávala o výši své marže). Tato tvrzení se však míjejí s okolností popsanou krajským soudem a nijak ji nezpochybňují. Stěžovatelka se jimi zřejmě snaží podpořit svůj argument, že obchodování bylo reálné, jí zmíněná tvrzení jsou však vedlejší a slabší v porovnání se zjištěním, kterým argumentuje krajský soud a které stěžovatelka nevyvrátila. Krajský soud v bodě 25 rozsudku uvedl, že *„je obtížně představitelné, proč ACRX neobchodovala přímo se společností Emes, popř. společností AZ Group“* (což skutečně smysl dává, jelikož stěžovatelka současně uvádí, že ACRX byla současně klientkou AZ Group), nikoli, že *„je obtížně představitelné, proč ACRX neobchodovala přímo s dodavateli společnosti AZ Group“*, jak nesprávně cituje stěžovatelka v kasační stížnosti.

[52] O tom, že smyslem obchodu bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu a že se obchodovalo se zbožím, které nebylo určeno pro faktický prodej konečnému spotřebiteli (dilem šlo navíc o napodobeniny), svědčí podle krajského soudu také skutečnost, že mezi stěžovatelkou, Emes a ACRX nikdy neproběhly žádné reklamace kvality zboží.

[53] Stěžovatelka tvrdí, že tento závěr nemá oporu ve spisu. To však není pravda, neboť sama stěžovatelka v písemném vyjádření správci daně ze dne 7. 7. 2014 v bodě 2 uvedla, že *„kvalita a funkčnost nakupovaného zboží nebyla ověřována, neboť se jednalo o originálně balené zboží často značkové a nemáme informace, že by se v obchodní praxi ověřovala kvalita distribuovaného zboží. Navíc k takovým úkonům nebyly žádné důvody, neboť ze strany zákazníka nebyly uplatňovány reklamace ani nevzněl požadavek kontroly kvality nebo náznak nespokojenosti s kvalitou dodávaného zboží“*. Stěžovatelka cituje z protokolu z hlavního líčení z výpovědi zaměstnance a vedoucího skladu, podle něhož se běžně řešily reklamace množství zboží, případně mechanického poškození způsobeného přepravou. Podstata argumentu daňových orgánů a krajského soudu však spočívá v tom, že zboží nebylo určeno pro faktický prodej konečnému spotřebiteli, proto nikdo neověřoval jeho kvalitu ani jeho původ. To nezpochybňuje ani citace z protokolu z trestního řízení.

[54] Závěr o tom, že kyperská ACRX prodávala zboží ze spedičních skladů dále společností registrovaným v Hong Kongu, Itálii a v Polsku, vyplývá z odpovědi na mezinárodní dožádání ze dne 30. 10. 2014 (viz též např. stranu 4 zprávy o daňové kontrole za listopad 2013). Je pravda, že se krajský soud nevypořádal s námitkou uplatněnou v bodě 29 žaloby, a sice že zboží označené jako OEM, typicky různé komponenty spotřební elektroniky, obvykle nejsou určeny pro konečného zákazníka, nýbrž pro montáž a servis. Toto opomenutí však nemá vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť závěry krajského soudu ob stojí i tak. Jak sama stěžovatelka dále uvádí v bodě 33 žaloby, zkratka OEM (*Original Equipment Manufacturer*) označuje výrobce zařízení, jehož výrobek je prodáván a

propagován jinou obchodní značkou. V nynějším případě stěžovatelka obchodovala s OEM SSD disky (které se mohou využít k montáži či servisu, ale také si je mohou zákazníci zakoupit samostatně), obchodovala však i s mobilními telefony, tiskárnami a dalším zbožím, které k montáži a servisu zjevně určeno nebylo.

[55] Krajský soud v bodě 27 poněkud neobratně odkazuje na svůj vlastní bod 19, v němž cituje z rozsudku NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2017-53, *ExaSoft Holding*, nikoli na bod 19 rozsudku ze dne 28. 5. 2020, čj. 10 Afs 282/2018-44, vydaného v nynější věci.

[56] K tomuto bodu NSS uzavírá, že i podle něj bylo dostatečně prokázáno, že v řetězci chybí daň a stěžovatelka se snaží vylákat daňovou výhodou (odpočet daně, která v předcházejících člancích chybí). Zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu odpovídají míře pravděpodobnosti, kterou je nutné vyžadovat pro úsudek o existenci podvodu na DPH.

[57] NSS v tomto bodě současně odpověděl i na většinu stěžovatelčiny argumentace na téma existence podvodu doplněné v replice k vyjádření žalovaného. Dodává, že stěžovatelce nemůže prospět ani citace z bodu 25 rozsudku *Autodoprava K&K* (viz poslední větu bodu [28] výše), neboť v této věci *jsou* (pravděpodobní) daňoví dlužníci nekontaktní. Závěr o daňovém podvodu dále nestojí jen na nekontaktnosti zapojených společností, ale na celém souboru zjištěných podezřelých okolností. NSS nepřisvědčil ani tvrzení, že podvod na DPH tak, jak jej popsali žalovaný a krajský soud, by se stal bez ohledu na stěžovatelčino zapojení do řetězce, a podvodný dodavatelsko-odběratelský řetězec se tedy ještě před stěžovatelkou rozpadl. Daňové orgány naopak vysvětlily, že bez stěžovatelky, která vystupovala jako *broker* a uplatňovala si daňovou výhodou, která jí nenáležela, by neutralita daně nebyla narušena.

3.3 Objektivní okolnosti a stěžovatelčino zapojení (druhý krok testu)

[58] Jde-li o subjektivní stránku, tedy zaviněnou účast na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla, nebo mohla a měla vědět.

[59] V daňovém řízení je třeba chránit dobrou víru daňového subjektu tak, aby tento subjekt nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že byl shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získat protiprávní výhodou. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu. V běžných podnikatelských situacích nelze po daňovém subjektu požadovat, aby při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda se někdo v distribučním řetězci dopustil nebo by se v budoucnu mohl dopustit podvodného jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (rozsudek ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47, *Lia Fail company*, bod 21; či již citovaný rozsudek *Vyrtych*, zejména bod 69). Z ničeho však neplyne ani povinnost daňových orgánů prokázat přímé personální propojení daňového subjektu, který tvrdí nadměrný odpočet na DPH, se subjektem, který DPH neodvedl. Zcela postačuje, prokáže-li správce daně – byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů – že několik společností v řetězci je navzájem spleťtým způsobem (personálně

pokračování

či kapitálově) propojeno a i další navazující okolnosti svědčí o tom, že tento řetězec je vytvořen jen za účelem získání nadměrného odpočtu daně, nikoliv za účelem reálného podnikání. Již takové zjištění, které nevyvrátí ani daňový subjekt, může postačovat k závěru o tom, že se daňový subjekt zaviněně účastnil řetězového podvodu na DPH (rozsudek *PM Trading*, bod 35).

[60] Žalovaný zjistil tyto objektivní okolnosti svědčící o stěžovatelčině zaviněné účasti na podvodných obchodech:

1. stěžovatelka neměla uzavřeny písemné smlouvy s dodavatelkou Emes ani s odběratelkou ACRX;
2. zboží bylo označeno obecně, nešlo je dohledat;
3. stěžovatelka neověřovala funkčnost a kvalitu zboží;
4. stěžovatelka neověřovala ceny na trhu a přijala ceny od dodavatelky;
5. stěžovatelka neznala osoby jednající za odběratelku, kyperskou ACRX;
6. vůči dodavatelce Emes měla stěžovatelka odloženou splatnost ceny do úhrady od odběratelky ACRX;
7. v objednávkách a daňových dokladech byly rozpory;
8. platila se zvlášť DPH a zvlášť cena samotná, každá v jiné měně a s jinou splatností;
9. AZ Group prodávala zboží společnosti Starcom International (se stěžovatelkou personálně propojené) za shodnou cenu, za jakou stěžovatelka nakupovala od Emes;
10. ve vzorcích SSD disků byly zjištěny imitace;
11. z ICQ komunikace (zajištěné Policií ČR) mezi V. H., D. H. a F. B. vyplývá, že stěžovatelce bylo lhostejné, komu bude zboží prodávat, za jakou cenu, že zboží bylo zřejmě dodáváno opakovaně a že s ACRX jednal namísto stěžovatelky F. B.; ten obchod fakticky organizoval bez doloženého zmocnění od kterékoliv ze zapojených společností.

[61] Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňuje každou z těchto okolností. Předně skutečnost, že stěžovatelka se svými obchodními partnery **neměla uzavřeny písemné smlouvy**, podle ní nehovoří v její neprospěch. S tím NSS nesouhlasí. Obecně platí, že chybějící písemná forma smlouvy může představovat okolnost svědčící o nestandardnosti transakce, resp. o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2020, čj. 4 Afs 460/2019-67, *Stavitelství Melichar*, bod 66, a zejména rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47, *MPM Invest*, body 53 a 54). Žalovaný spatřoval nestandardnost ústní formy v tom, že stěžovatelka obchodovala s Emes v řádech stovek milionů korun a společnosti mezi sebou neměly mimo jiné písemně upraveny postupy pro případy vad zboží a reklamací. To může oprávněně vzbuzovat pochybnosti o skutečném účelu obchodů a nepopírají to ani stěžovatelčiny citace z rozsudků Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2020, čj. 31 Af 29/2018-105, a Městského soudu v Praze ze dne 27. 5. 2020, čj. 10 Af 25/2018-56. Stěžovatelka neprokázala, že by tento obecně platný závěr nešlo použít specificky pro oblast velkoobchodu s IT komponenty v roce 2013, ani nevysvětlila, čím je tato oblast zvláštní.

[62] Závěr daňových orgánů nevyvracejí ani opatření, o nichž stěžovatelka tvrdí, že je přijala, aby vyloučila rizika plynoucí z ústní formy smlouvy: písemná obchodní komunikace mezi partnery, písemné potvrzení objednávek, dodací listy, pojištění zboží (k pojištění blíže bod 69 rozhodnutí žalovaného), mezinárodní záruka výrobců (stěžovatelka však původ zboží nedoložila, viz bod 70 rozhodnutí žalovaného) a tvrzená platba za zboží až po jeho dodání a kontrole (k tomu bod 71 rozhodnutí žalovaného). Stejně tak stěžovatelce nemohou prospět tvrzení, že pro ni neplynulo riziko vad zboží z hlediska jeho kvality (daňové orgány totiž zjistily napodobeniny zboží) a že vady v množství a druhu se řídily obecnou právní úpravou a zavedenou praxí mezi stěžovatelkou a dodavatelkou.

Daňové orgány nepovažovaly ústní smlouvy *a priori* za přitěžující okolnost, ale za jeden z dokladů stěžovatelčiny neopatrnosti (rozsudek *MPM Invest*, bod 63). Důvody, jimiž se stěžovatelka snaží vysvětlit sjednání závazků ústní formou, hodnotí NSS jako nevěrohodné či dostatečně nepřesvědčivé, zejména však neobstojí v konkurenci dalších zjištěných okolností, k nimž se NSS vyjádří níže.

[63] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že písemná forma smlouvy má zejména důležitý důkazní význam, a to jak pro případné občanskoprávní spory mezi obchodními partnery, tak i pro daňové řízení, např. při prokazování zdanitelného plnění. Stěžovatelka vysvětluje svou „zprostředkovatelskou“ roli v přeshraničním obchodě tím, že na rozdíl od AZ Group a Emes byla schopna nést riziko pozdržení nadměrného odpočtu u správce daně. Jestliže tedy stěžovatelka počítala se zvýšeným zájmem daňových orgánů, soud by čekal, že si bude počínat s větší mírou obezřetnosti, nejen co se písemné formy smlouvy týče.

[64] Stěžovatelka se dále brání proti tomu, že jí žalovaný přičetl k tíži **obecné označení zboží** na daňových dokladech (OEM SSD 1 TB SATA-III MLC, SSD OEM 1TB MIXED, SSD KwikDisk 1 TB 2,5 Sata-III, TEXTILE Phone Case Art mix, CAR Kit Handsfree atp.). Vysvětluje, že způsob označení byl naopak velmi konkrétní, neboť obsahoval údaj o druhu zboží (SSD disky), značce, popřípadě údaj o výrobcí s označením OEM (např. KwikDisk), kapacitě (1 TB), rozhraní (např. SATA III), typu čipu (např. MLC). To je však pravda jen zčásti, neboť u většiny zboží ve výčtu uvedeném výše (kromě SSD disku KwikDisk) chybí jeho výrobce – a právě k tomu žalovaný míří. Zkratka OEM (*Original Equipment Manufacturer*, viz bod [54] výše) je obecným označením kategorie výrobců či jejich výrobků, jako například „fair trade“, ovšem neplyne z ní nic bližšího o původu (výrobcí) zboží. Právě toho se daňové orgány snažily neúspěšně dopátrat. U většiny výrobků však neplyne původ ani z daňových dokladů, ani ho stěžovatelka neuvedla k výslovné výzvě správce daně (body 49 a 70 rozhodnutí žalovaného). Není tedy ani tolik podstatný způsob označení zboží na daňových dokladech, který i klidně mohl být limitován omezeným počtem znaků informačního systému, jak tvrdí stěžovatelka. Podstatné je, že se daňové orgány neměly jak dopátrat původu *většiny* zboží a jeho bližšího určení (výrobce, data výroby či sériových čísel). Tato okolnost je již značně podezřelá a nasvědčuje tomu, že stěžovatelku skutečný původ zboží a jeho kvalita nezajímaly. Je nepřesvědčivé, aby stěžovatelka tvrdila, že kvalita zboží byla kryta mezinárodní zárukou výrobců, a současně jí tito výrobci nebyli známi (přesněji je nebyla na výzvu správce daně schopna či ochotna uvést). Nic na tom nemění skutečnost, že *některé* výrobce se znalci podařilo určit. Stěžovatelka dále obecně podotýká, že obsahem spisu je i její „*přímá komunikace s výrobcem KwikDisk*“. Soudu není jasné, co tím má stěžovatelka na mysli. Mínil-li tím korespondenci personálně propojené Starcom s Kwikdisk, nemůže jí to být nijak ku prospěchu a o její dobré víře to nesvědčí, neboť to přichází až po zásahu správce daně.

[65] Krajský soud se sice nevyjádřil ke stěžovatelčíným důkazním návrhům uplatněným v druhém doplnění žaloby (fakturám z roku 2009, které společnost Starcom vystavila jiným odběratelům), jimiž chtěla stěžovatelka prokázat, že zboží v IT oblasti se takto běžně označovalo. Tato vada však nečiní jeho rozhodnutí nezákonným, neboť krajský soud nepřikládal obecnému označení zboží mezi objektivními okolnostmi velkou váhu. V předchozím bodě NSS vysvětlil, že ani pro žalovaného nebylo problematické obecné označení zboží na fakturách samo o sobě, ale spíše fakt, že stěžovatelka neznala původ

pokračování

většiny zboží a jeho bližší určení. Stěžovatelčiny důkazní návrhy fakturami proto nemohly nijak zpochybnit závěry krajského soudu ani žalovaného.

[66] O stěžovatelčině nedostatečné obezřetnosti svědčí i to, že **nekontrolovala kvalitu zboží**. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že by se mu jevilo jako vhodné, aby stěžovatelka prováděla namátkové kontroly funkčnosti zboží. S tím NSS souhlasí a jeví se mu jako racionální požadavek, aby stěžovatelka dbala o kvalitu zboží, s nímž obchoduje, bez ohledu na to, že zboží následně prodala dalšímu velkoobchodníkovi, a nikoli konečnému spotřebiteli. Tvrzení o tom, že stěžovatelka prováděla prostřednictvím svých zaměstnanců ve skladu standardní kontrolu zejména množství a mechanického poškození při přepravě, zpochybnil žalovaný v bodě 73 napadeného rozhodnutí. I tuto okolnost je třeba hodnotit v kombinaci s dalšími, zejména tím, že ve většině nebyl znám původ zboží, strany mezi sebou neměly uzavřeny písemné smlouvy upravující reklamace a daňové orgány ve vzorcích SSD disků později skutečně zjistily atropy.

[67] Rozhodné pro závěr o stěžovatelčině zaviněném zapojení do podvodných obchodů je dále zjištění, že stěžovatelka obchodovala s předem určeným dodavatelem i odběratelem za kupní i prodejní cenu, kterou jí určoval koordinátor obchodů F. B.. Sama vývoj cen u sporných plnění nesledovala, neboť předpokládala, že si zákazník sleduje ceny sám. Stěžovatelka se pokouší vysvětlit tuto okolnost svou kvazi zprostředkovatelskou rolí v obchodním modelu založeném na třístranné spolupráci, tedy že zboží poptávané ACRX bude poríženo právě u Emes, za což stěžovatelka inkasovala odměnu v podobě obvyklé marže. Správce daně (bod 82 napadeného rozhodnutí), krajský soud (bod 32 rozsudku) ani NSS toto vysvětlení nepřesvědčilo (NSS se k tomu vyjádří ještě níže). Ačkoli ceny určené F. B. nebyly mimo interval obvyklých tržních cen za zboží, ukazuje toto zjištění na stěžovatelčinu pasivní roli v řetězci.

[68] Podezřelé také je, že stěžovatelka nebyla schopna uvést, **s jakými konkrétními osobami za ACRX jednala** (když měla vysvětlit okolnosti navázání spolupráce s touto společností, viz strany 25 až 27 zprávy o daňové kontrole za září 2013). Neobstojí vysvětlení, že sporné obchody měl na starosti druhý z jednatelů (M. H. a později jeho žena V. H.) odlišný od toho, který odpovídal na dotazy správce daně (D. H.). Správce daně vyzýval k vyjádření stěžovatelku jako takovou, nikoli konkrétního jednatele (srov. bod 86 napadeného rozhodnutí), stěžovatelka se mohla vyjádřit ústně či písemně.

[69] Hodnoceno v celkovém souhrnu zapadají mezi zjištění správce daně též neobvyklé **okolnosti provázející platby** za sporná plnění. Jednak splatnost faktur vystavených dodavatelkou Emes byla odložena a současně ACRX platila za zboží na základě *pro forma* faktur ještě před jeho fyzickým dodáním či dokonce odesláním. Správce daně mimo to zjistil, že některé objednávky potvrdila odběratelka později, než bylo zboží stěžovatelce expedováno od Emes, což zase popírá stěžovatelčino tvrzení, že zboží u Emes objednávala na základě poptávky ACRX (bod 54 rozhodnutí žalovaného). To značí, že potvrzení objednávek byla vyhotovována jen formálně (k dalším nesrovnalostem v objednávkách a daňových dokladech blíže např. strana 28 až 30 zprávy o daňové kontrole za říjen 2013).

[70] Stěžovatelka namítá, že žalovaný nerozlišuje mezi samotnými objednávkami, jimiž ACRX učinila závazný projev vůle směřující k uzavření smlouvy, a mezi potvrzením objednávek, která měla spíše evidenční, ověřovací charakter, a že v každém případě čekala

na potvrzení objednávky předtím, než zboží odběratelce odeslala. Toto tvrzení však stěžovatelka nijak nedoložila. Ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že správci daně doložila jen potvrzení objednávek (*confirmation order*), ačkoli po ní chtěl objednávky. Zjištěné skutečnosti ukazují, že stěžovatelka již dopředu věděla, že ACRX od ní zboží odebere, proto zboží objednala od Emes ještě předtím, než ACRX svou objednávku potvrdila.

[71] Podle daňových orgánů hradila stěžovatelka dodavatelce Emes cenu zboží bezhotovostně na účet, a to zvláště členěnou na základ daně a daň: základ daně hradila v eurech po obdržení úhrady od ACRX a daň hradila v korunách až po obdržení vratky nadměrného odpočtu. To i podle NSS zřetelně ukazuje na organizovanost platební morálky v řetězci a lze to označit za obecně nestandardní. Nic na tom nemění stěžovatelčino vysvětlení, že platba proběhla ve dvou měnách, aby se vyloučilo kurzové riziko. Námitka, že stěžovatelka nečekala s úhradou DPH na vratku od správce daně (včetně tabulky s přehledem úhrad kupní ceny, DPH a vyplacení vratky DPH), zazněla poprvé až v kasační stížnosti, je proto nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Ze zpráv o daňové kontrole a bankovních výpisů ovšem vyplývá minimálně to, že část fakturované ceny zboží odpovídající výši DPH hradila stěžovatelka až po splatnosti daňového dokladu (např. strana 31 zprávy o daňové kontrole za říjen 2013).

[72] Ke zjištění správce daně, že AZ Group prodávala zboží společnosti Starcom International se stěžovatelkou personálně propojené (totožné sídlo, jednatelé i společníci Martin a Daniel Haus) za shodnou cenu, za jakou stěžovatelka nakupovala od Emes, stěžovatelka namítá, že neměla žádné povědomí o tom, že Emes odebírala zboží od AZ Group, a nemohla tak nabýt podezření na umělé vložení Emes do obchodů. Ani tato stěžovatelčina obrana neobstojí. Ze zajištěné ICQ komunikace ze dne 11. 1. 2012 mezi V. H. a F. B. totiž vyplynulo, že stěžovatelka o zapojení Emes jako prostředníka do obchodů věděla a mohla ji ovlivnit (bod 79 a 83 napadeného rozhodnutí či strana 17 zprávy o daňové kontrole za říjen 2013 s úryvkem ICQ komunikace, v němž se F. B. ptá V. H.: „*vadilo by kdybych vám na megastar dodával ze zprately firmy <http://www.emes-ost.cz/?>“). Nevyplývá z toho sice, že stěžovatelka věděla, že Emes odebírala zboží od AZ Group, ovšem svědčí to o vnější koordinaci obchodů a vzájemné zaměnitelnosti dodavatelů.*

[73] Správce daně zajistil v květnu 2014 v sídle společnosti Transexpress vzorky SSD disků, k nimž měla dispoziční právo AZ Group, a nechal k nim vypracovat znalecký posudek. Vyplynulo z něj, že zkoumané vzorky jsou **napodobeniny** a nemají vlastnosti uvedené na obalech. V předchozích zdaňovacích obdobích zajišťovala Transexpress přepravu zboží od AZ Group ke stěžovatelce a Emes nakoupila veškeré zboží pro stěžovatelku od AZ Group. Podle žalovaného existoval důvodný předpoklad, že i zajištěné SSD disky měly být dodány stěžovatelce, neboť se jednalo o zboží, které si mezi sebou subjekty dodávaly v předchozích zdaňovacích obdobích.

[74] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že úvaha správce daně je založena na domněnce, neboť atrapy byly zajištěny až později a stěžovatelce nelze toto zjištění přičítat k tíži jako přímý důkaz. Obstojí však jako nepřímý doklad toho, že zboží, s nímž články v řetězci obchodovaly, nebylo v pořádku (byť tuto skutečnost lze prokázat jen u zboží zajištěného o pár měsíců později než v období, za něž stěžovatelce nebyl uznán nadměrný odpočet), což zase obecně zapadá do scénáře kolotočových podvodů. Konkrétně ve vztahu ke

pokračování

stěžovatelce pak toto zjištění nepřímo podporuje závěr, že stěžovatelka nedbala o kvalitu a původ zboží, s nímž obchodovala. Nic na tom nemění ani fakt, že SSD disk zajištěný při domovní prohlídce u Daniela Hause byl plně funkční, ani že napodobeniny byly podle výsledku znalce zdařilé: stěžovatelka totiž kvalitu zboží tak jako tak nekontrolovala. Je tedy zbytečné polemizovat o tom, zda imitace mohla, či nemohla odhalit. Stěžovatelce neprospívá ani argument, že Starcom na základě upozornění správce daně kontaktovala čínského výrobce KwikDisk a následně podala „z opatrnosti“ trestní oznámení na neznámého pachatele pro podezření ze spáchání podvodu, neboť tak učinila až následně po zásahu správce daně. Krajský soud se měl k trestnímu oznámení a reakci státního zastupitelství na ně vyjádřit, což neučinil, avšak ani to není důvodem ke zrušení jeho rozsudku. Ani tyto důkazní návrhy by nezpochybnily závěry žalovaného.

[75] Správce daně získal nahlédnutím do trestního spisu přepis ICQ komunikace mezi V. H., Danielem Hausem a F. B.. Vyplynulo z ní mimo jiné to, že stěžovatelce bylo lhotejně, komu bude zboží dodávat (F. B. vybíral odběratelku a organizoval celý obchod), a že F. B. zapojil do obchodů se stěžovatelčím vědomím spřátelenou Emes, vůči níž vystupoval v nadřazeném postavení (viz bod [72] výše). Dále z ní plyne, že stěžovatelce a Starcom bylo jedno, s jakým zbožím za jakou jednotkovou cenu obchodují, a s F. B. řešili zejména celkový objem zboží v měsíci (obrat navrhuje F. B. a paní H. jej potvrzuje). F. B. určoval množství zboží, druh zboží, cenu zboží pro odběratelku (a současně kontroloval cenu za dodavatelku), místo, kam má být dopraveno. Obsahem konverzace je i procentní zisk z obratu odkoupeného zboží pro stěžovatelku. V. H. informuje F. B. o kontrolách finančního úřadu a domlouvají se, jak budou postupovat. V. H. dále popisuje, jak si zaměstnankyně skladu všímají, že *„susaky prijely uz niekoľikrát na stejne rozborenych paletách, radeji k tomu nic nerikam a tvarim se, ze je to OK“*.

[76] Stěžovatelka se tato zjištění pokouší vysvětlit svou aktivní kvazi zprostředkovatelskou rolí v obchodech mezi dodavatelkou a odběratelkou: primární důvod jejího zapojení prý spočívá v postavení daňového subjektu při dodání zboží do jiného členského státu. Dodavatelka získala odběratelku v jiném členském státě, avšak nemohla si dovolit nést dlouhodobě riziko prověřování a případného zadržování nadměrných odpočtů a následné narušení *cash flow*. Stěžovatelka byla naproti tomu kapitálově silnou společností, která byla schopna a ochotna nést očekávané kontroly správce daně spojené se zadržováním odpočtů, a měla dostatek vlastního kapitálu k tomu, aby mohla uskutečňovat obchody i s rizikem výpadku finančních prostředků a současně tyto výpadky kompenzovat i z jiných zdrojů. Odměnou za riziko jí byla marže z uskutečněných obchodů. Z daňového hlediska neměla žádný důvod k pochybnostem o řádném odvedení DPH u dodavatelky, neboť veškeré dostupné informace svědčily o její solidnosti a věrohodnosti. Tvrzení o ekonomické racionalitě tohoto způsobu obchodování (pro stěžovatelku i její dodavatelku) dokládá stěžovatelka posudkem znaleckého ústavu Česká znalecká, a. s.

[77] NSS souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelkou předložená verze by mohla být ekonomicky racionální (což podporují závěry posudku od České znalecké), ovšem neodpovídá jí zjištěný skutkový stav. Závěry stěžovatelčina znaleckého posudku, nutno říci mnohdy právní povahy, nemohou nahradit závěry krajského soudu a daňových orgánů. Z posudku sice vyplývá, že stěžovatelčina ekonomická motivace k obchodování v

popsaném modelu byla racionální, to ale krajský soud nezpochybňuje. Není tedy ani pravda, že krajský soud posudek opomenul.

[78] Stěžovatelka dále tvrdí a dokládá, že byla ekonomicky třikrát silnější než Emes, ani tento fakt však nesvědčí o ničem jiném, než že její verze není vyloučena. Ze zjištění správce daně (a zejména ICQ komunikace) bezpečně vyplynulo, že organizátorem a koordinátorem obchodů byl F. B.. Stěžovatelka v řetězci nezastávala aktivní roli, jak tvrdí, ale právě naopak; podle instrukcí jednoho člověka „přeprodávala“ zboží přes hranice a dostávala za to procentní marži z obchodních obrátů. Nezajímala se přitom o kvalitu ani původ zboží ani blíže o zapojené společnosti. Stěžovatelka sice tvrdí, že veškeré dostupné informace svědčily o solidnosti a věrohodnosti dodavatelky, z ničeho však nevyplývá, že se stěžovatelka před započítím obchodní spolupráce vůbec starala o důvěryhodnost svých obchodních partnerů a jejich dodavatelů. Zjištěné okolnosti svědčí spíše o opaku (např. stěžovatelčina neurčitá a navzájem rozporná tvrzení o navázání obchodní spolupráce).

[79] Pro stěžovatelku mohlo být ekonomicky výhodné zajímat se jen o marži a nestarat se o podezřelé okolnosti obchodů, to ji však nemůže zbavit odpovědnosti. I kdyby nevěděla o existenci daňového podvodu a neznala podrobnosti jeho průběhu, ze zajištěné ICQ konverzace je patrné, že nestandardnosti obchodní spolupráce si byla vědoma. Z jejího počínání nevyplývá, že jednala s veškerou rozumnou opatrností, reálný účel podnikání je popsánému modelu vzdálený.

[80] Zejména pokud stěžovatelka očekávala kontroly správce daně, jak tvrdí, je podivné, že nemůže svou zprostředkovatelskou roli doložit jinak než vlastním tvrzením či tvrzením F. B. z trestního řízení, například písemnými smlouvami či jinými písemnými podklady (k tomu též bod 37 rozsudku krajského soudu). Poznámka daňových orgánů a krajského soudu o tom, že stěžovatelka nakonec nebyla schopna finančně unést pozdržení vyplacení odpočtů (bod 32 rozsudku krajského soudu), je sice zavádějící, neboť stěžovatelka zřejmě neočekávala výpadek většího rozsahu v důsledku daňové kontroly, ale na správnosti celkových závěrů krajského soudu to nic nemění.

[81] Stěžovatelka v žalobě (v jejím bodě 75) citovala z výpovědi F. B.. v hlavním líčení, která podporuje její verzi. Krajský soud se k tomu nijak nevyjádřil. Tato vada však nemá vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť jde o výpověď obviněného v trestním řízení a zjištěného organizátora podvodných obchodů, který nemusí vypovídat pravdu. F. B.. v ní sice tvrdí, že Hausovi, Košnarovi (jednatelé Emes) ani on sám si nebyli vědomi, že by prováděli jakoukoli nezákonnou činnost, přesvědčivost tohoto tvrzení je však nevalná. I kdyby si Hausovi nezákonné činnosti nebyli přímo vědomi, ostatní zjištění správce daně dostatečně podporují závěr, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů mohla a měla vědět.

[82] Obecněji stěžovatelka krajskému soudu právem vytýká, že ve většině nereagoval konkrétněji na její námitky týkající se jednotlivých okolností. Z odůvodnění rozsudku je však znát, že stěžovatelčiným námitkám v obecnosti nepřisvědčil a ztotožnil se s daňovými orgány. Jejich závěry považuje i NSS za správné. Stručnost krajského soudu proto nemá vliv na zákonnost jeho rozsudku.

pokračování

[83] Stěžovatelce neprospívá citace z rozsudku NSS ze dne 10. 9. 2020, čj. 7 Afs 18/2020-29, *DOSY*, neboť citované závěry přijal soud k prvnímu bodu testu (existence daňového podvodu) k jiným skutkovým zjištěním. V této věci nelze soudu vyčítat, že jednotlivé okolnosti vyhodnotil izolovaně a bez kontextu.

[84] Stěžovatelka dále žalovanému a krajskému soudu vytýká, že postavili většinu objektivních okolností na „nestandardnosti“, aniž tuto nestandardnost podložili srovnáním s jinými stěžovatelčinými obchody anebo obchody jiných subjektů na shodném trhu. Tato námitka je však účelová. Ze zajištěné ICQ komunikace vyplývá, že sama stěžovatelka si byla nestandardnosti obchodů vědoma, i v kasační stížnosti ostatně připouští, že se jednalo o „specifický způsob obchodování, který by za jiných okolností mohl být označen za podezřelý“. V tomto případě daňové orgány nestandardní charakter transakcí prokázaly. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti správně uvádí, že je sám v daňovém řízení oprávněn učinit si úsudek o tom, jaké chování lze považovat za chování běžného ekonomicky racionálního podnikatele, a jaké nikoli. Ani z judikatury, z níž stěžovatelka cituje v kasační stížnosti, neplyne opak (z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2020, čj. 31 Af 29/2018-105, či z rozsudku NSS ze dne 27. 10. 2020, čj. 8 Afs 49/2019-33, *AYSEN*). V nynější věci společnosti neobchodovaly s žádnou specifickou komoditou ve specifickém segmentu trhu, v němž by panovaly odlišné zákonitosti a obchodní zvyklosti, jak stěžovatelka v kasační stížnosti sice obecně naznačuje, ale nijak konkrétněji netvrdí ani neprokazuje. Má-li na mysli riziko spojené se zadržováním nadměrných odpočtů, k tomu se NSS vyjádřil již výše. Ani tato námitka tedy není důvodná.

[85] Stěžovatelka namítá, že daňové orgány a krajský soud dostatečně neobjasnily příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet, mezi objektivními okolnostmi a podvodem a stěžovatelčiným povědomím o něm.

[86] Předně pro závěr o zaviněné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu nemusejí daňové orgány prokázat příčinnou souvislost mezi chybějící daní a stěžovatelčiným povědomím o něm. Podstatné je, že v řetězci, v němž je stěžovatelka zapojena, se stal podvod, což se zkoumá v prvním bodu testu (viz bod [22] výše). V druhém bodu testu se potom zkoumá stěžovatelčina subjektivní stránka účasti: správce daně prokazuje, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla, nebo mohla a měla vědět. Takové okolnosti v celkovém souhrnu prokázány byly. Žádná z nich není samonosná, ve svém souboru však ukazují, že si stěžovatelka při sporných obchodech počínala extrémně neopatrně, což vypovídá o tom, že si buď byla vědoma toho, že pravým účelem transakcí není velkoobchod se zbožím, anebo ji zajímala jen obchodní marže a nad podivnými okolnostmi zavírala záměrně oči. I to ji však činí odpovědnou. Právě proto, že se nejednalo o běžnou podnikatelskou situaci, lze po stěžovatelce požadovat, aby před uzavřením obchodní spolupráce či během ní o to bedlivěji zkoumala, zda se nezapojuje do podvodného řetězce, v němž se některý z jeho článků dopustil či v budoucnu dopustí podvodného jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH. Žalovaný u každé okolnosti dostatečně vysvětlil, co a o čem ve vztahu ke stěžovatelčinu zavinění svědčí. Jinak řečeno, souvislost mezi daňovým subjektem uplatňujícím nárok na odpočet a subjektem, který neodvedl daň, vzniká i tím, že subjekt uplatňující nárok na odpočet naváže bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani, přestože pro sebe mohou být tyto

subjekty navzájem jinak zcela neznámé (rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, čj. 4 Afs 104/2018-79, *EDGE CZ*, bod 59).

[87] Je logické, že některé okolnosti „*byly zjištěny až ex post po uskutečnění obchodů*“, jak namítá stěžovatelka, neboť po uskutečnění obchodů je začal správce daně zkoumat. Všechny však mohly být stěžovatelce známy ve zdaňovacích obdobích, v nichž uplatnila sporné odpočty, s výjimkou zjištěných napodobenin SSD disků (k významu toho se však NSS vyjádřil již v bodě [74] výše).

[88] Ani citace závěru ze zrušeného rozsudku krajského soudu ve věci Starcom nemůže stěžovatelce nyní prospět. Jakkoli je obecně žádoucí, aby soudy rozhodovaly v obdobných věcech obdobně, skutkové ani právní závěry této věci to nezvrátí. Závěry žalovaného a krajského soudu nezpochybnují ani stěžovatelčiny bohaté poukazy na judikaturu správních soudů v bodě 142 až 143 kasační stížnosti, k nimž se NSS již nebude jednotlivě vyjadřovat. Soudy v nich rozhodovaly na podkladě skutkových a právních okolností v odlišných případech. Se závěry přijatými v nynější věci se jejich tehdejší úvahy nevyklučují.

[89] Ze spisu ani z napadeného rozhodnutí neplyne, že žalovaný rozhodoval jen na základě informací zjištěných z trestního spisu. Naopak je jeho rozhodnutí založeno i na zjištěných správce daně v daňovém řízení. Správce daně nemusel prokázat přímé stěžovatelčino propojení se subdodavateli, u nichž chybí daň: stačilo, že prokázal jejich nepřímé spojení přes F. B..

[90] K tomuto bodu NSS shrnuje: zjištěné a prokázané objektivní okolnosti svědčí o tom, že si účast na podvodném obchodním řetězci zavinila sama stěžovatelka. Jedná se o provázaný soubor dílčích, ale přesvědčivých nepřímých důkazů, které ve své spojitosti zpochybnily podnikatelskou racionalitu jejího počínání. Jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit izolovaně. Právě o to usiluje stěžovatelka. Síla těchto zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti, na čemž není nic vnitřně rozporného, jak stěžovatelka namítá.

3.4 *Věděla, nebo měla a mohla vědět (druhý krok testu)*

[91] NSS nepřisvědčil ani námitce spočívající v tom, že žalovaný ani krajský soud nemají ujasněno, zda stěžovatelčina zaviněná účast na podvodu spočívá v tom, že o něm věděla, nebo měla a mohla vědět.

[92] NSS předně nesouhlasí se stěžovatelkou, že se krajský soud přiklonil k závěru o úmyslném stěžovatelčině zapojení. Nic takového nevyplývá z bodu 26 napadeného rozsudku, v němž se krajský soud zabýval existencí podvodu a chybějící daní a vyjadřoval se k podvodnému charakteru obchodů v řetězci jako celku, nikoli k subjektivní stránce stěžovatelčiny účasti. V bodech 28 až 33 zkoumal krajský soud objektivní okolnosti, z nichž žalovaný dovodil, že stěžovatelka „*měla a mohla*“ vědět o podvodu (první věta bodu 28 napadeného rozsudku). V bodě 33 sice krajský soud konstatoval, že se mu stěžovatelčino vysvětlení jeví jako účelové a jediným racionálním vysvětlením pro její jednání je podvodnost obchodních transakcí směřující k získání neoprávněného daňového zvýhodnění, ale ani z toho nelze dovozovat, že soud stěžovatelce přičítá vědomou účast. Tuto pasáž je třeba vyložit tak, že soud vyhodnotil stěžovatelčino dodatečné vysvětlení

pokračování

jako účelové a nepřesvědčivé. Objektivní okolnosti totiž ukázaly, že obchody směřovaly k získání neoprávněného daňového zvýhodnění a stěžovatelka si toho *mohla a měla* být vědoma.

[93] Správce daně ve zprávách o daňové kontrole i žalovaný v napadeném rozhodnutí skutečně na několika místech zaměňují míru zavinění (bod 107 napadeného rozhodnutí), případně je uvádějí vedle sebe (bod 92 napadeného rozhodnutí či strana 33 zprávy o daňové kontrole za říjen 2013), což jejich argumentaci ubírá na přesvědčivosti. Tato nekonzistentnost je matoucí a nežádoucí, nedosahuje však takové intenzity, aby mohl NSS prohlásit napadené rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné. K témuž závěru dospěl i krajský soud. Z celkového kontextu rozhodnutí žalovaného vyplývá, že podle žalovaného stěžovatelka *měla a mohla* vědět o podvodu, tedy žalovaný usoudil na nižší míru zavinění (srov. mimo jiné shrnující závěrečný bod 115 napadeného rozhodnutí či jeho body 60 a 64). Některé skutečnosti sice podle žalovaného, zdá se, mohou svědčit o stěžovatelčině vědomém zapojení (bod 92 napadeného rozhodnutí), jako celek však tento závěr nemá dostatečnou oporu ve zjištěných skutečnostech. Ostatně kdyby k němu žalovaný dospěl, nezkoumal by ve třetím kroku, zda stěžovatelka přijala dostatečná opatření, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. Takto chápe napadené rozhodnutí i sama stěžovatelka (bod 188 kasační stížnosti). K tomu, že krajský soud neopomenul stěžovatelkou předložený znalecký posudek, se NSS vyjádřil již v bodě [77] výše. Jelikož krajský soud vůbec nedospěl k závěru o stěžovatelčině vědomé účasti na podvodu, neměl důvod posudek sám v této souvislosti hodnotit.

3.5 Preventivní opatření (třetí krok testu)

[94] Ve třetím kroku daňové orgány zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření k tomu, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu.

[95] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že žalovaný a krajský soud nejmenovali taková opatření, která by po stěžovatelce bylo možné spravedlivě požadovat a která by s vysokou mírou pravděpodobnosti mohla zamezit její účasti na podvodu. Naproti tomu žalovaný podle ní nevyvrátil, že byla dostatečná opatření, o nichž tvrdí, že je sama ve své obezřetnosti přijala.

[96] NSS se stěžovatelkou nesouhlasí. Krajský soud v bodě 37 napadeného rozsudku dostatečně vysvětlil, že stěžovatelčině zaviněné účasti na podvodu mohla zabránit podrobná smluvní dokumentace, z níž by vyplýval stěžovatelkou tvrzený důvod obchodování (např. kdyby upravovala marži za „zprostředkování“, rozložení rizik a způsob tvorby cen, zmocňovala pana B. k jednání se stěžovatelčíným odběratelem i dodavatelem a odpovědnost za vady). NSS již výše vysvětlil, že stěžovatelčino vysvětlení kvazi zprostředkovatelské role nemá oporu ve zjištěných skutečnostech. Kdyby však stěžovatelka skutečně zastávala roli, jakou tvrdí, je pravděpodobné, že by si ji smluvně upravila, aby jednak minimalizovala obchodní rizika z ní plynoucí, včetně toho, že bude bez svého vědomí zapojena do daňového podvodu – ale také proto, aby zlepšila svou důkazní situaci před očekávanými kontrolami správce daně. Smluvně upravený obchodní model mohl svědčit o její dobré vůli, a naopak vyvracet její zaviněnou účast na podvodu.

[97] Smyslem požadovaných opatření totiž primárně nemá být to, aby stěžovatelka minimalizovala své obchodní riziko, k čemuž míří kasační argumentace. Jistě i k tomu mohou opatření pomoci (a naopak jsou-li nedostatečná, dopadne na stěžovatelku obchodní riziko v podobě neuznaného odpočtu). Opatření však mají sloužit preventivně k tomu, aby si stěžovatelka, která požaduje výhody plynoucí ze systému DPH, při svém podnikání nepočínala tak, že tento systém naruší či zneužije, případně to umožní jiným.

[98] Stěžovatelka namítá, že si své obchodní partnery dostatečně a standardně prověřila. Z ničeho však nevyplývá, že tak učinila. Stěžovatelčina neurčitá tvrzení o navázání obchodní spolupráce s ACRX a Emes (viz strany 25 až 27 zprávy o daňové kontrole za září 2013), neznalost osob jednajících za ACRX a významná role F. B. jako koordinátora obchodů svědčí spíše o opaku.

[99] Po stěžovatelce bylo možné též spravedlivě požadovat, aby se zajímala o původ zboží a jeho kvalitu (k tomu, že tak nečinila s dostatečnou obezřetností, body [64] a [66] výše). Neobstojí námitka, že se stěžovatelka pokoušela zjistit identitu subdodavatelů v souvislosti s prověřováním, které zahájil správce daně, neboť tento krok přišel pozdě.

[100] NSS již vysvětlil, že koordinační role F. B. (bod [75] výše) vyplynula ze zajištěné ICQ komunikace. Požadavek krajského soudu i žalovaného na samostatnější stěžovatelčino jednání tak vychází ze zjištěných okolností a cílí na to, že se stěžovatelka příliš spolehla na informace a instrukce od jedné osoby, jejíž role jí měla být podezřelá.

[101] Krajský soud se sice výslovně nevypořádal s četnými citacemi judikatury a odborné judikatury v žalobě, to ale nevádí. Postavil proti nim konkrétní argumentaci založenou na skutkových okolnostech této věci, která obstojí oproti stěžovatelčiným obecným citacím literatury či judikatury přijaté ve skutkově jiných věcech. Totéž platí i o citaci z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 3. 2019, čj. 30 Af 121/2016-104, v bodě 19 druhého doplnění žaloby.

[102] Stěžovatelka dále namítá, že žalovaný opomenul opatření, která stěžovatelka uvedla ve svůj prospěch. Není tomu ale tak. Žalovaný se stěžovatelčinou obranou na toto téma vypořádal v bodech 69, 75, 97 a 98 napadeného rozhodnutí. Tvrzené prověření Emes ve veřejných rejstřících (prověřování ACRX stěžovatelka ani netvrdí) lze za daných okolností považovat za minimální možné, nikoli však dostatečné opatření (z rejstříků navíc ani u AZ Group, ani u Emes neplyne žádné formální postavení F. B.). Podobně slepá důvěra v instrukce F. B. nebyla při tak nestandardním obchodování namístě. Ani obvyklá tržní cena či „obvyklá marže“ o stěžovatelčině dobré víře nesvědčí, obzvláště když daňové orgány zjistily, že se stěžovatelka na tvorbě tržní ceny nepodílela a vývoj tržních cen ani nesledovala (k tomu blíže bod 77 rozhodnutí žalovaného). Ke kontrole zboží se žalovaný vyjádřil v bodě 73 napadeného rozhodnutí, podstatné však zejména je, že stěžovatelka kvalitu zboží vůbec nekontrolovala (v řízení se nanejvýš řešilo, nakolik kontrolovala nepoškozenost přepravních obalů). Tvrzení, že stěžovatelka zaplatila za zboží až poté, co ho odběratel převzal, nemá oporu ve spisu (bod 97 rozhodnutí žalovaného). Soudu není jasné, jak má o stěžovatelčině dobré víře svědčit fakt, že stěžovatelka platila za zboží transparentním převodem na bankovní účet. Navíc ze zpráv o daňové kontrole a bankovních výpisů vyplývá, že část ceny zboží odpovídající výši DPH hradila stěžovatelka až po splatnosti daňového dokladu (např. strana 31 zprávy o daňové kontrole za říjen

pokračování

2013). Ani fakt, že stěžovatelka smlouvala o výši své marže, nijak nevypovídá o její obezřetnosti před daňovými podvody, ale jen o tom, že chtěla více vydělat, což je celkem pochopitelné. Totéž platí o skutečnosti, že chtěla co nejvíce ušetřit na přepravě zboží pro svou odběratelku. Ani drahé pojišťování zboží při přepravě její dobrou víru nijak významně neosvědčuje (k tomu blíže bod 69 napadeného rozhodnutí): faktický oběh zboží nikdo nezpochybňuje.

[103] Nic na věci nemění ani stěžovatelčino tvrzení, že její obchodní spolupráce s Emes byla dlouhodobého charakteru (od roku 2012), objemově přirozeně narůstala a postupně sílila jejich vzájemná důvěra. Okolnosti spolupráce byly natolik specifické a nestandardní, že oproti nim toto obecné tvrzení neobstojí.

[104] Stěžovatelka namítá, že předtím jí správce daně nadměrné odpočty dlouhodobě vyplácel, což ji ujistilo v tom, že obchody jsou z daňového hlediska v pořádku. Ani s touto námitkou stěžovatelka neuspěje, neboť její jistota byla falešná a nemohla jí založit legitimní očekávání. Fakt, že správce daně (ani při postupu k odstranění pochybností za období leden až březen 2012) žádné pochybení nezjistil, ještě neznamená, že všechno bylo v pořádku, tím méně z toho stěžovatelka mohla nabýt oprávněně dojem, že všechno bude v pořádku i v pozdějších obdobích.

[105] Ačkoli stěžovatelka při obchodní spolupráci s Emes a ACRX nevstoupila do nového odvětví a sporné obchody se týkaly vícero druhů zboží (převážně různého elektronického zboží různých značek), faktem zůstává, že její zapojení do dodavatelsko-odběratelského řetězce a její role v něm byla neobvyklá jak obecně, tak zejména z jejího vlastního pohledu.

[106] Soud k tomuto bodu shrnuje, že stěžovatelka se svými obchodními partnery neuzavřela žádné písemné smlouvy, neměla bližší povědomí o výrobcích, s nimiž obchodovala, ani o jejich původu, nekontrolovala jejich kvalitu či sériová čísla ani neměla doklady osvědčující jejich jakost a technické parametry. Obchody mezi třemi společnostmi koordinovala jedna osoba, která ani v jedné z nich nijak formálně nepůsobila. Tyto okolnosti svědčí o stěžovatelčině neobezřetnosti a popírají její dobrou víru. Daňové orgány po stěžovatelce nevyžadovaly žádné rozsáhlé kontroly, ani na ni nepřenášely své vlastní úkoly (jak zapovídají stanoviska generálních advokátů a rozsudky Soudního dvora EU, z nichž cituje stěžovatelka v bodě 174 kasační stížnosti), jen po ní za zjištěných okolností právem vyžadovaly větší ostražitost a kroky, které lze v její situaci pokládat za běžné.

[107] Takové kroky však stěžovatelka neučinila a nepodařilo se jí ani prokázat, že přijala dostatečná opatření, kterými by zabránila své účasti v podvodném řetězci. Ačkoli jmenuje některé skutečnosti, z nichž podvodný charakter obchodů nevyplývá (prodej zboží za obvyklou tržní cenu v odvětví, v němž stěžovatelka dlouhodobě podniká, transparentní platby na bankovní účet dodavatele, pojištění zboží při přepravě, neuznané odpočty „až“ za období třetího čtvrtletí roku 2013, lustrace Emes ve veřejných rejstřících), nemohou tyto skutečnosti osvědčit stěžovatelčinu dobrou víru při komplexním posouzení všech zjištěných objektivních okolností. Stěžovatelka nevynaložila dostatečné úsilí k tomu, aby zamezila své účasti na daňovém podvodu.

3.6 Procesní vady

[108] V dalším bloku kasační argumentace stěžovatelka namítá, že daňové řízení bylo zatíženo takovými vadami, pro které měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit. Ani zde se NSS se stěžovatelkou neztotožnil. Ačkoli žalovaný v několika ohledech nepostupoval procesně správně (nedostatečně vypořádal některé odvolací námitky a důkazní návrhy, porušil § 115 odst. 2 daňového řádu), nebylo kvůli tomu třeba jeho rozhodnutí rušit.

3.6.1 Hodnocení ICQ komunikace

[109] Stěžovatelka ve správním řízení i v žalobě namítala, že daňové orgány hodnotily nesprávně a neúplně ICQ komunikaci zajištěnou policií a účelově vytrhávaly z kontextu její jednotlivé části. Nyní namítá, že krajský soud se k této její argumentaci vyjádřil jen obecně: potvrdil sice hodnocení daňových orgánů, ale nevyjádřil se již ke konkrétním pasážím, které citovala ve svůj prospěch. S tím NSS sice souhlasí, současně však považuje obecnější závěry krajského soudu na toto téma za správné. Ostatně stěžovatelka v žalobě (v jejích bodech 152 až 155) namítala nesprávné hodnocení komunikace také jen obecně.

[110] Jak shrnul krajský soud v bodě 41 napadeného rozsudku, daňové orgány ze zajištěné ICQ komunikace dovodily, že F. B. zapojil stěžovatelku do obchodování se spřátelenou Emes a ve vztahu k jednatelem a vlastníkem společnosti vystupoval v nadřazeném postavení. Dále vyhodnotily, že stěžovatelce bylo jedno, s jakým zbožím obchoduje, jaká je jednotková cena zboží a kdo je jeho odběratelem. Stěžovatelka řešila s F. B. jen celkový objem zboží v měsíci a obrat navrhoval on.

[111] Tato zjištění se stěžovatelce nepodařilo zpochybnit. Ačkoli tvrdí, že pasáže použité ve zprávách o daňové kontrole byly vytrženy z kontextu, sama nenabízí jiný širší pohled, který by dokázal zpochybnit výklad daňových orgánů či krajského soudu, zaujatý ke zjištěním shrnutým v předchozím odstavci.

[112] Stěžovatelka v kasační stížnosti cituje z dalších částí komunikace, z nichž podle ní vyplývá,

- že se Martin Haus a F. B. dohadovali na výši marže a M. Haus usiloval o její zvýšení;
- že se stěžovatelka snažila minimalizovat náklady na přepravu zboží;
- že pro stěžovatelku bylo výhodnější platit DPH dodavatelce v korunách, neboť netratila na kurzu;
- že stěžovatelka nechtěla v roce 2010 poslat AZ Group peníze, „*když není pořešené zboží*“;
- že stěžovatelka neobchodovala jen se subjekty, které jí dohodil F. B., ale sama si hledala odběratele;
- že se stěžovatelka v srpnu 2014 zajímala o to, kdo je subdodavatelem a zda odvedl DPH, a F. B. ji ujišťoval o tom, že ano.

[113] Žádná z těchto premis nezpochybňuje závěry daňových orgánů, že stěžovatelka *mohla a měla* vědět o svém zapojení do podvodu. Mohly by nanejvýš zpochybnit stěžovatelčino vědomé zapojení do podvodu, které však ani daňové orgány, ani soud netvrdí. Skutečnost, že stěžovatelka usilovala o co největší marži, vypovídá jen o tom, že chtěla na obchodech co nejvíce vydělat, nezpochybňuje to však její zapojení do podvodu. Totéž platí o snaze minimalizovat náklady na přepravu (srov. též bod [102] výše). Stěžovatelčino vysvětlení plateb v různých měnách nevyvrací další zjištění daňových orgánů o nestandardních okolnostech plateb v řetězci, stejně tak úryvek z konverzace z roku 2010, který podle stěžovatelky znamená, že nechtěla platit za zboží dříve, než ho

pokračování

obdrží (body [69] až [71] výše). Nikdo nezpochybňuje, že stěžovatelka obchodovala i s jinými subjekty než s Emes a ACRX. Ani skutečnost, že se stěžovatelka v roce 2014 po zadržení nadměrných odpočtů pokoušela zjistit, zda subdodavatelé splnili své daňové povinnosti nebo vůbec kdo k subdodavatelům patří, ji nezbavuje odpovědnosti za účast na podvodu a zpochybňuje nanejvýš její vědomé zapojení.

[114] Žalovaný se vyjádřil ke stěžovatelčiným námitkám týkajícím se nehodnocených pasáží ICQ komunikace v bodech 89 a 103 napadeného rozhodnutí dost stroze a obecně, ačkoli by zasloužily pečlivější reakci. Jeho závěry i závěry krajského soudu přesto obstojí.

3.6.2 Protokol z trestního řízení, výsledky svědků a znalecký posudek předložený stěžovatelkou

[115] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak krajský soud vypořádal její žalobní námitku, podle níž žalovaný nehodnotil protokol z trestního řízení, jímž argumentovala. Podle krajského soudu nemá tato vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci, neboť jím stěžovatelka vyvracela závěr správce daně, že se v řetězci obchodovalo se stále stejným zbožím, a na tomto zjištění rozhodnutí žalovaného primárně nestojí. Stěžovatelka však tvrdí, že protokol a svědecké výpovědi v něm zaznamenané nesouvisely jen s „přeprodáváním“ zboží, ale prokazovaly obvyklé kontroly zboží při vykládce a balení a dokumentaci zboží, reklamace, obvyklý způsob úhrady za zboží, komunikaci s odběratelem, průběh velkoobchodu s IT komponenty i s jinými dodavateli a odběrateli. Stěžovatelka chtěla protokolem vyvrátit nosné závěry správce daně k objektivním okolnostem, respektive jím chtěla prokázat svou dobrou víru.

[116] NSS v odvolání ověřil, že se stěžovatelka částmi protokolu z hlavního líčení (vedeného u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 49 T 7/2015) nepokoušela vyvrátit jen domněnku daňových orgánů, že si společnosti mezi sebou opakovaně „přeprodávaly“ totéž zboží. Závěry krajského soudu jsou v tomto bodě nesprávné. Současně však nelze přisvědčit ani stěžovateli, že by veškerá tvrzení plynoucí z protokolu žalovaný vůbec nevypořádal, respektive že by se nevyjádřil k namítaným tématům.

[117] Stěžovatelka odkazovala na protokol o trestním řízení v bodě 14 odvolání v souvislosti právě s kolováním zboží, ovšem žalovaný na její námitky na toto téma a na výpověď paní T. reagoval v bodě 74 napadeného rozhodnutí.

[118] V bodě 19 odvolání stěžovatelka odkazovala na protokol v souvislosti s úhradou kupní ceny v eurech i platbou dopředu před dodáním. K tomu se vyjádřil žalovaný v bodech 53 a 55 svého rozhodnutí, podstatnou okolností přitom byla zjištěná organizovanost platební morálky v řetězci. NSS dále poukazuje na to, že stěžovatelka sice na jednu stranu argumentuje, že platba předem je při obchodu s elektronikou obvyklá, na druhou stranu ve svůj prospěch uvádí, že při své obchodní praxi sama odmítala platit za zboží před jeho dodáním.

[119] V bodě 22 odvolání stěžovatelka poukázala na protokol o výsledku Ing. Svobody v souvislosti se zjištěnými napodobeninami disků. Žalovaný se k jejím námitkám částečně věcně vyjádřil v bodě 80 napadeného rozhodnutí (k závěrům posudku potom v bodě 57 rozhodnutí). Je sice zjevné, že protokol o výsledku znalce si nevyžádal a nereagoval ani na

argument, že disk zajištěný u Daniela Hause byl plně funkční; podstatu odvolací námitky však žalovaný vypořádal.

[120] V bodě 27 odvolání stěžovatelka tvrdila, že přímo komunikovala jak s dodavatelem, tak s odběrateli a odkazovala k tomu na výpověď T. V. (zaměstnanec skladu personálně propojené společnosti Starcom). K tomu se žalovaný přímo nevyjádřil. Ve svém rozhodnutí ovšem ani nepopřel, že by mezi stěžovatelkou a Michalem Košnarem na straně jedné a mezi stěžovatelkou a ACRX na straně druhé neprobíhala žádná komunikace. Jeho rozhodnutí stojí na tom, že zásadní roli zastával F. B..

[121] Konečně stěžovatelka odkázala na protokol z hlavního líčení též v bodě 33 odvolání v souvislosti s vyplňováním CMR listů. Ani k tomu se žalovaný nevyjádřil, ovšem v napadeném rozhodnutí ani nepřikládá nesrovnalostem v CMR listech žádnou velkou váhu. Jeho rozhodnutí ob stojí i bez této okolnosti.

[122] Při hodnocení protokolu z trestního řízení a souvisejících námitek pochybili jak žalovaný, tak krajský soud. Žalovaný vypořádal odvolací námitky neúplně a vyhýbavě. Krajský soud pak zjednodušeně a nesprávně uvedl, že stěžovatelka chtěla částí protokolu popírat jen zjištění daňových orgánů o opakovaném „přeprodeji“ zboží. Nemá však pravdu ani stěžovatelka, která tvrdí, že protokolem vyvracela nosné závěry správce daně. NSS proto uzavírá, že ani tyto vady nepůsobí nezákonnost, pro niž by napadená rozhodnutí jako celek nemohla obstát.

[123] Úvahami o opomenutých výsledcích svědků v bodě 205 kasační stížnosti se NSS nebude blíže zabývat, neboť jimi stěžovatelka nezpochybnuje závěry krajského soudu (v bodě 16 napadeného rozsudku).

[124] NSS nepřisvědčil stěžovatelce ani v námitce, že krajský soud opomenul vyhodnotit znalecký posudek, který stěžovatelka předložila v daňovém řízení. Krajský soud se k němu vyjadřuje jak v bodě 15 rozsudku (v němž odkazuje na závěry NSS vyslovené v rozsudku ze dne 28. 5. 2020, čj. 10 Afs 282/2014-44), tak v bodě 32 (srov. též bod [77]a [93] výše).

3.6.3 *Důkazní aktivita daňových orgánů*

[125] V další části kasační stížnosti stěžovatelka namítá nedostatečnou aktivitu správce daně: ta se prý omezila na získání informací z dožádání k jiným daňovým subjektům a na průběžné nahlížení do trestního spisu. K tomu stěžovatelka dokládá dvě tabulky. V první z nich uvádí data nahlížení správce daně do trestního spisu, získané listiny a informaci o tom, zda jsou tyto listiny součástí správního spisu. Ve druhé potom přehled důkazních prostředků, které uplatnila ve svůj prospěch. Namítá, že si správce daně vybíral listiny z trestního spisu selektivně, nadto se převzaté listiny nacházejí v daňovém spise jen zčásti.

[126] V této podobě formuluje stěžovatelka své námitky poprvé až v kasační stížnosti, NSS se jimi proto nebude zabývat. Pokud chtěla stěžovatelka zpochybnit skutkové a právní závěry daňových orgánů či jejich nedostatečnou oporu ve správním spisu, mohla tak učinit konkrétními návrhy v daňovém řízení či v žalobě, včetně návrhů na dokazování konkrétními listinami. Není pravda, že by NSS musel k této námitce kvůli porušení práva na spravedlivý proces přihlídnout i tehdy, byla-li uplatněna opožděně, jak stěžovatelka

pokračování

žádá v bodě 54 repliky (rozsudek NSS ze dne 19. 9. 2022, čj. 10 Afs 284/2020-85, *PetroJet*, bod 42).

[127] Stěžovatelka některé důkazy navrhla. Daňové orgány i krajský soud některé z nich provedly, některé odmítly provést, některé dokonce opomenuly. Bylo však na stěžovatelce, aby zpochybnila každý konkrétní závěr i procesní postup daňových orgánů a krajského soudu. NSS může reagovat jen na její kasační výtky, což nyní činí. Jeho úkolem je též posoudit obecněji v rozsahu kasačních námitek, zda daňové orgány unesly důkazní břemeno, které je tížilo, tedy zda to, co zjistily, stačí k závěru o stěžovatelčině zaviněné účasti na daňovém podvodu – či přesněji posoudit, jak se k jejím výtkám na toto téma postavil krajský soud. Úkolem NSS naopak není, aby v daňovém (natož trestním) spisu sám hledal, co ještě měli žalovaný či krajský soud vzít v úvahu, jak po něm chce nyní stěžovatelka. I když daňové orgány tíží důkazní břemeno, z povahy věci nebude nikdy možné, aby skutkový stav zjistily absolutně úplně a objasnily *veškeré* okolnosti provázející sporné transakce. NSS částečně sdílí stěžovatelčiny výhrady vůči postupu žalovaného i krajského soudu, neboť s některou její argumentací i návrhy se oba skutečně vypořádali dost stroze. Na správnosti jejich výsledných závěrů to však nic nemění.

[128] Stěžovatelka v doplnění žaloby citovala ze svědecké výpovědi svědka O. P. v trestním řízení, člena tehdejší belgické kriminální organizace, která stála na počátku řetězců zasažených podvody na DPH. Jeho výpověď se podle stěžovatelky týká příčinné souvislosti mezi podvodem na DPH a stěžovatelčinou vědomostí o něm (či jejich dodavatelů).

[129] Krajský soud se k výpovědi pana P. skutečně nevyjadřuje, ani to však není důvod k tomu, aby NSS zrušil jeho rozsudek. Pasáže z výpovědi citované v žalobě i stěžovatelčina interpretace výpovědi totiž míří k tomu, že stěžovatelka, případně další dodavatelské společnosti nemusely nutně vědět a často ani nevěděly o svém zapojení v podvodném řetězci. Rozhodnutí daňových orgánů však není postaveno na stěžovatelčině vědomé účasti. I žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech 108 až 112 vysvětluje za pomoci závěrů plynoucích z obžaloby, že stěžovatelka byla jako *broker* stabilní částí distribuční zločinecké skupiny, která byla maximálně oddělena od variabilních, počátečních článků. To ji však samo o sobě nemůže zbavit odpovědnosti (to by bylo možné až ve třetím kroku testu). Výpověď pana P. tak, jak ji stěžovatelka prezentovala v doplnění žaloby, by jí tedy nemohla nijak prospět. Daňové orgány nezjistily přímé stěžovatelčino napojení na belgickou skupinu, s těmito zjištěními nijak nepracovaly, ale zjistily stěžovatelčino nikoli vědomé zapojení v řetězci popsáném v bodě [30] výše.

3.6.4 Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu

[130] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[131] Stěžovatelka namítá, že ačkoli žalovaný v odvolacím řízení prováděl dokazování (přínejmenším znaleckým posudkem), neseznámil ji s tím, jak vyhodnotil jej i další navrhované důkazy. Rozhodnutí žalovaného bylo proto pro stěžovatelku překvapivé. Kdyby ji žalovaný se svým hodnocením seznámil, včas by se proti němu bránila a „*pokusila by se zajistit případné další důkazní prostředky*“.

[132] Žalovaný skutečně pochybil a nesplnil svou procesní povinnost seznámit stěžovatelku s hodnocením nově navržených důkazů (zejména znaleckým posudkem České znalecké, viz body [76] a [77] výše) a krajský soud se nezabýval tímto aspektem porušení § 115 odst. 2 věty první daňového řádu navzdory stěžovatelčině námitce. Ani tyto vady však za daných okolností nemají za následek nezákonné rozhodnutí. Za podstatné považuje NSS to, že žalovaný nedospěl oproti správci daně k odlišným skutkovým ani právním závěrům a ty současně nemohly být zpochybněny ani nově navrženými důkazy, které žalovaný provedl a zhodnotil v napadeném rozhodnutí (či které provést opomněl). Stěžovatelka totiž svými důkazními návrhy zamýšlela zpochybnit svou vědomou účast na podvodu (znaleckým posudkem, ICQ komunikací), ovšem jak NSS již opakovaně uvedl, na tomto závěru napadené rozhodnutí nestojí. Ani protokoly z trestního řízení neměly zpochybnit nosné závěry daňových orgánů (viz též část 3.6.2 výše). NSS nechce snižovat význam povinnosti odvolacího orgánu v § 115 odst. 2 daňového orgánu – ovšem důsledky plynoucí z toho, že napadené rozhodnutí mohlo být pro stěžovatelku překvapivé, jsou v této věci spíše teoretické. Stěžovatelka jen vágně tvrdí, že kdyby postoj žalovaného znala, pokusila by se zajistit případné další důkazní prostředky, ale již neuvádí jaké (a ani v žalobě žádné nové stěžejní důkazy nenavrhl). Právě uvedenými okolnostmi se tato věc odlišuje od případu, který posuzoval rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS. V něm odvolací orgán dovedl zásadní důsledky pro věc (jediné důvody, pro které daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno) z dokazování, s jehož výsledky daňový subjekt neseznámil.

3.7 Ručení

[133] Stěžovatelka v replice zpochybňuje závěry krajského soudu podepřené judikaturou NSS k otázce přednostního užití ručení podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, namísto odepření nároku na odpočet daně pro podvod na DPH. Na podporu své argumentace odkazuje na stanovisko generální advokátky Soudního dvora J. Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20. Žádá, aby NSS přehodnotil svou dosavadní judikaturu k této otázce, a zvážil k ní položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku.

[134] NSS se touto námitkou nebude zabývat, neboť ji stěžovatelka uplatnila opožděně. Stěžovatelka podala blanketní stížnost, kterou na výzvu soudu doplnila ve lhůtě jednoho měsíce podle § 106 odst. 3 s. ř. s. Námitku týkající se ručení však vznesla až v replice po této lhůtě, tedy v době, kdy svou kasační stížnost již nemohla rozšiřovat o další důvody. Toto zákonné pravidlo nemůže prolomit ani pozdější okrajová zmínka generální advokátky k tomuto tématu.

4. Závěr

pokračování

[135] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. října 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu