



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobce: **XYTEL phones, s. r. o.**, se sídlem Na Folimance 2155/15, Praha 2, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Moravská Ostrava, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2019, č. j. 34738/19/5300-21444-712153, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 3. 2021, č. j. 22 Af 50/2019-61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce jako stěžovatel včasnou kasační stížností napadá rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 3. 2021, č. j. 22 Af 50/2019-61, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2019, č. j. 34738/19/5300-21444-712153,

zamítající jeho odvolání a potvrzující jeden dodatečný platební výměr (dále též „DPV“) a dva platební výměry (dále jen „PV“) vydané dne 7. 12. 2017 Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj.

[2] Těmito výměry byla stěžovateli podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) doměřena či vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) následovně:

-DPV č. j. 3713874/17/3201-51524-810033, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 531 816 Kč a penále ve výši 106 363 Kč,

-PV č. j. 3714144/17/3201-51524-810033, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 586 321 Kč,

-PV č. j. 3714305/17/3201-51524-810033, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 ve výši 497 666 Kč.

[3] Žalovaný v rozhodnutí o odvoláních proti označeným výměrům konstatoval zjištění daňové kontroly, že stěžovatel jako daňový subjekt byl účasten podvodu na DPH, a nenáleží mu proto nárok na odpočet DPH ve výši 1 618 928,43 Kč z přijatých zdanitelných plnění od společnosti CANTICOSA, s. r. o. (v době rozhodnutí v likvidaci), a HERSCHEL TRADE, s. r. o. Přijaté plnění (mobilní telefony) měl daňový subjekt vyvázet na Ukrajinu společnosti VISINET TRADE Corp., ovšem neprokázal, že zboží opustilo území Evropské unie, tj. nebylo mu přiznáno s vývozem nárokované osvobození daně, což vedlo k doměření a vyměření daně ve výši 1 316 992 Kč (dále jen společnost „CANTICOSA“, „HERSCHEL“, „VISINET“).

[4] K existenci podvodu na DPH žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že daňový subjekt sice předložil ke kontrole formálně správné doklady nasvědčující uskutečnění obchodů s mobilními telefony, ovšem v rámci obchodního řetězce se vždy vyskytl jeden článek, který neodvedl daň a byl nekontaktní vůči svému správci daně. Žalovaný v rozhodnutí podrobně popisuje obchodní řetězce s tím, že u dodávek od společnosti CANTICOSA se chybějící daň vyskytla jak u ní, tak i u poddodavatele společnosti TEMPO CINK, a u dodávek od společnosti HERSCHEL jak u ní, tak i u poddodavatele společnosti CRAB ELECTRO. Rovněž podrobně popsal nestandardnosti týkající se obchodních partnerů, jako jsou nejasnosti o navázání obchodních vztahů, virtuální sídla, neúplná identifikace zboží, chybovost v identifikaci na fakturách a při e-mailové komunikaci apod. Žalovaný se také podrobně zabýval vědomostním testem se závěrem, že ověřování obchodních partnerů daňovým subjektem bylo zcela nebezpečné, neboť ve vztahu k novým dodavatelům o nich nic nezjišťoval, nevěnoval pozornost virtuálním sídlům ani změnám zápisů v obchodním rejstříku, neuzavíral řádné smlouvy, nesjednával podmínky odpovědnosti za vady, a to vše při obchodech v řádu milionů korun. Z toho žalovaný dovodil, že daňový subjekt vědět měl a mohl o zatížení obchodů daňovým podvodem a neučinil žádné rozumné opatření, jímž by tomu předešel. S ohledem na zjištěné nestandardní okolnosti mu neuznal ani existenci dobré víry, přičemž konstatoval, že obchodované zboží bylo v té době běžně dostupné za obdobné ceny i u zavedených obchodníků.

[5] K neprokázání vývozu zboží žalovaný konstatoval existenci dokladů k vývozu zboží dodaného společnostmi CANTICOSA a HERSCHEL odběratelské společnosti

pokračování

VISINET, ale současně značnou obecnost, nekonkrétnost a rozpornost tvrzení o realizaci vývozu. Spornost záznamů v daňovém subjektu uložené záznamní povinnosti byla potvrzena i skutečností, že některé z údajně vyvezených mobilů byly aktivovány dříve, než byl deklarován vývoz a převzetí zboží, což nasvědčuje tuzemskému konečnému spotřebiteli. Pokud jde o doprovodné výjezdní doklady, nebyl v prověřovaných případech celními orgány fyzicky kontrolován obsah vozidel. Existence odběratelské společnosti VISINET nebyla potvrzena z veřejných zdrojů, přičemž svědci T. P. a A. P., k návrhu daňového subjektu vyslechnutí v průběhu odvolacího řízení, nedokázali průběh obchodů konkrétně potvrdit a k nevěrohodnosti jejich výpovědi přispěl i nesoulad s tvrzeními daňového subjektu.

[6] Žalovaný ve svém rozhodnutí všechna zjištění velmi podrobně popsal, zjištěné skutečnosti vyhodnotil ve vztahu k rozhodným právním předpisům a vyjádřil se ke všem odvolacím námitkám.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[7] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného byla namítána prekluze, a že správce daně neprokázal existenci podvodného řetězce a účast žalobce na něm, ani nedostatečnou obezřetnost v jeho jednání, stejně tak jako neprokázal, že zboží nebylo vyvezeno mimo území EU.

[8] Krajský soud v napadeném rozsudku nejprve vyslovil, že doměření daně nepodléhalo prekluzi, neboť lhůta podle § 148 odst. 4 písm. f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) neběžela po dobu mezinárodního dožádání (202 dní) a poté byla prodloužena oznámením o stanovení daně podle § 148 odst. 2 daňového řádu.

[9] Krajský soud konstatoval, že žaloba téměř doslovně kopíruje žalobcova odvolání, ačkoliv žalovaný všechny odvolací námitky konkrétně, pečlivě a srozumitelně vypořádal a zabýval se všemi jednotlivými zjištěními včetně jejich vzájemných souvislostí. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 As 175/2017–33, nepovažoval za nutné opakovat odpovědi, jichž se žalobci dostalo ve správním řízení.

[10] K přijetí zboží žalobcem krajský soud zdůraznil, že žalobce nerozporoval samotnou existenci podvodu, a proto se soud zaměřil na ověření provedení vědomostního testu. Shrnuł žalobní výhrady proti možnosti znát některé ze zjištěných skutečností týkajících se dodavatelů, uznal, že některé z nich samy o sobě by mohly obstát, ale v jejich souhrnu tomu tak není. Krajský soud považoval za stěžejní, že žalobce byl zkušeným dlouholetým obchodníkem, jemuž byla uložena záznamní povinnost, ze které musel dokládat konkrétní údaje k daňovým přiznáním k dani z přidané hodnoty včetně výrobních čísel zakoupených a prodaných mobilů (IMEI). Nemohla tak obstát skutečnost, že čísla IMEI uvedená v příloze prvního e-mailu od společnosti CANTICOSA pro něho neměla informační hodnotu. Stejně tak zjištění běžných nákupních cen žalobce nijak nezpochybil nekonkrétním poukazem na to, že pravidelně oslovoval distributory. Sporné bylo i žalobcovo tvrzení o přebírání zboží ze skladu; k tomu soud citoval e-mail žalobcova jednatele ze dne 19. 1. 2019 nasvědčující neznalosti obsahu obchodu v milionové hodnotě. Krajský soud akceptoval *on line* způsoby komunikace na dálku, ovšem i při ní považoval

za běžné věnovat pozornost nesprávnosti obchodních názvů vyskytujících se v komunikaci, což konkretizoval a poukázal na výčet zjištěných nedostatků uvedených v odst. 72-73 rozhodnutí žalovaného. Krajský soud poté uzavřel, že argumentace žalovaného k nedostatku obezřetnosti v obchodních vztazích je ucelená a přesvědčivá.

[11] Pokud jde o prodej zboží a jeho vývoz mimo EU, vyzdvihl krajský soud zjištění, že podle dokladů bylo zboží deklarováno pro Maďarsko a nebylo fyzicky kontrolováno celníky. Zdůraznil aktivaci 34 telefonů před tvrzeným výstupem ze země, v některých případech i před nákupem, a zhodnotil výpovědi svědků T. a A. P. Svědek T. P. uvedl, že jako řidič převážel zboží z Ostravy a vozil je do Maďarska na různé adresy. Svědek A. P. se vyjádřil k potřebě aktivace telefonů pro kontrolu, zda nejsou zablokovány. I to však krajský soud označil za podružné jednotlivosti mající navodit dojem, že pochybnosti správce daně nebyly dostatečné. K tomu všemu poukázal na vypořádání odvolacích námitek žalovaným v napadeném rozhodnutí, které považoval za propracované a ztotožnil se s ním. Krajský soud také zmínil zjištění, že e-mailová adresa odběratele byla shodná s jinou společností, s níž obchodoval stěžovatelův jednatel v rámci své jiné firmy EXPORTEL Group. I zde krajský soud uzavřel, že žalobce vyzdvihuje jednotlivosti za současného odhlížení od skutečností obchod zpochybnujících, přičemž poukázal v podrobnostech na rozhodnutí žalovaného.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[12] Stěžovatel kasační stížností namítá nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Předně namítá, že krajský soud v napadeném rozsudku neuvedl žádné vlastní odůvodnění právních závěrů a nekriticky se ztotožnil s nezákonnými závěry správních orgánů. Stěžovateli je známo, že kasační stížnost má směřovat proti rozsudku krajského soudu, ale za dané situace mu nezbývá, než se bránit proti závěrům správce daně a žalovaného, jejichž názory krajský soud akceptoval. Úvodem obsáhlé kasační stížnosti stěžovatel vytyčuje základní kasační důvody:

- finanční orgány neprokázaly existenci daňového podvodu, neprokázaly povědomí stěžovatele o podvodu, neunesly důkazní břemeno, jejich závěry nemají oporu ve spise, neprokázaly existenci skutečností, které by měly vzbudit důvodné podezření o účasti na obchodních transakcích, jimiž by mohla být narušena neutralita daně,
- finanční orgány nesprávně posoudily opatření přijatá stěžovatelem k zamezení účasti na daňovém podvodu,
- finanční orgány nesprávně vyhodnotily zjištěný skutkový stav a nesprávně posoudily podklady, jimiž stěžovatel deklaroval faktický vývoz zboží z daňového území EU, což vedlo k neuznání splnění podmínek pro osvobození od daně,
- rozhodnutími nebyla respektována prekluzivní lhůta podle § 148 odst. 1 daňového řádu.

[14] Všechny takto vytyčené základní body stěžovatel podrobně rozvádí, což bude v rámci přehlednosti rozsudku blíže konstatováno, pokud bude třeba je věcně vypořádat (odůvodnění kasační stížnosti čítá 42 stran).

pokračování

[15] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že žaloba téměř doslova kopírovala stěžovatelova odvolání, přičemž odvolací námitky jím byly konkrétně a pečlivě vypořádány. Po výhradách ke stěžovatelovým námitkám (které budou rovněž popsány při jejich vypořádání) uzavřel názorem o správnosti napadeného rozsudku a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud posuzoval splnění podmínek řízení, přičemž shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, řádně zastoupenou a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná.

[17] Důvodnost kasační stížnosti pak kasační soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; současně zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). O věci přitom rozhodl bez jednání podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Jakkoliv je v kasačním řízení obvykle přednostně posuzována přezkoumatelnost a bezvadnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., je v dané věci namísto věnovat se nejprve správnosti posouzení právní otázky týkající se namítané prekluze. Pokud by totiž došlo k doměření a k vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty, byl by to důvod ke zrušení jak napadeného rozsudku, tak i správních rozhodnutí, a případné vady rozsudku, skutkových zjištění či jejich hodnocení, by nebyly rozhodné.

[20] Stěžovatel je názoru, že k prekluzi došlo, a to i při respektování mezinárodního dožádání a vlivu rozhodnutí na běh lhůty. Tuto námitku blíže nerozvádí; je však povinností soudu zkoumat prekluzi i nad rámec kasačních námitek. Žalovaný se k běhu lhůty vyjádřil v řízení o žalobě, nyní nikoliv. Krajský soud, jakkoliv byl prvním, kdo prekluzi ve svém rozhodnutí měl posoudit, to učinil neúplně a s odkazem na vyjádření žalovaného k žalobě, což je na újmu přesvědčivosti.

[21] V daném případě se jednalo o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec roku 2014 a leden roku 2015. Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil skutečnosti rozhodné pro běh prekluzivní lhůty. Dne 9. 2. 2015 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. Prekluzivní lhůtu je tak třeba u zdaňovacích období roku 2014 počítat od 10. 2. 2015 a ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2015 od 25. 2. 2015. Konec lhůty s přihlédnutím k posunům na pracovní dny by připadl v prvním případě na den 12. 2. 2018, ve druhém případě na den 25. 2. 2018. Dne 16. 7. 2015 bylo zasláno mezinárodní dožádání na Slovensko, přičemž odpověď byla doručena dne 3. 2. 2016. DPV a PV byly vydány dne 7. 12. 2017, konečné rozhodnutí žalovaného bylo stěžovateli doručeno dne 26. 8. 2019.

[22] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu „(d)añ nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení“. Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení

daně zahájena daňová kontrola, běží podle odst. 4 téhož ustanovení lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Podle odst. 4 písm. f) téhož ustanovení lhůta neběží ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost (zde stavení lhůty od 16. 7. 2015 do 3. 2. 2016). Pokud je tříletá prekluzivní lhůta počítána od 10. 2. 2015 a 25. 2. 2015, přičemž neběžela po dobu mezinárodního dožádání, je třeba k jejímu konci připočíst dobu trvání tohoto úkonu. Konec lhůty se tím posunul na 31. 8. a 17. 9. 2018. Oznámení rozhodnutí o stanovení daně pak je úkonem, který byl-li učiněn v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty, je úkonem, který podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodlužuje lhůtu o jeden rok. Konec prekluzivní lhůty se tak u zdaňovacích období listopad a prosinec 2014 posunul na 2. 9. 2019 a ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2015 na 17. 9. 2019. Bylo-li rozhodnutí žalovaného doručeno stěžovateli dne 26. 8. 2019, stalo se tak ve lhůtě. Nejvyšší správní soud přitom vážil odůvodněnost mezinárodního dožádání, ač stěžovatel vůči němu žádnou námitku neuplatil. Pokud by tento úkon byl nedůvodný, nemohl by k němu soud přihlížet jako k úkonu stavícímu lhůtu. Pochybení v úvaze o nezbytnosti mezinárodního dožádání s ohledem na jeho obsah a předmět daňového řízení neshledal.

[23] Teprve nyní je třeba vážít důvodnost kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. vytýkající krajskému soudu nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a nekritické převzetí závěrů žalovaného. Zde je třeba nejprve posoudit, zda se krajský soud vypořádal se všemi žalobními námitkami, anebo zda opomenul žalobní argumentaci namítající neprokázání existence podvodu, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Žalovaný tomu oponuje ve svém vyjádření tak, že si stěžovatel protirečí, pokud namítá neprokázání podvodu a podrobně se zaměřuje na argumentaci popírající vědomost o podvodu.

[24] Stěžovatel v žalobě (bod IV.4.1.1.) uvedl, že „*napadená rozhodnutí jsou nezákonná a nepřezkoumatelná, neboť správce daně jednak neprokázal existenci podvodného řetězce a existenci daňového podvodu, ale zejména (...)*“. Dále uvedl (bod IV.4.1.2.), že „*správce daně nesprávně vyhodnotil důkazy, které měly údajně svědčit o vědomé účasti na tvrzeném podvodném řetězci (...)*“. Konkretizace jednotlivých žalobních bodů počínající na str. 6 však směřuje zejména proti prokázání vědomosti o podvodu a proti hodnocení obezřetnosti v obchodních vztazích. Obecně lze říci, že samotná skutečnost, že je namítán nedostatek vědomosti o podvodu, neznamená, že tím je akceptována jeho existence. Není vyloučeno, aby žalobce postupoval při formulaci žalobních bodů v určitých krocích, tj. nejprve zpochybněním samotné podstaty věci, a pro případ neúspěchu pokračoval kroky dalšími. Krajský soud v bodě [8] napadeného rozsudku uvedl, že „*pokud jde o přijetí zboží od žalobcových dodavatelů, žalobce nijak nerozporoval samotnou existenci podvodu (narušení neutrality daně – chybějící daň, a své námitky zaměřil výhradně do vědomostního testu (...)*“. Toto konstatování krajského soudu nepopírá obsah žalobních námitek. Jak bylo výše uvedeno, stěžovatel sice obecně žalovanému vytkl neprokázání podvodného řetězce, ovšem žádnou bližší argumentaci, jejíž důvodnost by bylo třeba posoudit, neuvedl. Žalobní námitka k tomu, aby bylo možno zkoumat její důvodnost, musí mít určitou kvalitu. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, kasační námitky mohou být do určité míry obecné a stručné, nicméně musí být „*srozumitelným a jednoznačným vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých*

pokračování

hledisek se má soud věci zabývat“. Žaloba v tomto směru ve vztahu k prokázání existence podvodného řetězce neobsahuje nic, s čím by se krajský soud měl vypořádat. Nelze proto tvrdit, že by krajský soud pochybil nesprávnou interpretací žaloby, či tím, že by některou řádně uplatněnou žalobní námitku pomínul.

[25] Stěžovatel krajskému soudu dále vytýká, že nekriticky přejal závěry žalovaného a že jeho rozsudek neobsahuje žádnou vlastní argumentaci soudu. Do jisté míry lze skutečně, jak učinil krajský soud, odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 As 175/2017–33, podle něhož není třeba donekonečna rekapitulovat odpovědi, jichž se účastníkům dostalo ve správním řízení. To platí samozřejmě při shodě odvolacích a žalobních námitek. Krajský soud takovou shodu deklaruje, ovšem nelze mu plně přisvědčit. Stěžovatel v žalobě totiž rovněž brojil proti výsledkům dokazování doplněného žalovaným. Jakkoliv krajský soud shodu podání předeslal, výslovně se vyjádřil i k doplnění dokazování v odvolacím řízení. Kromě toho skutečnost, že žalobce brojí proti napadenému správnímu rozhodnutí obdobně jako v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, neznamená automaticky, že není namístě se jeho argumentací zabývat; vždy je třeba se zabývat úplností vypořádání odvolacích námitek a správností závěrů žalovaného. Krajský soud tento požadavek naplnil. Není pravdou, že automaticky přejal závěry žalovaného, posoudil je, byť stručně, ve vztahu ke stěžejní žalobní argumentaci. V tom, že jeho závěry jsou shodné se závěry žalovaného, nelze shledat vadu, pokud tyto závěry obstojí.

[26] Pokud jde o posouzení zákonnosti právních závěrů, je kasační soud v podobné situaci, jako krajský soud. Stěžovatel nereflktuje důvody, pro které nebylo jeho odvolacím a žalobním námitkám přisvědčeno. K jeho konkrétním námitkám, shrnutým výše v odst. [13], lze dodat následující.

[27] Stěžovatel namítá, že finanční orgány neprokázaly existenci podvodu. Taková námitka nebyla řádně uplatněna v žalobě (viz výše odst. 24), tudíž je v kasačním řízení nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Lze jen konstatovat, že stěžovatel nevyvrací skutečnosti popsané žalovaným v odst. [42] – [62] napadeného rozhodnutí.

[28] Podstatná část kasačních důvodů směřuje proti posouzení nestandardních podmínek obchodních transakcí a proti závěrům o vědomosti stěžovatele o podvodu a o nedostatku jeho opatření, aby se na podvodu nepodílel. Stěžovatel namítá, že společnosti CANTICOSA a HERSCHEL nabízely zboží napřímo, kontaktními e-maily, na čemž není nic nestandardního ani při neexistenci jejich webových stránek. Tato komunikace byla správci daně předložena, a proto nebylo důvodu cokoli negativního dovozovat z neexistence písemných objednávek či neexistence písemných smluv. Stejně tak nesjednání podmínek odpovědnosti za vady mu nelze přičítat k tíži; pokud není zvláštní ujednání, postupuje se podle zákona. V době obchodu byly dodavatelské společnosti pro stěžovatele kontaktní a nemohl předvídat, že se stanou nekontaktními pro své správce daně; stejně tak považuje za běžná sídla v office centrech a nevidí problém v cizí národnosti jednatelů. Stěžovatel si vyzvedával zboží ve skladu společnosti CANTICOSA, společnost HERSCHEL zboží dopravovala prostřednictvím logistické společnosti. Ověřování obsahu dodávky neznamená neznalost, ale kontrolu, zda dodávka odpovídá požadavku. Stěžovatel si ověřoval existenci firem v obchodním rejstříku i jejich daňovou registraci. Neměl ovšem

možnost ověřovat obchodní vztahy svých dodavatelů a nemohly mu být známy žádné skutečnosti týkající se poddodavatelů. Komunikace probíhala běžně e-mailem nebo telefonicky, zboží předávala osoba přítomná ve skladu nebo řidič, nebyl důvod je blíže znát. Pokud jde o srovnatelnost cen, nereflkuje správce daně stav v rozhodné době, skutečnost, že nové vzory mobilů jsou po uvedení na trh vždy nějaký čas nedostatkovými a navíc stěžovatel potřeboval dodávky o velkých objemech. Z toho všeho stěžovatel dovozuje, že se jednalo o v praxi běžně realizované obchody, a že projevil dostatečnou obezřetnost k tomu, aby se vyhnul zapojení do podvodného řetězce.

[29] Žalovaný se ohradil proti kasačnímu tvrzení o smísení okolností, v nichž bylo spatřováno narušení neutrality s objektivními okolnostmi, z nichž je dovozována stěžovatelova vědomost o podvodu. S poukazem na rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, věc C-642/15, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47, uvedl, že vždy je třeba nejprve zjistit, zda k podvodu došlo, poté, zda daňový subjekt věděl či mohl o podvodu vědět, a nakonec je třeba posoudit jeho opatření k zamezení účasti na podvodu. Žalovaný stěžovateli nevytýkal, že se aktivně do podvodu zapojil, nebo že měl vědět o neplnění daňových povinností ze strany svých dodavatelů, ale poukazuje na objektivní okolnosti, z nichž mohl seznat, že obchod je zasažen podvodem. Pokud stěžovatel k požadavku na ověření standardnosti obchodních transakcí nově poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33, uvádí žalovaný, že podnikatelské standardy bral v úvahu, ovšem, jak uvedl v odst. [83] - [95] svého rozhodnutí, v daném případě se stěžovatel o předmětné transakce nezajímal a k účasti na milionových obchodech s rizikovou komoditou mu stačila e-mailová oslovení nově působícími dodavateli, jejichž reference nezjišťoval a dodané zboží ani řádně nekontroloval. K nezbytným opatřením pak poukázal na rozsudek tohoto soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59.

[30] Důvodem vyměření a doměření daně byl v první řadě neuznaný nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně jsou stanoveny v § 73 zákona o DPH, přičemž není rozhodné jen to, zda existují předepsané doklady, ale zda jim skutečnost odpovídá, včetně toho, zda deklarované obchody nebyly zasaženy podvodem. Existenci daňového podvodu žalovaný podrobně popsal v odst. [49] - [62] svého rozhodnutí včetně identifikace chybějící daně v obou dodavatelských řetězcích. Tato otázka však předmětem kasačního řízení není, neboť stěžovatel přípustně brojí proti závěrům týkajícím se jeho možné vědomosti o podvodu a s tím spojené obezřetnosti v daných obchodních vztazích.

[31] Stěžovatel zcela pomíjí řadu skutečností, které byly v daňovém řízení zjištěny, jak poukázal krajský soud. Ten zdůraznil, že stěžovatel jako zkušený obchodník nevěnoval dostatečnou pozornost číslům IMEI uvedeným v hromadném nabídkovém e-mailu společnosti CANTICOSA, ačkoliv pro něho jako obchodníka s uloženou záznamní povinností byla tato skutečnost podstatná. Za důležitou považoval i srovnávací nabídku autorizovaných prodejců působících v té době na trhu, citoval ze stěžovatelova e-mailu ze dne 19. 1. 2015, z něhož bylo zřejmé, že ten nejen neověřoval obsah dodávky, ale že o jejím obsahu neměl ponětí, ačkoliv se jednalo o řádově milionový obchod. Krajský soud v obecné poloze akceptoval e-mailovou komunikaci, poukázal však na zjištěné nepřesnosti v názvech dodavatelů. Pokud krajský soud obecně poukázal na další zjištění žalovaného,

pokračování

lze konkretizovat, že jsou popsány v odst. [63]–[81] napadeného rozhodnutí, přičemž se nejedná jen o údaje týkající se poddodavatelů, ale i obou přímých dodavatelů stěžovatele. Žalovaný podrobně na několika stranách popsal, z čeho dovedl nedostatek obezřetnosti stěžovatele. Jednalo se zejména o virtuální sídla, nedostatek zkušeností dodavatelských společností, nedoložení navázání obchodní spolupráce, nedostatečná identifikace, s kým bylo jednáno, nezajištění obchodních podmínek, nedostatky v e-mailových nabídkách, neexistence webových stránek, dostupnost zboží za obdobných podmínek od autorizovaných prodejců; to vše včetně podkladů má oporu ve spise. Žalovaný hodnotil zjištěné skutečnosti v souhrnu a jeho závěr o nedostatečné obezřetnosti stěžovatele je podložený. Stěžovatel vybírá pro svou argumentaci pouze některé skutečnosti, a to v obecné poloze nebudící pochybnosti, zcela pomíjí konkrétní nasvědčující opaku a jejich souhrn.

[32] Dalším důvodem vyměření a doměření daně bylo neprokázání podmínek osvobození od daně s nárokem z důvodu vývozu zboží podle § 63 odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Podmínky pro osvobození jsou pak blíže stanoveny v § 66 téhož zákona. I zde stěžovatel doložil formální doklady osvědčující vývoz zboží z území EU. Stěžovatel považuje hodnocení žalovaného vztahující se k vývozu zboží mimo EU za účelové. Tvrdí, že dílčí nesrovnalosti v jeho výpovědi byly dány snahou osvětlit správci daně obchod, nikoliv neznaností o odběratelském subjektu. Bylo mu z e-mailové komunikace známo, že společnost VISINET (označuje „VisiNet“) je subjektem působícím na ruském trhu, což nesprávně označil za ruskou společnost přesto, že věděl z dokladů, že jde o společnost registrovanou na ostrově Sv. Kryštof a Nevis, geograficky v oblasti karibských států USA. Působení společností registrovaných v obdobných státech je běžné i v České republice. K průběhu obchodů doložil veškerou dokumentaci, což správce daně nerefletoval. Svědci T. a A. P. uvedli ty skutečnosti, které jim byly známé, a je jasné, že s odstupem čtyř let si nemuseli vše dostatečně pamatovat. I tak však jejich výpovědi byly podporou stěžovatelových tvrzení. Nadto finanční orgány zcela přehlédly, že vývoz byl potvrzen celními orgány, což nebylo nikdy vyvráceno. Žalovaný také učinil nesprávné závěry ze skutečnosti, že jednatel stěžovatele p. Glumbík byl i jednatelem společnosti EXPORTEL Group, s. r. o. (dále jen „EXPORTEL“), a že pro obě své společnosti užíval společný e-mail. Pokud žalovaný poukazoval na neprokázání vývozu společností EXPORTEL, stěžovatel namítá, že tato společnost byla úspěšná v soudním přezkumu a veškerá s ní spojená argumentace žalovaného proto padá. Pokud je o placení za zboží, platba byla vždy stěžovateli poukázána obratem a řádně zaúčtována.

[33] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti popírá správnost argumentace týkající se společnosti EXPORTEL. Ve dvou soudních řízeních skutečně došlo ke zrušení rozhodnutí žalovaného, ale ne proto, že by byl prokázán vývoz výrobků, ale proto, že se žalovanému nepodařilo zajistit výslech svědků, jejichž výpověď mohla mít vliv na správné zjištění skutkového stavu. Odkaz na toto řízení proto považuje žalovaný za účelový. V daném případě je ovšem situace jiná než ve věci EXPORTEL, neboť důkazní nouze zde nenastala.

[34] Krajský soud za podstatná považoval zjištění uvedená výše v odst. [11]. Žalovaný veškerá zjištění týkající se tvrzeného vývozu zboží podrobně popsal v odst. [106]–[133], odvolací námitky proti tomu uplatněné posoudil v odst. [151]. Zejména zdůraznil, že

stěžovatel nebyl schopen identifikovat, s kým o obchodu jednal, nevěděl, kdo zboží přebíral, nebylo potvrzováno převzetí zboží, přičemž stěžovatel svá vyjádření měnil. Osoby jednající za společnost VISINET nebyly dostatečně ztotožnitelné, stejně tak jako byla problematická struktura této společnosti (odst. [112], [113]) a komunikace s ní. Předložené vývozní doklady potvrzují pouze formálně výstup zboží podle údajů vyplněných stěžovatelem, přičemž kontrola obsahu zásilek nebyla celníky kontrolována. Pochybnosti týkající se obchodů druhé ze společností jednatele (EXPORTEL) spočívají v tom, že stěžovatel komunikoval na Ukrajinu na e-mailovou adresu odběratele této druhé společnosti (ZACHID KREDIT), a nikoliv na e-mail společnosti VISINET, která byla jeho odběratelem. K poukazu na výsledek soudních sporů společnosti EXPORTEL se žalovaný výslovně vyjádřil v odst. [153]-[155], přičemž navázal tím, že tato argumentace byla užitá pouze podpůrně k poukazu na problémy týkající se tvrzené komunikace se společností VISINET. Žalovaný také konkrétně popsal výpovědi svědků T. a A. P. a identifikoval, proč jim nelze přiznat věrohodnost (odst. [157]-[162]).

[35] I zde lze tedy konstatovat, že kasační důvody stojí jen na stěžovatelem vybraných tvrzeních bez ohledu na to, jak byly žalovaným a následně souladně krajským soudem vypořádány.

V. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud proto shledal uplatněné kasační námitky nedůvodnými. Nezbylo tak, než kasační stížnost zamítnout v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s.

[37] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady přesahující běžnou úřední činnost, proto mu náhrada nebyla přiznána.

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

V Brně dne 9. listopadu 2022

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu