



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudců Jana Kratochvíla (soudce zpravodaj) a Tomáše Langáška ve věci žalobkyně: **TWARDZIK CZ, s.r.o.**, sídlem Panská 25, Kunovice, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, sídlem Palackého 10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2019, č. j. 13589/19/5300-22444-711307, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 1. 2021, č. j. 31 Af 35/2019-184,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] V této věci jde o neuznané odpočty DPH pro účast daňového subjektu v řetězcích zasažených daňovým podvodem. Nejvyšší správní soud přezkoumával zejména hodnocení skutkových okolností u jednotlivých řetězců.

I. Vymezení věci

[2] V relevantním období žalobkyně (stěžovatelka) obchodovala s mraženým masem. Ve velkých objemech maso kupovala a následně prodávala.

[3] Finanční úřad pro Zlínský kraj doměřil či vyměřil stěžovatelce celkem dvaceti dodatečnými platebními výměry, respektive platebními výměry daň z přidané hodnoty za období duben 2013 až prosinec 2014. Tento postup byl výsledkem daňové kontroly, při níž správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelce nelze uznat nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od konkrétních dodavatelů, neboť stěžovatelka věděla či vědět měla a mohla, že se svým plněním zapojuje do podvodného řetězce na DPH. Konkrétně se dle správce daně stěžovatelka zapojila do čtyř podvodných řetězců.

[4] Stěžovatelka se proti všem platebním výměrům bránila odvoláním. Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 30. 3. 2019 částečně upravil výroky některých platebních výměrů (změnil doměřené částky) a ve zbytku odvolání zamítl.

[5] Se svými námitkami stěžovatelka neuspěla ani u Krajského soudu v Brně, který její žalobu zamítl.

II. Shrnutí kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka mimořádně obsáhlou kasační stížnost. V první části kasační stížnosti namítá, že krajský soud v několika ohledech vycházel z mylných východisek: popřel význam judikatury, chybně pracoval s důkazním břemenem, či jeho rozhodnutí bylo překvapivé.

[7] V následující části stěžovatelka napadá neuznání nároku na odpočet DPH u jednotlivých zjištěných řetězců. Zpochybňuje jak existenci podvodu na DPH v řetězci, tak zjištěné objektivní okolnosti, na základě kterých finanční orgány dospěly k závěru o vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce. Stěžovatelka zdůrazňuje svou dobrou víru a odkazuje na preventivní opatření, která přijala.

[8] V poslední části kasační stížnosti stěžovatelka poukazuje na několik procesních vad daňového řízení. Nakonec také namítá, že správce daně měl aplikovat ručení podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[9] Žalovaný podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Právní hodnocení

[10] Nejvyšší právní soud se v tomto rozsudku po obecném úvodu (III.1) nejdříve zabývá otázkou, zda správce daně prokázal existenci samotného podvodu na DPH a chybějící daň (III.2); poté řeší, zda stěžovatelka věděla, či měla vědět o podvodné povaze obchodování (III.3), a ve třetím kroku se věnuje preventivním opatřením (III.4). Následně se vyjadřuje ke zbylým obecným námitkám stěžovatelky k posouzení její účasti na

pokračování

podvodu (III.5). V poslední části se soud zabývá namítanými procesními vadami v daňovém řízení (III.6) a otázkou ručení příjemce zdanitelného plnění (III.7).

[11] Úvodem Nejvyšší správní soud 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. 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, 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.

[12] V této souvislosti je nutno poznamenat, že žaloba má celkem 78 stran. U tak rozsáhlého podání nelze od správního soudu očekávat reakci na každý dílčí argument v podání. 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 (náleží 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 sedmdesátistránková kasační stížnost, zvolil i Nejvyšší správní soud. Pokud by stěžovatelka chtěla podrobnou odpověď na své námitky, mohla se soustředit pouze na stěžejní argumenty a svá podání přiměřeně zkrátit.

III.1 Obecný úvod k daňovým podvodům

[13] Podle ustálené judikatury Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu 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. Jedná se o situaci, která je v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty i se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty.

[14] Soudní dvůr EU se s podvody na DPH zabýval v mnoha rozsudcích (např. *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Kittel*, spojené věci C-439/04 a C-440/04 či *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11). Jako podvod na DPH označil situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, bod 34).

[15] Účast daňového subjektu v 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; nejdříve správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že daňový subjekt o podvodném charakteru obchodů věděl, nebo vědět měl; 3) daňový subjekt poté však může prokázat, že přijal veškerá rozumná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů.

[16] Existenci podvodu na DPH prokazuje výhradně správce daně. Totéž platí i o zapojení daňového subjektu do podvodu včetně toho, že daňový subjekt měl vědět, či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, bod 23).

[17] V nynější věci stěžovatelka zpochybňuje všechny kroky testu. Nejvyšší správní soud se k nim popořadě vyjádří a to vždy v rámci jednotlivých řetězců.

III.2 *Daňový podvod a chybějící daň*

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

[19] 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, 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 subjekty 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.

[20] 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 měl 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 spleťtého obchodního řetězce a vyčíslen, ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správce daně je postavit najisto,

pokračování

v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, bod 28).

[21] 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 26). Pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplácena, 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.

[22] 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).

[23] V nyní posuzované věci finanční orgány zjistily daňový podvod v následujících dodavatelsko-odběratelských řetězcích, kterými se soud bude zabývat postupně.

KOSMOS, s.r.o. → Development Capital a.s. → stěžovatelka → drobní tuzemští odběratelé/KOSMOS, s.r.o.

[24] Finanční orgány zjistily, že stěžovatelka nakupovala v roce 2014 maso od společnosti Development Capital, která v řetězci působila jako *missing trader* (subjekt, který „zmizí“ a s ním i DPH, kterou měl odvést státu). Společnost následně byla nekontaktní a v roce 2016 zrušena. Za rok 2014 sice daňová přiznání podala, jejich správnost však z důvodu nekontaktnosti a zániku nebylo možno ověřit. Daň, kterou sama deklarovala v daňovém přiznání, neuhradila.

[25] Tomu, že nejde o případ pouhého nezaplacení daně, ale o daňový podvod, nasvědčují další zjištěné skutečnosti. Předmětem podnikání společnosti Development Capital byla realitní činnost, nikoliv obchod s živočišnými produkty; jediným statutárním orgánem společnosti byla osoba s trvalým bydlištěm na ohlašovně; společnost za rok 2014 a 2015 nezveřejnila účetní závěrku; změnila sídlo, které bylo virtuální; nedisponovala skladovými prostory; neměla sebepropačnické nástroje. Společnost za své dodávky platila pouze malé částky v hotovosti. Většina úhrad byla provedena zápočtem vzájemných

pohledávek. Stěžovatelka nakoupené zboží dále prodávala tuzemským drobným odběratelům. V jednom případě však zboží prodala zpět společnosti KOSMOS.

[26] Dle Nejvyššího správního soudu krajský soud a finanční orgány přesvědčivě vysvětlily, v čem shledaly podvod na DPH. Byla identifikována chybějící daň a zjištěné podezřelé okolnosti jsou zcela dostatečné pro závěr, že se jednalo o daňový podvod. Skutečnost, že dodavatel stěžovatelky vykázal v posuzovaných zdaňovacích obdobích nízkou daňovou povinnost, kterou navíc neuhradil je vymezením existence daňového podvodu (shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2022, č. j. 5 Afs 55/2020-91, bod 41).

[27] Stěžovatelka tvrdí, že společnosti Development Capital na DPH zaplatila 8 326 273 Kč, což je více, než činí výše daně touto společností neuhrazené. K tomu Nejvyšší správní soud předně podotýká, že je nepochybné, že společnost Development Capital částku, kterou jí stěžovatelka zaplatila na DPH, státu neodvedla. Zda tuto částku, či nějakou část zaplatila jinému plátcí DPH, nebylo možno ověřit pro její nekontaktnost.

[28] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že finanční orgány nemají povinnost identifikovat přesnou výši chybějící daně. To často ani nebude možné. Pokud správce daně pro nekontaktnost společnosti Development Capital nebyl schopen ověřit její daňovou povinnost v roce 2014, je zřejmé, že nemůže přesnou výši chybějící daně identifikovat. Není totiž zřejmé, zda lze společnosti Development Capital uznat odpočty DPH, které si uplatnila. Je tedy možné, že její skutečná daňová povinnost byla vyšší, než deklarovaná. Proto je možné odepřít stěžovatelce odpočet částky DPH, která je vyšší než nezaplacená daň deklarovaná společností Development Capital. Celé obchodování s touto nekontaktní společností je totiž stiženo podvodem na DPH.

[29] Chybějící daň u jednoho z článků řetězce nemusí odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu u jiného článku. Podstatné je, že zjištění daňových orgánů ve svém souhrnu s dostatečnou pravděpodobností nasvědčují tomu, že jednání článků řetězce a jejich nesoučinnost se správcem daně měla za následek nemožnost daňových orgánů zkontrolovat, jestli byla daň přiznána pravdivě.

[30] Pro závěr o existenci daňového podvodu v dodavatelském řetězci stěžovatelky je nepodstatné, co se se zbožím dělo poté, co je stěžovatelka nakoupila. Skutečnost, že v jednom případě došlo k prodeji zboží zpět prvnímu článku v řetězci, není pro závěr o existenci podvodu zásadní. Není tedy podstatné, že šlo pouze o jeden případ z téměř 500 obchodů, jak zdůrazňuje stěžovatelka. Jde pouze o další indicii podezřelosti obchodů v řetězci.

TENDERFOOD AB, s.r.o. / Richard Tóth → Conflans Energy, s.r.o. → stěžovatelka → subjekty v jiném členském státě

[31] Finanční orgány zjistily, že stěžovatelka nakupovala v roce 2014 maso od společnosti Conflans Energy, která v řetězci působila jako *cross invoicer*.

pokračování

[32] Společnost Conflans Energy sice nejdříve daňové přiznání podala, následně však byla nekontaktní. Za listopad a prosinec 2014 jí byla DPH doměřena, doměřenou daň však neuhradila. Společnost byla registrována k DPH krátce před obchodováním se stěžovatelkou, sídlo měla na adrese bytového domu, kde sídlilo dalších 70 společností, neměla webové stránky a nebyla registrována jako osoba, která obchoduje se živočišnými produkty. Se stěžovatelkou obchodovala bez písemných smluv a jednalo se pouze o změnu vlastnictví zboží v rámci skladu. Maso nakupovala za cenu vyšší, než prodávala stěžovatelce.

[33] V daném případě byla chybějící daň identifikována u společnosti Conflans Energy. Finanční orgány zjistily, že u společnosti Conflans Energy daň na výstupu (včetně daně uhrazené stěžovatelkou) byla kompenzována daňovými doklady za fiktivní plnění na vstupu. Jednalo se o faktury za reklamu zaplacené společností WIP Reklama spol. s r.o. Tato reklama se však neuskutečnila. Společnost WIP Reklama uvedla, že se společností Conflans Energy nikdy nebyla v obchodním styku. V daném případě stěžovatelka nakupovala za cenu včetně DPH od společnosti Conflans Energy. Tato společnost však tuto daň neodvedla do státního rozpočtu, neboť si uplatňovala nárok na odpočet DPH za plnění, které se neuskutečnilo. V momentě, kdy finanční orgány společnosti Conflans Energy DPH doměřily, tuto daň neuhradila.

[34] Stěžovatelka se mýlí v tom, že mezi obchodem s masem a snížením daňové povinnosti společnosti Conflans Energy z důvodu neexistujících reklamních dodávek není souvislost. To je právě podstatou daňového podvodu s využitím tzv. *cross invoicera*. Plátce v tomto postavení vykazuje fiktivní přijatá plnění za účelem snížení daňové povinnosti. Tím pádem neodvede státu DPH ve správné výši. Jde o jeden z možných způsobů daňového podvodu (shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2021, č. j. 3 Afs 421/2019-39, body 53-56).

[35] Stěžovatelka v souvislosti s nákupem masa od společnosti Conflans Energy uplatnila nárok na odpočet DPH, daň však nebyla společností Conflans odvedena do státního rozpočtu. Je tu tedy chybějící daň. Přitom výše uvedené podezřelé okolnosti jsou zcela dostatečné pro závěr, že se nejednalo o případ pouhého nezaplacení daně, ale o daňový podvod. I v tomto případě tedy dle Nejvyššího správního soudu krajský soud dospěl ke správnému závěru, že finanční orgány přesvědčivě vysvětlily, v čem shledaly podvod na DPH.

[36] Lze doplnit, že existence chybějící daně byla finančními orgány postavena na jisto a má oporu ve správním spise. Součástí správního spisu, tak jak jej doplnil žalovaný v odvolacím řízení, jsou dva dodatečné platební výměry na DPH pro společnost Conflans Energy za listopad a prosinec 2014. Těmito výměry Finanční úřad pro hl. m. Prahu doměřil daň ve výši 2 417 653 Kč, respektive 2 521 487 Kč. Daň byla vyměřena na základě pomůcek, neboť společnost byla nekontaktní. Sporné přijaté faktury, které byly předmětem kontroly, se týkaly reklamy údajně dodané společností WIP Reklama. Součástí vyhledávací části správního spisu je také výpis z příslušného systému, ze kterého vyplývá, že společnost Conflans Energy dodatečně doměřenou daň neuhradila. Daň neuhrazená společností Conflans Energy je vyšší než daň doměřená stěžovatelce za tyto dva měsíce (1 538 568 Kč, respektive 1 143 262 Kč).

[37] Pokud jde o skutečnost, že společnost Conflans Energy prodávala stěžovatelce maso levněji, než maso nakupovala, jde o indicii nestandardnosti obchodů, která je silným indikátorem, že řetězec byl zasažen podvodem na DPH. Nejvyšší správní soud souhlasí se správními orgány i krajským soudem, že takový obchod nedává ekonomický smysl, ledaže „zisk“ má být generován jinak, právě například podvodem na DPH. Zjištění, že k tomuto snižování ceny došlo, má dostatečnou oporu ve správním spise. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole srozumitelně popsal, na čem tento svůj závěr založil a odkud informace o cenách čerpal (s. 36-37). Zároveň je podstatné, že toto snížení ceny nebylo jediným indikátorem, že v daném řetězci došlo k podvodu na DPH. Všechny výše uvedené okolnosti je nutno posuzovat ve svém souhrnu.

Neznámí dodavatelé → Next Wrap communication s.r.o. → stěžovatelka → drobní tuzemští odběratelé/BENU TRADE s.r.o.

[38] Finanční orgány taktéž zjistily, že stěžovatelka nakupovala na přelomu roku 2013 a 2014 maso od společnosti Next Wrap, která v řetězci působila jako *missing trader*. Společnost vykazovala nízkou daňovou povinnost a nebylo možno u ní provést daňovou kontrolu, neboť byla nekontaktní. Deklarovanou nízkou daňovou povinnost neuhradila.

[39] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že existenci daňového podvodu nasvědčují další zjištěné skutečnosti. Jediná sebepropagace společnosti Next wrap se týkala demoličních a sanačních prací v Praze. Společnost měla virtuální sídlo, jednalo se o tzv. ready made společnost, která zahájila činnost krátce před obchody se stěžovatelkou. V momentě, kdy se správce daně pokusil zahájit daňovou kontrolu, stala se společnost nekontaktní.

[40] Nejvyššího správní soud považuje za správný závěr krajského soudu, že finanční orgány přesvědčivě vysvětlily, v čem shledaly podvod na DPH. Byla identifikována chybějící daň a zjištěné podezřelé okolnosti jsou dostatečné pro závěr, že se jednalo o daňový podvod. Co se týče chybějící daně, platí totéž, co Nejvyšší správní soud uvedl výše u řetězce se společností Development Capital. Správce daně pro nekontaktnost společnosti Next wrap nebyl schopen ověřit její daňovou povinnost. Je tedy možné, že její skutečná daňová povinnost byla vyšší než deklarovaná. Proto lze odepřít stěžovatelce nárok na odpočet částky DPH, která je vyšší než nezaplacená daň deklarovaná společností Next wrap. Celé obchodování s touto nekontaktní společností bylo stiženo podvodem na DPH.

subjekty v jiném členském státě → ALADAR s.r.o. → moondusk s.r.o. → stěžovatelka → drobní tuzemští odběratelé/BENU TRADE s.r.o.

[41] Finanční orgány dále dospěly k závěru, že stěžovatelka nakupovala v roce 2013 a 2014 maso od společnosti moondusk, která v řetězci působila jako *buffer* (společnost nakupující zboží od *missing tradera* a plnící si své daňové povinnosti; *buffer* ztěžuje odhalení podvodu). Ta maso nakupovala od společnosti ALADAR, která působila jako *missing trader*. Společnost ALADAR nepodala přiznání k DPH, byla nekontaktní a daň vyměřenou na základě pomůcek neuhradila.

pokračování

[42] Existenci daňového podvodu nasvědčují další zjištěné skutečnosti. Společnosti moondusk i ALADAR měly virtuální sídla, moondusk neměla žádnou sebepropagaci, ALADAR inzeroval nesouvisející činnost (prodej a montáž oken, služby související se strojírenstvím, likvidace odpadů či realitní činnost).

[43] Dle Nejvyššího správního soudu i v tomto případě krajský soud a finanční orgány přesvědčivě vysvětlily, v čem shledaly podvod na DPH. Byla identifikována chybějící daň (u společnosti ALADAR, která figuruje v dodavatelském řetězci stěžovatelky) a zjištěné podezřelé okolnosti jsou dostatečné pro závěr, že se jednalo o daňový podvod.

[44] Námitky stěžovatelky ohledně výše daně vyměřené společnosti ALADAR na základě pomůcek jsou v nyní posuzovaném případě bezpředmětné. Je to společnost ALADAR, která se měla případně bránit proti výši vyměřené daně. Pro nyní posuzovaný případ je dostatečné konstatovat, že platební výměry jsou pravomocné a daň v nich stanovená nebyla uhrazena. Je jednoznačně identifikována chybějící daň.

[45] Pokud jde o zdaňovací období březen 2014, zde skutečně k vyměření daně společnosti ALADAR z neznámých důvodů nedošlo. Nicméně i v tomto období je identifikována chybějící daň, byť její výši nelze přesně určit. Společnost ALADAR za toto období daňové přiznání k DPH nepodala a byla nekontaktní. Stěžovatelka tedy cenu s DPH za zboží v tomto řetězci v tomto období uhradila společnosti moondusk, tato společnost ji uhradila společnosti ALADAR, která však DPH do státního rozpočtu neodvedla. I v tomto případě jsou zjištěné skutečnosti dostatečné pro závěr, že jde o daňový podvod.

III.3 Objektivní okolnosti a stěžovatelčino zapojení

[46] 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 vědět mohla a měla.

[47] 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 svého vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získat protiprávní výhodu. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47, bod 21).

[48] Nejvyšší správní soud posoudí splnění tohoto kroku testu u jednotlivých řetězců.
KOSMOS, s.r.o. → Development Capital a.s. → stěžovatelka → drobní tuzemští odběratelé/KOSMOS, s.r.o.

[49] Žalovaný zjistil tyto objektivní okolnosti svědčící o stěžovatelčině zaviněné účasti na podvodném řetězci:

1. Virtuální sídlo dodavatele stěžovatelky.
2. Nedůvěryhodná osoba oprávněná za dodavatele jednat (statutární orgán).
3. Neodpovídající předmět činnosti dodavatele.
4. Neexistence sebeprezentační stopy dodavatele.
5. Nezveřejňování účetních závěrek dodavatelem.
6. Nestandardní forma úhrad dodavatelem.
7. Povědomost o člancích obchodního řetězce – stěžovatelka znala dodavatele svého dodavatele.
8. Typ obchodů – jednalo se o meziskladové dodávky, kdy zboží bylo pouze přefakturovááno.

Krajský soud k těmto okolnostem doplnil, že dodavatel stěžovatelky neměl registraci dle § 28 odst. 4 zákona č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně některých souvisejících zákonů (veterinární zákon).

[50] V daném případě stěžovatelka nakupovala maso od společnosti, jejímž zapsaným předmětem podnikání byla realitní činnost a zprostředkování obchodu a služeb, osoba oprávněná za dodavatele jednat (statutární orgán) měla trvalý pobyt na ohlašovně a byla členem statutárního orgánu v 17 společnostech, které byly v likvidaci, společnost neplnila zákonné povinnosti a stěžovatelka přitom znala subdodavatele.

[51] Dle Nejvyššího správního soudu jde o dostatečný výčet okolností, které ve svém souhrnu přesvědčivě dokládají, že ze strany stěžovatelky nešlo o zcela standardní obchodní vztah s dodavatelem. Není vadou, že se jednotlivě nejedná o okolnosti, které by byly protizákonné. Stěžovatelka samozřejmě může obchodovat s takto rizikovými subjekty. Nese však riziko, které je s tím spojeno. Pokud stěžovatelka dobrovolně vešla v obchodní styk s takovým dodavatelem, může to mít právní následky. Jedním z nich je, že finanční orgány mohou dojít k závěru, že jde ve svém souhrnu o natolik nestandardní okolnosti, že stěžovatelce nebude uznán odpočet DPH za přijatá plnění od tohoto dodavatele.

[52] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že není samo o sobě vadou, že společnost Development Capital neměla webové stránky. Jde však o další dílek skládky, na základě které lze dospět k závěru, že stěžovatelka minimálně měla vědět, že se může zapojit do podvodného řetězce. Velká společnost s historií v oboru prodeje masa by s velkou pravděpodobností webovou prezentaci měla.

[53] Není vadou rozsudku krajského soudu způsobujícího nezákonnost, pokud k výše uvedenému výčtu doplnil ještě skutečnost, že dodavatel stěžovatelky neměl registraci dle § 28 odst. 4 veterinárního zákona. Tato okolnost nemohla být pro stěžovatelku překvapivá. Skutečnost, že společnost Development Capital tuto registraci neměla, uvedl již správce daně ve zprávě o daňové kontrole (s. 112). Navíc jde o skutečnost, která dokresluje situaci a která sama o sobě nebyla pro rozhodnutí krajského soudu stěžejní.

pokračování

[54] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že po ní nelze rozumně požadovat, aby registraci podle veterinárního zákona u svých dodavatelů zjišťovala. Stěžovatelka sama uvádí, že v oboru obchodu s masem podnikala mnoho let. Musí jí být tedy jistě známo, že osoby, které se podílejí na obchodování s živočišnými produkty, jsou povinny předem požádat krajskou veterinární správu o registraci (nyní § 28 odst. 2 a dříve odst. 4 veterinárního zákona). Nejvyšší správní soud nepovažuje za přemrštěný požadavek, aby obchodník předem prověřil, zda jeho dodavatel, který mu chce prodat živočišný produkt, byla taková registrace vydána, zvláště v situaci, kdy je registr veřejně dostupný na internetu.

[55] Rovněž lze poznamenat, že krajský soud v rozsudku neuvádí, že společnost Development Capital měla jako předmět podnikání pouze realitní činnost. Tuto skutečnost neuváděl ani žalovaný. Ten ve svém rozhodnutí uváděl v bodě 52, že vedle realitní činnosti šlo také o zprostředkovatelskou činnost. To odpovídá činnosti zapsané v obchodním rejstříku jako zprostředkování obchodu a služeb. Skutečností však zůstává, že jde pouze o obecně vymezený předmět podnikání, a Development Capital nebyla společností specializující se na obchod s živočišnými produkty.

[56] Z judikatury Nejvyššího správního soudu také vyplývá, že nelze požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci bezmezně rozšiřovat. Naopak, zcela namísto takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, relevantnost komodity ve vztahu k předmětu činnosti apod.), její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o solidnosti transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících vylákat daňovou výhodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, bod 69). Přesně tato situace nastala v nyní posuzovaném případě. Rizikovým byl právě přímý dodavatel stěžovatelky. Tato skutečnost silně podporuje splnění vědomostního testu u stěžovatelky.

TENDERFOOD AB, s.r.o. / Richard Tóth → Conflans Energy, s.r.o. → stěžovatelka → subjekty v jiném členském státě

[57] Žalovaný zjistil tyto objektivní okolnosti svědčící o stěžovatelčině zaviněné účasti na podvodném řetězci:

1. Virtuální sídlo dodavatele stěžovatelky.
2. Nepatrná historie společnosti dodavatele.
3. Neexistence sebezprezentační stopy dodavatele.
4. Povědomost o člancích obchodního řetězce – stěžovatelka znala dodavatele svého dodavatele (společnost TENDERFOOD).
5. Typ obchodů – jednalo se o dodávky v rámci jednoho skladu.

Krajský soud k těmto okolnostem doplnil:

6. Dodavatel nebyl registrován podle veterinárního zákona jako osoba, která obchoduje s živočišnými produkty.
7. Dodavatel prodával zboží levněji, než nakupoval.

[58] Předně je nutno poznamenat, že okolnosti ad 6) i ad 7), které výslovně uvedl až krajský soud, nemohly být pro stěžovatelku nijak překvapivé. Je pravda, že žalovaný tyto dvě okolnosti výslovně nezařadil do části rozhodnutí, kde vyjmenovává objektivní okolnosti pro účely vědomostního testu. Tyto dvě okolnosti jsou však součástí rozhodnutí žalovaného v rámci obecného posuzování existence podvodu na DPH v tomto řetězci. Navíc snížení ceny u stěžovatelčina dodavatele bylo jako objektivní okolnost svědčící o vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodu na DPH zmíněno správcem daně ve zprávě o daňové kontrole (s. 19). Nicméně, jak soud uvede níže, tato okolnost nakonec není podstatná.

[59] V případě tohoto řetězce stěžovatelka nakupovala maso v rámci jednoho skladu od společnosti, která neměla žádnou historii obchodu s masem, nebyla registrována podle veterinárního zákona a nijak své podnikání nepropagovala. I v tomto případě jde dle Nejvyššího správního soudu o dostatečný výčet okolností, které ve svém souhrnu dokládají, že ze strany stěžovatelky nešlo o zcela standardní obchodní vztah s dodavatelem. Podstatné opět je, že tyto podezřelé okolnosti byly zjištěny u přímého dodavatele stěžovatelky, kde lze rozumně očekávat vyšší obezřetnost.

[60] Stěžovatelka namítá, že krajský soud pochybil, pokud nezkoumal příčinnou souvislost mezi objektivními okolnostmi a podvodem na DPH.

[61] Předně pro závěr o zaviněné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu nemusejí daňové orgány prokázat příčinnou souvislost mezi chybějící daní a stěžovatelčím povědomím o něm. Podstatné je, že v řetězci, v němž je stěžovatelka zapojena, se stal podvod, což se zkoumá v prvním kroku testu. V druhém kroku 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, bod 86).

[62] Takové okolnosti v celkovém souhrnu prokázány byly. Žádná z nich neobstojí samostatně. Není tu však žádná, jak argumentuje stěžovatelka, která by nebyla vůbec relevantní. Všechny uvedené výše v bodě [57] jsou indicií podezřelosti zvoleného obchodního partnera. Ve svém souboru ukazují, že si stěžovatelka při sporných obchodech počínala extrémně neopatrně, což vypovídá o tom, že si buď byla vědoma toho, že obchody budou stíženy podvodem na DPH, anebo ji zajímala jen obchodní marže a nad podivnými okolnostmi záměrně zavírala oči.

[63] Názor krajského soudu, že jednotlivé okolnosti nejsou samy o sobě problematické, ale ve svém souhrnu jsou dostatečné pro závěr o splnění vědomostního testu, není nijak vnitřně rozporný. To je naopak zcela běžná situace. 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. Příčinná souvislost v tomto smyslu byla tedy dána. Všechny výše zmíněné podezřelé

pokračování

okolnosti se vztahují k podnikání přímého dodavatele stěžovatelky, u kterého došlo ke ztrátě na dani.

[64] Nejvyšší správní soud právě uvedený závěr přijal, ačkoliv souhlasí se stěžovatelkou, že krajský soud pochybil ve svém závěru, že musela vědět, že její dodavatel prodává maso levněji, než nakupuje. Krajský soud poukázal na to, že stěžovatelka si musela být vědoma, že cena mraženého masa v Nizozemsku je znatelně vyšší, než za jakou nakupovala od společnosti Conflans Energy. Stěžovatelka však správně poukazuje na to, že nebylo vůbec prokázáno, že mohla vědět, že maso pochází z Nizozemska. Její dodavatel byl český subjekt, který maso nakupoval na Slovensku a původ masa byl v Brazílii. Na druhou stranu je skutečně nestandardní, pokud se stěžovatelka nezajímala o původ masa a způsob, jakým se dostalo do Česka. K tomu se Nejvyšší správní soud vyjádří níže. Pro potřeby vědomostního testu je podstatné, že tato objektivní okolnost není součástí rozhodnutí žalovaného. Přitom závěr žalovaného o splnění vědomostního testu dle Nejvyššího správního soudu, jak uvedl výše, ob stojí. Pokud krajský soud chybně dodal další objektivní okolnost, nemá to žádný vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

Neznámí dodavatelé → Next Wrap communication s.r.o. → stěžovatelka → drobní tuzemští odběratelé/BENU TRADE s.r.o.

[65] Žalovaný zjistil tyto objektivní okolnosti svědčící o stěžovatelčině zaviněné účasti na podvodném řetězci:

1. Virtuální sídlo dodavatele stěžovatelky.
2. Nepatrná historie společnosti dodavatele.
3. Osoba jednatele dodavatele – krátce před realizací obchodů se stěžovatelkou došlo ke změně jednatele, kterým byla osoba ze Slovenska.
4. Prezentace jiné obchodní činnosti (demoliční a sanační práce).
5. Neplnění zákonných povinností dodavatelem – Next wrap nezveřejňovala účetní závěrky a nezveřejnila bankovní účet v registru DPH.
6. Typ obchodů – jednalo se o meziskladové dodávky.
7. Stěžovatelka za dodaná plnění hradila dodavateli na bankovní účet, který nebyl zveřejněn v registru DPH.

Krajský soud k těmto okolnostem doplnil, že dodavatel stěžovatelky neměl registraci dle § 28 odst. 4 veterinárního zákona.

[66] V případě tohoto řetězce stěžovatelka nakupovala maso od společnosti, jejímž deklarovaným předmětem podnikání byly demoliční a sanační práce. Společnost neměla žádnou historii, natož historii obchodu s masem, a měla virtuální sídlo. Dodavatel nesplnil svou povinnost zveřejnit svůj bankovní účet a stěžovatelka mu platila za dodávky na nezveřejněný bankovní účet včetně DPH.

[67] I pro tento řetězec platí výše vyslovené závěry. Jednotlivé okolnosti samy o sobě nemusejí být problematické. V souhrnu však jde o dostatečný výčet okolností, které přesvědčivě dokládají, že stěžovatelka minimálně měla vědět, že nejde o zcela standardní obchodní vztah se svým dodavatelem, ale o řetězec, který může být stížen podvodem na

DPH. Opět je podstatné, že podezřelé okolnosti se objevily u přímého dodavatele stěžovatelky, u kterého lze rozumně předpokládat, že si jej stěžovatelka dostatečně prověří. I u tohoto řetězce tak byl vědomostní test splněn.

[68] Tento závěr ob stojí i při vyloučení okolnosti ad 6), kterou stěžovatelka rozporuje. I pokud by se nejednalo o meziskladové dodávky, postačují ostatní objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu přesvědčivě dokládají, že stěžovatelka minimálně měla vědět o svém zapojení do řetězce stíženého daňovým podvodem. Zásadní navíc je, že krajský soud z této okolnosti také nevycházel. V bodě 86 napadeného rozsudku explicitně řadí meziskladové obchody mezi okolnosti, které nevypovídají o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. V bodě 87, ve kterém krajský soud shrnuje výčet objektivních okolností, také okolnost meziskladových dodávek neuvádí.

[69] Není vadou napadeného rozsudku, že krajský soud vzal v potaz i absenci registrace dodavatele stěžovatelky podle § 28 odst. 4 veterinárního zákona. I zde platí, co Nejvyšší správní soud uvedl výše u řetězce s dodavatelem Development Capital. Ani v tomto případě se nejednalo vůbec o informaci pro stěžovatelku překvapivou. Žalovaný tuto skutečnost ve svém rozhodnutí zmínil (bod 95 rozhodnutí žalovaného), byť ji explicitně nezařadil mezi objektivní okolnosti pro účely splnění vědomostního testu.

subjekty v jiném členském státě → ALADAR s.r.o. → moondusk s.r.o. → stěžovatelka → drobní tuzemští odběratelé/BENU TRADE s.r.o.

[70] Žalovaný zjistil tyto objektivní okolnosti svědčící o stěžovatelčině zaviněné účasti na podvodném řetězci:

1. Virtuální sídlo dodavatele stěžovatelky.
2. Neexistující historie společnosti dodavatele.
3. Neexistence sebeprezentační stopy dodavatele.
4. Typ obchodů – jednalo se o meziskladové dodávky.

Krajský soud k těmto okolnostem doplnil:

5. Dodavatel nebyl registrován podle veterinárního zákona jako osoba, která obchoduje se živočišnými produkty.
6. Dodavatel prodával zboží levněji, než nakupoval.

[71] V daném případě stěžovatelka nakupovala maso od společnosti moondusk, která měla virtuální sídlo, neměla žádnou podnikatelskou historii a zkušenost s prodejem masa, neměla žádnou vlastní prezentaci a jednalo se o meziskladové dodávky.

[72] V případě tohoto řetězce je nutno předem poznamenat, že povaha podvodů na DPH je mnohdy ještě mnohem komplikovanější než v nyní posuzovaném případě, kde chybějící daň byla identifikována u subdodavatele stěžovatelky. Společností vystupujících na pozici *buffera* může být mnohem více než v tomto případě. Ani v těchto komplikovaných případech nelze zcela znemožnit, aby finanční orgány odepřely odpočet

pokračování

DPH společnostem vědomě zapojených do podvodného řetězce. Podstatné v každém případě je, aby pro účely splnění vědomostního testu nebyly na daňový subjekt kladeny nerozumné požadavky. Tato situace však v tomto případě nenastala.

[73] Nestandardní okolnosti byly identifikovány přímo u dodavatele stěžovatelky, tedy u subjektu, u kterého lze po stěžovatelce očekávat zvýšenou ostražitost. Je zřejmé, že výčet těchto okolností není tak rozsáhlý jako u předchozích řetězců. To je však dáno právě tím, že sám dodavatel stěžovatelky nebyl tím, u koho došlo ke ztrátě DPH. Dodavatel v řetězci působil jako *buffer*. Nicméně i tak má Nejvyšší správní soud za to, že jde v souhrnu o okolnosti, které svědčí o velké rizikovosti obchodování s tímto subjektem. Pokud stěžovatelka započne nový obchodní vztah s partnerem, který prakticky právě začal podnikat, má virtuální sídlo, nemá žádnou sebezprezentaci a dodávky uskutečňuje bez dopravy, jde o okolnosti, které jsou ve svém souhrnu velmi podezřelé. Od stěžovatelky bylo tedy možno očekávat zvýšenou pozornost ve vztahu k takovým obchodům, včetně například zjišťování, kdo jsou subdodavatelé.

[74] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že stěžovatelka na základě těchto nestandardních okolností minimálně měla vědět, že se může účastnit řetězce, který je stížen daňovým podvodem. I u tohoto řetězce tak byl vědomostní test splněn.

[75] Vadou napadeného rozsudku způsobující nezákonnost není, že krajský soud do výčtu objektivních okolností mylně zařadil absenci registrace společnosti moondusk podle veterinárního zákona. Tato okolnost není součástí rozhodnutí žalovaného. Obdobný závěr platí, pokud jde o cenu dodávaného masa. Zde Nejvyšší správní soud odkazuje na svou argumentaci výše u společnosti Conflans Energy (viz bod [64]).

III.4 Preventivní opatření přijatá stěžovatelkou

[76] Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl vědět, že sporná obchodní operace je, či bude stížena podvodem, tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí dostat šanci prokázat, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stíženy podvodem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 41; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, bod 42). Ve třetím kroku tak finanční orgány zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření k tomu, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Smyslem tohoto kroku je zjistit, zda daňový subjekt i při existenci podezřelých objektivních okolností přijal taková opatření, která ve svém souhrnu osvědčí, že o zapojení do daňového podvodu vědět nemohl.

[77] Finanční orgány a krajský soud dospěly k závěru, že stěžovatelka přijetí takových opatření neprokázala. Zjistily, že nečinila žádné kroky vedoucí k ověření svých obchodních partnerů, nebo tyto kroky činila, avšak v nedostatečné, čistě formální rovině (typicky ověřením údajů v databázi nespolehlivých plátců a dlužníků).

[78] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že žalovaný ani krajský soud nejmenovali opatření, která by po stěžovatce bylo možné spravedlivě požadovat a která by s vysokou mírou pravděpodobnosti mohla zamezit její účasti na podvodu. Žalovaný podle ní nevyvrátil, že jí přijatá opatření byla dostatečná. Nejvyšší správní soud se stěžovatelkou nesouhlasí.

[79] Krajský soud v bodech 68-71, 82, 89 a 100 napadeného rozsudku dostatečně vysvětlil, že stěžovatelčině zaviněné účasti na podvodu mohlo zabránit bližší prověřování svých dodavatelů. Měla ověřovat sídlo svých dodavatelů, personální a materiální zázemí společností, skutečný předmět činnosti dodavatelů, či jejich registraci pro obchod s živočišnými produkty podle veterinárního zákona. Jedná se přitom o jednoduché úkony, které by nebyly časově zvláště náročné. Pokud stěžovatelka s těmito dodavateli uzavírala obchody v objemech několika milionů, nejde o žádné nadměrné, nepřiměřené požadavky.

[80] Nejvyšší správní soud výše akceptoval argumentaci stěžovatelky, že nevěděla, že maso nakoupené od společností Conflans Energy a moondusk pocházelo z Nizozemska a Dánska. To však znamená, že jde o velmi nestandardní situaci, jak poznamenal už žalovaný. Jednalo se o obchod s masem, což je produkt velmi náchylný ke znehodnocení a chybná manipulace s ním může být zdraví ohrožující. Řádný hospodář by si proto měl ověřovat distribuční cestu takového produktu a to, jak s ním bylo manipulováno. Po stěžovatce bylo tedy možné spravedlivě požadovat, aby se zajímala o původ zboží a jeho kvalitu. Tvrdí-li stěžovatelka, že původ masa nezjišťovala a nevěděla, kudy a jak z Brazílie putovalo, jde o výrazné opomenutí. Pokud by tak činila, mohla by zabránit své účasti na daňovém podvodu. Při zjištění, že maso přešlo přes obchodníky v Nizozemsku a Dánsku, by stěžovatelka mohla svou účast v řetězci přehodnotit, neboť z vlastní obchodní zkušenosti musela vědět, že jsou ceny na těchto trzích vyšší.

pokračování

[81] Smyslem požadovaných opatření primárně nemá být to, aby stěžovatelka minimalizovala své obchodní riziko, k čemuž míří její kasační argumentace. Proto skutečnost, že dodavatelé stěžovatelky své dodávky bez jakýchkoliv problémů plnily, je v daňovém kontextu irelevantní. Primárním smyslem požadovaných opatření je 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. Smyslem bližšího prověřování obchodních partnerů je zjistit více informací o nestandardních obchodech. S každou další podezřelou indicií se pravděpodobnost zapojení do podvodného řetězce zvyšuje. V konečném důsledku tak stěžovatelka má vždy možnost se transakcí, které jsou stíženy podvodem na DPH, neúčastnit, tedy konkrétní obchod s konkrétním partnerem neuzavřít. Případně si musí jinak zajistit, že bude nějak kompenzována, pokud jí bude odepřen nárok na odpočet DPH z takových obchodů.

[82] Argumentace stěžovatelky, že neměla důvod své dodavatele blíže prověřovat, neboť neměla žádné podezření na podvod, neobstojí. Jsou to právě existující objektivní okolnosti, které Nejvyšší správní soud popsál výše v rámci druhého kroku testu, které jsou dostatečné pro závěr, že stěžovatelka měla pojmout podezření a v reakci měla přijmout dostatečná preventivní opatření. Pokud stěžovatelka byla k těmto objektivním okolnostem netečná a dostatečná preventivní opatření nepřijala, nesvědčí to v její prospěch, ale naopak to dokládá minimálně značnou nedbalost stěžovatelky při výběru svých obchodních partnerů. Důsledkem této nedbalosti je poté odepření nároku na odpočet DPH.

[83] Nelze také souhlasit se stěžovatelkou, že požadavek na ověření skutečného předmětu činnosti dodavatelských společností a důvodu odchýlení se od dosud prezentovaného předmětu podnikání s otázkou daňového podvodu nesouvisí. Pravděpodobnost, že dodavatel je společnost účastnící se na daňovém podvodu ať již jako *missing trader* nebo *buffer*, se výrazně liší v případě, má-li dodavatel v dané oblasti dlouhou a bezproblémovou obchodní historii od případu, kdy si stěžovatelka jako obchodního partnera pro dodávky masa zvolila nově fungující společnost, bez jakékoliv historie a zkušenosti s obchodem s touto specifickou komoditou. To ještě více, pokud taková společnost jako svou činnost deklaruje například demoliční a sanační práce, či má jako oblast podnikání zapsanou realitní činnost.

[84] Stěžovatelka v kasační stížnosti vyjmenovává řadu přijatých preventivních opatření a namítá, že je krajský soud a finanční orgány buď vůbec nezohlednily, anebo nezohlednily dostatečně. Tak tomu ale není. Většina namítaných opatření se týká soukromoprávního rizika, tedy že obchody se z pohledu stěžovatelky řádně uskuteční. K tomu krajský soud uvedl, že se jedná o dvě odlišné věci. Povinností stěžovatelky bylo být ostražitá nad rámcem garance dodávky zboží a nepřijímat pouze opatření snižující soukromoprávní rizika, ale také rizika veřejnoprávní (body 67 a 87 rozsudku). Nejvyšší správní soud s takovým názorem souhlasí. Opatření přijatá stěžovatelkou za účelem řádných dodávek (smluvní zajištění, kontrola zboží, sama si vyhledávala dodavatele, porovnávala nabídky, bezproblémová spolupráce) mají vztah k jejímu vlastnímu obchodnímu riziku, tedy aby nakupovala za výhodných podmínek, dosáhla zisku a dodávky proběhly. Natolik už však neovlivňují zamezení rizika zapojení se do daňového podvodu. Základní premisou daňového podvodu totiž je, že obchod se uskuteční. Teprve poté lze uvažovat o neuznání nároku na odpočet z důvodu zapojení do daňového podvodu. Proto přijatá opatření, která

mají zaručit zdárnou realizaci obchodu, mají z hlediska daňového podvodu význam značně omezený. Nakonec společným zájmem společností zapojených do podvodného řetězce je, aby obchodní transakce probíhaly zcela bezproblémově a standardně, aby nedocházelo k odepření odpočtu DPH z důvodu neprokázání, že transakce reálně proběhla způsobem, jak byla deklarována.

[85] Dalšími okolnostmi se krajský soud explicitně věnoval, jak sama stěžovatelka v kasační stížnosti připouští (viz druhý sloupec její tabulky v kasační stížnosti – hodnocení krajským soudem). Nejvyšší správní soud souhlasí s hodnoceními, jak je provedl krajský soud, a v podrobnostech na jeho rozhodnutí odkazuje. Nelze tedy říci, že by krajský soud některé okolnosti opomenul. Vypořádal se i s těmi, kterými stěžovatelka osvědčovala svou dobrou víru.

[86] Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že není podstatné, že spornými obchody stěžovatelka nezískala žádnou zjevnou výhodu. Krajský soud tuto argumentaci stěžovatelky nepominul. V bodě 106 rozsudku uvedl, že pro projednávanou věc není podstatné, zda stěžovatelka získala nepřiměřenou výhodu. Nestandardnost předmětných obchodů vyplývá z výše uvedených objektivních okolností. Ty jsou dostatečné pro závěr, že stěžovatelka měla být u těchto obchodů zvláště obezřetná a přijmout rozumná opatření proti zapojení do daňového podvodu.

[87] Závěrem je nutno zdůraznit, že každý případ daňového podvodu je jedinečný. Stěžovatelce tedy nijak nepomáhá, pokud z různých rozsudků cituje konkrétní skutkové okolnosti, které používá ve svůj prospěch. Pokud v některých případech soudy považovaly některá opatření za dostatečná pro zamezení zapojení do daňového podvodu, neznamená to, že shodná opatření budou bez dalšího dostatečná v případě jiném. V tomto ohledu jsou závěry soudů nepřenositelné. Soudy ve stěžovatelkou citovaných případech rozhodovaly na podkladě jiných skutkových a právních okolností. Se závěry přijatými v nynější věci se jejich tehdejší úvahy nevyklučují. Nelze tedy vytrhávat jednotlivé názory soudů v jiných případech z kontextu a dovozovat z nich závěry pro tento případ. Posuzování odepření odpočtu DPH z důvodu zapojení do daňového podvodu závisí na komplexním posouzení konkrétních skutkových okolností každého případu.

[88] Soud k tomuto případu shrnuje, že finanční orgány zjistily u každého řetězce dostatečné množství objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí minimálně o tom, že stěžovatelka měla vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Stěžovatelka za své dodavatele pro obchody v řádu milionů korun vybrala společnosti bez jakékoliv personálního a materiálního zázemí, historie či zkušenosti s obchodem s masem, společnosti měly jiné či zcela obecné předměty podnikání, virtuální sídla, žádnou sebepropagaci, či propagaci zcela odlišnou od obchodu s živočišnými produkty. Přitom nepřijala žádná relevantní opatření, kterými by tyto společnosti blíže prověřila, či prověřila původ a historii nakupovaného zboží. 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 152 kasační stížnosti), jen po ní za zjištěných okolností právem vyžadovaly větší ostražitost a kroky, které lze v její situaci pokládat za přiměřené.

pokračování

[89] Takové kroky však stěžovatelka neučinila a nepodařilo se jí 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, smluvní zajištění obchodů, v některých případech platby na bankovní účet dodavatele), nemohou tyto skutečnosti při komplexním posouzení všech zjištěných objektivních okolností osvědčit absenci stěžovatelčiny vědomosti o zapojení do daňového podvodu. Stěžovatelka nevyložila dostatečné úsilí k tomu, aby zamezila své účasti na daňovém podvodu.

III.5 *Obecné námitky stěžovatelky k posouzení účasti na podvodu*

[90] V úvodu kasační stížnosti stěžovatelka uvádí několik z jejího pohledu „mylných východisek“ krajského soudu. Ty dle ní měly za následek nezákonnost rozhodnutí o jejím zapojení do daňového podvodu. S některými námitkami z úvodu kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud vypořádal již výše (např. otázky příčinné souvislosti, rozložení důkazního břemene). Nejvyšší správní soud výše také dospěl k závěru, že finanční orgány ani krajský soud nepochybily, pokud stěžovatelce odepřely nároky na odpočty DPH pro účast na daňovém podvodu. Tím tedy implicitně nepovažoval za důvodné ani ostatní námitky stěžovatelky. Přesto k nim ještě v krátkosti doplňuje následující.

[91] Stěžovatelka za prvé namítá, že krajský soud nedocenil význam judikatury pro své rozhodnutí. K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že jakkoli je obecně žádoucí, aby soudy rozhodovaly v obdobných věcech obdobně, je nutno rozlišovat skutkové a právní závěry rozhodnutí. Soudní judikatura má význam především jako zdroj obecných principů, které soudy vytvořily výkladem právní úpravy a které napomáhají řešení skutkově obdobných případů. Judikatura však nemá význam pro činění skutkových závěrů v jiných sporech. Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s názorem krajského soudu, že hodnocení skutkového stavu v jiných věcech nemůže být pro projednávanou věc podstatné. Skutkové okolnosti nelze hodnotit izolovaně, ale v jejich kontextu. Platí, že každý případ je skutkově odlišný a skutkové závěry je nutno nově učinit v každé nové věci.

[92] Pokud jde o právní závěry, krajský soud v žádném případě relevantní judikaturu neignoroval, ale vycházel z ní (viz body 33, 36-41 a další). Sice se výslovně nevypořádal s četnými citacemi judikatury v žalobě, to ale nevadí. Postavil proti nim konkrétní argumentaci založenou na skutkových okolnostech této věci, která ob stojí oproti stěžovatelčiným obecným citacím judikatury přijaté ve skutkově jiných věcech.

[93] Nejvyšší správní soud se také již výše dílčím způsobem vyjádřil k námitkám stěžovatelky, že rozsudek krajského soudu byl pro ni překvapivý. Nepřisvědčil námitkám, že krajský soud vzal v potaz některé nové okolnosti, které nebyly součástí řízení před finančními orgány. Šlo pouze o okolnosti, které žalovaný zmiňoval v jiném kontextu. Nebyly však pro stěžovatelku zcela nové a mohla se proti nim vymezit. Tak nakonec v žalobě rozsáhle činila, jako například v případě vědomosti stěžovatelky o umělém snížení cen jejími dodavateli. Nejde tu navíc o to, že by krajský soud založil svůj rozsudek na zcela jiné právní argumentaci. Právní argumentace zůstala stále stejná (účast stěžovatelky

v řetězci stíženém podvodem na DPH). Krajský soud jen kladl jiný důraz na jiné skutkové okolnosti, které účast stěžovatelky na podvodu prokazovaly. V žádném případě tedy nedošlo ze strany krajského soudu k porušení práva stěžovatelky na spravedlivý proces.

III.6 Procesní vady

[94] V dalším bloku kasační argumentace stěžovatelka namítá, že daňové řízení bylo zatíženo takovými vadami, pro které měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit. Ani v případě těchto námitek se Nejvyšší správní soud se stěžovatelkou neztotožnil. Byť v některých dílčích aspektech lze přiznat pochybení správních orgánů, nejedná se o takové vady, které by mohly mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Lhůta pro vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění

[95] Stěžovatelka předně namítá, že jí byla dána nepřiměřeně krátká lhůta pro vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění.

[96] Podle § 88 odst. 2 daňového řádu pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření.

[97] V daném případě byla stěžovatelka seznámena s výsledkem kontroly dne 6. 2. 2018. Byla jí stanovena lhůta osmi dní k vyjádření. Tato lhůta byla na žádost stěžovatelky prodloužena o dalších osm dní do 22. 2. 2018. V této lhůtě stěžovatelka požádala o další prodloužení (dne 19. 2. 2018 stěžovatelka změnila svého zástupce), kterému správce daně nevyhověl, což bylo stěžovatelce oznámeno dne 27. 2. 2018. Zároveň byl navržen termín projednání zprávy o daňové kontrole na 12. 3. 2018 a 15. 3. 2018. Stěžovatelka své vyjádření k výsledkům kontroly zaslala dne 28. 2. 2018 a podrobněji dne 12. 3. 2018.

[98] Podle Nejvyššího správního soudu není šestnáctidenní lhůta (osm dní prodloužená o dalších osm dní) zcela nepřiměřená. V dané věci šlo sice o poměrně rozsáhlou věc zahrnující zapojení stěžovatelky do čtyř řetězců. I tak ovšem bylo možné na kontrolní zjištění kvalifikovaně reagovat ve lhůtě více než dvou týdnů.

[99] Nadto reálně stěžovatelka disponovala mnohem delší lhůtou. Podrobné vyjádření odeslala 12. 3. 2018, tedy více než měsíc po seznámení se s výsledky kontroly. Správce daně se s tímto vyjádřením řádně a podrobně vypořádal na stranách 88 až 131 zprávy o daňové kontrole. I kdyby tedy šestnáctidenní lhůta byla nepřiměřeně krátká, tak stěžovatelka nebyla nijak zkrácena na svých procesních právech, neboť její argumentace ve vyjádření zaslaném více než měsíc po seznámení s výsledky kontroly byla řádně vypořádána. Více než měsíc dlouhá lhůta je bezpochyby přiměřená, a to i když v jejím průběhu stěžovatelka změnila právního zástupce. Krajský soud správně podotkl, že změna právního zástupce je právem stěžovatelky, nemůže však automaticky vést k dalšímu prodloužení lhůty. V každém případě i nově zvolený zástupce měl na vyjádření fakticky 21 dní (od 19. 2. do 12. 3.). To je přiměřená doba pro vyjádření.

pokračování

[100] Nakonec lze doplnit, že nepřesnost krajského soudu, který v rozsudku zmínil, že stěžovatelka právního zástupce změnila 22 dní poté, co byla seznámena s výsledky kontrolního zjištění, byť to ve skutečnosti bylo po 13 dnech, nemá žádný význam z pohledu správnosti rozhodnutí krajského soudu, že k porušení procesních práv stěžovatelky nedošlo. Tato chyba v psaní je totiž ve vztahu k závěru o přiměřenosti lhůty zcela nepodstatná.

[101] Je také nutno zdůraznit, že daňové řízení tvoří jeden celek (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Aps 14/2013-91, bod 37). Dokazování tedy není zcela ukončeno vydáním zprávy o daňové kontrole. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Pokud stěžovatelka měla za to, že správce daně pochybil, pokud neprovedl jí navržené důkazy, mohla tuto námitku vznést v odvolání, což i učinila a dokazování bylo v rámci odvolacího řízení doplněno. Ani v tomto ohledu tedy nedošlo ke zkrácení stěžovatelky na procesních právech.

[102] Po podání odvolání se správce daně pokusil i o navržený výslech svědkyně P., který původně ve zprávě o daňové kontrole považoval za nadbytečný. Svědkyni však opakovaně bezvýsledně předvolával k výslechu. Nepodařilo se ji ani předvést za asistence policie. K předvoláním docházelo v září až listopadu 2018. První předvolání svědkyně bylo na den 19. 9. 2018 a zasláno jí bylo 23. 8. 2018. Stěžovatelka nijak nevysvětluje, proč by předvolání svědkyně v březnu 2018, tedy před vydáním zprávy o daňové kontrole, mělo být úspěšné, když o pár měsíců později se svědkyni nepodařilo vyslechnout ani za asistence policie. Ani tato skutečnost, že se navrženou svědkyni přes veškerou snahu správce daně nepodařilo vyslechnout, tedy nemůže vést k závěru o zásadní vadě správního řízení, která by způsobovala nezákonnost správních rozhodnutí.

Neprojednání zprávy o kontrole

[103] Podle § 88 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 odmítl-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbal, doručil mu ji správce daně do vlastních rukou.

[104] V dané věci správce daně navrhl dva termíny pro projednání zprávy - 12. 3. 2018 a 15. 3. 2018. Stěžovatelka se ani na jeden z těchto termínů nedostavila, neomluvila se a nenavrhl žádný náhradní termín pro projednání zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s krajským soudem, že za takového stavu byl správcem daně zvolený postup v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu.

[105] Navíc jak vyplývá z judikatury, daňové řízení končí až rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru. Pochybení správce daně při seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je vadou řízení, která je ale odstranitelná i po podání odvolání. Podstatné je, zda daňový subjekt má i při existenci případných

procesních deficitů při seznámení se zprávou o daňové kontrole prostor pro uplatnění procesních práv spojených s projednáním zprávy o daňové kontrole (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2022, č. j. 9 Afs 68/2021-70, bod 42). I kdyby tedy nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 88 odst. 5 daňového řádu, nedošlo by k procesní vadě způsobující nezákonnost správních rozhodnutí. Stěžovatelka měla k dispozici názor správce daně před vydáním platebního výměru a mohla vznášet námitky v odvolání. Finanční orgány, a to jak prvostupňový správce daně, tak žalovaný se s nimi řádně vypořádaly.

Dvojinstančnost řízení

[106] Zásada dvojinstančnosti správního (i daňového) řízení znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, bod 51).

[107] Nejvyšší správní soud podstatu kasační námitky stěžovatelky chápe tak, že výsledky svědků navržené v odvolání neměl provádět prvostupňový správce daně, ale žalovaný. Není však zřejmé, jak by tato situace byla pro stěžovatelku výhodnější z pohledu zásady dvojinstančnosti řízení, jejíhož porušení se dovolává. Možnost provádět dokazování odvolacím orgánem je právě (zákonem připuštěnou) výjimkou ze zásady dvojinstančnosti (viz i výše citované usnesení rozšířeného senátu). Pokud by výsledek svědkyně provedl a hodnotil pouze žalovaný, tak by již nebyl jiný správní orgán, který by hodnocení mohl přezkoumat.

[108] Pokud se stěžovatelka ohrazuje proti tomu, že správce daně provedl určité hodnocení dodatečných důkazů, které vyjádřil ve svém stanovisku k odvolání, tak ani to není vadou. Pokud stěžovatelka v odvolání namítala, že správce daně pochybil, pokud tyto důkazy neprovedl, došlo k úplnému napravení vady vytyčované stěžovatelkou. Naopak v souladu se zásadou dvojinstančnosti posouzení důkazu provedl nejdříve správce daně a tento jeho závěr byl přezkoumán žalovaným jako odvolacím orgánem. Není žádnou vadou, pokud při své přezkumné činnosti žalovaný dospěl ke stejnému závěru jako správce daně.

[109] Nejvyšší správní soud v tomto postupu nespátřuje ani účelové jednání správce daně. Ten nejdříve ve zprávě o daňové kontrole vysvětlil, že další dokazování nepovažuje za nutné. Konkrétně navržené svědecké výpovědi A. P. a Z. V. al považoval za nadbytečné. Tento svůj názor řádně odůvodnil (s. 100 a 126 zprávy o daňové kontrole). Po podání odvolání stěžovatelky správce daně změnil názor a dokazování doplnil. Udělal tedy přesně to, čeho se stěžovatelka dovolávala. Účelem odvolání nakonec je správní orgány přesvědčit, aby změnil názor. Daňový řád autoremeduru v § 113 připouští. Pokud správní orgán názor změní, nelze z toho dovozovat účelovost jeho předchozího jednání.

[110] Ani tato kasační námitka stěžovatelky tedy není důvodná.

Nezákonné vedení spisu

pokračování

[111] Stěžovatelka namítá, že některé dokumenty byly nezákonně zařazeny do neveřejné, vyhledávací části spisu.

[112] Podle § 65 daňového řádu platí:

(1) Do vyhledávací části spisu se zakládají

a) písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu,

b) písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní,

c) úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky,

d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.

(2) Písemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.

[113] Ve vyhledávací části spisu zůstaly platební výměry pro společnost ALADAR (viz bod [44] výše) a Conflans Energy (viz bod [36] výše) a výpisy ze systému týkající se placení daní těmito společnostmi. Ponechání těchto dokumentů ve vyhledávací části spisu je odůvodněno požadavkem mlčenlivosti o poměrech jiných daňových subjektů (viz § 52 a následující daňového řádu). Na tyto dokumenty se nevztahuje § 65 odst. 2 daňového řádu. Ten se vztahuje pouze na písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Na písemnosti, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu, se však vztahuje § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Tyto tedy mohou zůstat ve vyhledávací části spisu i po provedení hodnocení důkazů.

[114] Pokud jde o výsledky mezinárodního dožádání, byly stěžovatelce v anonymizované podobě zpřístupněny. Stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétní námitky proti anonymizaci nevznáší. Pouze obecně uvádí, že mnohdy byla nadměrná. Takto obecnou kasační námitku však nelze vypořádat jinak než také obecně. Ze správního spisu není žádná rozsáhlá anonymizace patrná. Anonymizovány byly převážně pouze osobní údaje osob a čísla účtů. Pouze u tří dokumentů (VAT_CZ_O201603263_SK_104750/16/Hla-Kub_20160901_AF_RI_R, VAT_CZ_O201603279_SK_104763/16/Hla_20160902_AF_RI_R a VAT_CZ_O201603277_SK_104758/16/Hla_20160902_AF_RI_R) je vymazáno jeden a půl stránky z deseti, respektive devíti. Nelze tedy dospět k závěru, že anonymizací byl zcela popřen smysl přesunu písemností z neveřejné do veřejné části spisu.

Otázka prekluze

[115] Stěžovatelka namítá, že nemohlo dojít k prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 daňového řádu, neboť daňová kontrola byla ukončena účelově, i když mělo být pokračováno v dokazování.

[116] Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.

[117] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že podmínky aplikace tohoto ustanovení byly splněny.

[118] V daném případě s výjimkou zdaňovacího období prosince 2014 byla časová souslednost následující. Správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 29. 4. 2015. V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu započala od tohoto okamžiku běžet znovu tříletá lhůta pro stanovení daně a skončila by 30. 4. 2018. Platební výměry byly žalobci oznámeny dne 27. 3. 2018. Krajský soud uvedl, že jelikož byly platební výměry oznámeny v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně, lhůta se dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila o 1 rok, do 30. 4. 2019. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 30. 3. 2019, tedy v této lhůtě.

[119] Nejvyšší správní soud již výše podotkl, že správce daně se ve zprávě o daňové kontrole řádně vypořádal s návrhy stěžovatelky na další dokazování. Pokud následně v reakci na odvolání stěžovatelky proti platebním výměrům bylo dokazování doplněno, nelze z toho dovozovat účelovost a předčasnost skončení daňové kontroly. To by zcela popřelo zákonnou možnost v rámci odvolacího řízení dokazování doplňovat.

[120] Navíc, a co je v nyní posuzované věci podstatné, v rámci odvolacího řízení nedošlo k žádnému rozsáhlému doplnění dokazování. Zpráva o daňové kontrole se zakládá na velmi rozsáhlém dokazování provedeném již správcem daně. V něm správce daně shromáždil velké množství dokumentů, provedl výslechy svědků či několik mezinárodních dožádání. V odvolacím řízení byl proveden výslech pouze jednoho dalšího svědka a kromě dokumentů zaslaných samotnou stěžovatelkou byl spis doplněn o platební výměry společností ALADAR a Conflans Energy a výpisy prokazující jejich placení daní. Žádné další dokazování prováděno nebylo. Nešlo tedy o žádné rozsáhlé doplňování dokazování, ze kterého by bylo možno učinit závěr, že v rámci daňové kontroly byly shromážděné důkazy zcela nedostatečné a že byla ukončena předčasně.

[121] Nakonec není pravda, že se krajský soud nezabýval předmětem a důvodem jednotlivých mezinárodních dožádání, což bylo podstatné pro zdaňovací období prosince 2014. V bodě 24 rozsudku uvedl, že ověřil, že celkem šest mezinárodních dožádání (týkajících se Mozy Group, R. T., SALIM SK, s.r.o., Ice Distribution s.r.o., Mgr. J. C. a CNS BB, s.r.o.) mělo v projednávané věci své opodstatnění, vztahovalo se k dotčenému zdaňovacímu období a nebylo učiněno toliko formálně.

pokračování

III.7 Ručení

[122] Stěžovatelka konečně tvrdí, že na její případ měl být použit institut ručení podle § 109 zákona o DPH namísto neuznání nároku na odpočet.

[123] K této otázce existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Podle ní instituty neuznání nároku na odpočet DPH a ručení příjemce zdanitelného plnění jsou rozdílné a nekonkurují si. Ručení není obecně využitelnou zvláštní právní úpravou ve věci podvodů na DPH. Neuznání nároku na odpočet spadá do nalézacího řízení, kdežto ručení se používá ve fázi placení daní. V podrobnostech zdejší senát odkazuje na podrobné odůvodnění rozsudku, Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65, body 16-29. Toto rozhodnutí obsahuje i odkazy na judikaturu Soudního dvora a je z něj zřejmé, že není žádný důvod pokládat předběžnou otázku.

IV. Závěr

[124] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[125] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 25. ledna 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu