



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **PAM Praha s.r.o.**, se sídlem Vinohradská 111/109, Vinohrady, Praha 3, zastoupena Mgr. Danielou Vlčkovou, advokátkou se sídlem Jana Masaryka 252/6, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **Správce insolvencí, v. o. s.**, se sídlem Slezská 2127/13, Praha 2, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2019, č. j. 43617/19/5300-21441-705341, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Af 1/2020 - 87,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**
- IV. Osoba zúčastněná na řízení **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 11. 2018, č.j. 8304355/18/2003-52524-104852, doměřil žalobci za zdaňovací období leden 2015 daň z přidané hodnoty ve výši 25 764 801 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. ve výši 5 152 960 Kč.

[2] Vyšel přitom ze zjištění, že předmětem jeho ekonomické činnosti byl mimo jiné obchod a prodej materiálu s obsahem drahých kovů, kdy od roku 2014 mimo jiné nakupoval stříbrný granulát od dodavatele DYNASTY PARTNER, s.r.o. a následně jej prodával odběratelům Swift-Espo, s.r.o. a Kovové profily, spol. s r.o. Ve zdaňovacím období leden 2015 nakoupil od dodavatele DYNASTY PARTNER, s.r.o. stříbrný granulát v celkové výši základu daně 122 689 528,72 Kč a DPH ve výši 25 764 801,28 Kč. Následně jej v nezměněném stavu prodal odběrateli Kovové profily, spol. s r.o. Na základě této skutečnosti si žalobce v uvedeném zdaňovacím období uplatnil nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění na základě třinácti daňových dokladů.

[3] Dne 23. 5. 2015 byla u něj zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden 2015. Správce daně v jejím průběhu dospěl k závěru, že žalobce byl součástí řetězce společností zatíženého podvodem na DPH, když obchodoval s materiálem s obsahem drahých kovů v podobě stříbrného granulátu a platinových cihel. Po provedeném dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní podvodu na DPH.

[4] Tyto závěry správce daně následně potvrdil žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 10. 2019, č.j. 43617/19/5300-21441-705341.

[5] Tomu se však daňový subjekt dále bránil žalobou k Městskému soudu v Praze, který ji však shora označeným rozsudkem zamítl.

[6] Nejprve konstatoval, že žalovaný dostatečně prokázal existenci podvodu na DPH. V rozkrytém obchodním řetězci byla zjištěna chybějící daň, zároveň lze v jednotlivých popsanych skutečnostech spatřovat nestandardní okolnost ve smyslu judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. Popsané obchodní transakce neodpovídají podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku; reálný ekonomický smysl transakcí je zde zcela nezřetelný. Stejně tak jednotlivé společnosti figurující v řetězci se nejeví jako standardní podnikatelé, přičemž u některých z nich došlo k narušení neutrality (chybějící daň).

[7] Následně zkoumal, zda žalobce věděl, nebo alespoň mohl a měl vědět o existenci daňového podvodu. Podle názoru soudu kombinace správcem daně popsanych skutečností (velká závislost na jediném dodavateli, který byl zapsán do obchodního rejstříku krátce před počátkem obchodování s komoditou, nedostatečné prověření tohoto dodavatele a nelogická důvěra vůči němu, neprověření dodavatelů dodavatele z hlediska materiálního a personálního, vzájemná znalost jednotlivých aktérů řetězce a povědomí o personální propojenosti dodavatele a jeho dodavatelů, zajišťování dopravy od dodavatele až k odběratelům odběratele žalobcem, obchod s rizikovou komoditou, velký objem obchodované komodity, nejasný původ zboží, absence vysoké hodnotě zboží odpovídající kontroly množství a jakosti zboží, rozporuplná vyjádření žalobce o původu zboží, absence odpovídajících písemných smluv, absence pojištění, hrazení plateb žalobcem dodavateli až poté, co žalobce obdržel zálohovou platbu od odběratele atd) postačuje k učinění závěru, že způsob, jakým žalobce obchodoval s předmětným zbožím, vykazuje vysoce nestandardní znaky. Žalobce obchodoval s materiálem s obsahem drahých kovů, tedy s rizikovou komoditou z hlediska zasažení daňovými podvody (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č.j. 3 Afs 5/2017 - 56), přičemž tyto obchody dosahovaly značného objemu (celková hodnota plnění v zdaňovacím období přesahovala 122 mil. Kč).

pokračování

Přesto se blíže nezajímal o původ zboží, neověřoval jeho množství ani kvalitu, nezajímal se o historii dodavatele a ani o jeho obchodní partnery, nepovažoval za potřebné „ošetřit“ smluvní vztahy písemnými smlouvami, uzavřít pojištění (tedy nikoli jen paušální pojištění přepravy zboží, ale například též pojištění proti krádeži, vloupání, živelné pohromě, pojištění kurzových rizik atp.). Zároveň věděl o personální provázanosti subjektů v řetězci, nestandardně se podílel na organizačním zajištění obchodů (dopravě) v rámci řetězce. Tyto a další výše shrnuté skutečnosti ve svém celku svědčí o tom, že věděl, nebo přinejmenším vědět mohl a měl, že se zapojuje do podvodných obchodních řetězců.

[8] Závěrem konstatoval, že s ohledem na množství a závažnost indicií svědčících o možném zapojení do podvodného řetězce nelze považovat za dostatečné, že si žalobce prověřil svého dodavatele vyhledáním ve veřejných rejstřících, zhlédnutím dokladu totožnosti jednatele a prohlédnutím provozovny, a žádné jiné informace ohledně jeho ekonomického zázemí si již neobstaral, nijak neproověřil bezproblémovost dodavatelů svého dodavatele, ohledně původu a kvality zboží (ryzosti drahých kovů) se spolehl jen na tvrzení svého dodavatele, uzavřel pouze rámcovou smlouvu, a jednotlivé smluvní vztahy realizoval pouze na základě ústních dohod, tj. telefonicky, rezignoval na nastavení jakýchkoli kontrolních, zajišťovacích a ochranných mechanismů.

II. Kasační stížnost a další vyjádření ve věci

[9] Rozsudek městského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností.

[10] Předně uvedl, že není pravdou že mezi ním a jeho dodavatelem absentují písemné smlouvy určující podmínky převodu zboží. Jak již opakovaně uváděl v rámci předcházejících řízení, byla uzavřena rámcová smlouva v písemné formě, v níž si smluvní strany ujednaly mimo jiné přesné znění obchodních podmínek, jakož i způsob stanovení ceny zboží. Písemná forma byla sjednána nad rámec zákonných povinností, neboť žádné zákonné ustanovení uzavření písemné smlouvy nevyžaduje. O každém jednotlivém převodu zboží již písemná smlouva uzavírána nebyla, a to především z důvodu potřeby rychlosti při sjednávání jednotlivých objednávek. Cena zboží byla v souladu s rámcovou smlouvou navázána na momentální cenu předmětného zboží na trhu, kdy tato se v čase neustále mění a k její fixaci docházelo v momentě učinění objednávky, podobně jako je tomu při obchodování na burze komodit či cenných papírů.

[11] Dále rozporoval závěr o účelovosti uskutečňovaných transakcí, vycházející z toho, že zainteresované osoby po uskutečnění transakcí svou činnost utlumily. To je pouze zcela logickým důsledkem vzniklé situace, kdy nelze očekávat, že u obchodních společností, kterým byly na odpočtech DPH zadrženy finanční prostředky v řádech desítek miliónů a vůči kterým byly vydány zajišťovací příkazy, nedojde ke značnému útlumu podnikatelské aktivity.

[12] Zopakoval, že kontroly zboží byly prováděny na začátku spolupráce, přičemž k pozdějším nebyl důvod, neboť zboží nebylo odběrateli nikdy reklamováno, kontrolou zboží by navíc dle jeho tvrzení došlo k snížení hodnoty zboží. Skutečnosti popsané žalovaným jsou pak v obchodním styku ve spojitosti s drahými kovy zcela typické, běžné a nejsou nijak výjimečné nebo nestandardní. V tomto ohledu není ničím podezřelým ani nastolena důvěra, ani výhradní dodávky od jednoho (již prověřeného) dodavatele.

[13] Dále uvedl, že dopravu zajišťoval s ohledem na snížení nákladů, a o odkazovaných příbuzenských vazbách nevěděl. Rovněž původ zboží je zcela jasný, prokazatelný a rozpory ve výpovědi pana Mencla jsou pouze domnělé a vytrženy z kontextu, předání zboží bylo vždy řádně zdokumentováno.

[14] Uzavřel, že jednotlivá skutková zjištění správního orgánu tak nemají oporu ve spise a jsou s ním v rozporu. S ohledem na shora uvedené navrhl zrušení jak napadeného rozsudku, tak jemu předcházejícího rozhodnutí žalovaného.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podanou kasační stížnost považuje za nedůvodnou, přičemž setrval na závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí, které odpovídají posouzení soudu uvedenému v napadeném rozsudku (na který dále v jednotlivých bodech odkázal). Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti. V této souvislosti upozornil též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021 - 40, ve kterém soud rozhodoval o identickém podvodném řetězci a stejném zdaňovacím období ve vztahu ke společnosti DYNASTY PARTNER (tj. dodavatele stěžovatele v nyní posuzované věci).

[16] Stěžovatel v reakci na vyjádření žalovaného odmítl podobnost věci řešené pod sp. zn. 1 Afs 262/2021, neboť tyto závěry dle něj v nyní souzené věci pro skutkové odlišnosti nelze využít.

[17] K tomu dále dodal, že si svého dodavatele prověřil nejen ve veřejně dostupných zdrojích (obchodní rejstřík, insolvenční rejstřík, registr plátců DPH), ale nadto dále ověřil identitu pana Martina Danihela, jednatele dodavatele, dle občanského průkazu a osobně navštívil provozovnu Dodavatele v Hradci Králové, přičemž při prohlídce byly v provozovně k dispozici zařízení na obchodování s drahými kovy, a to profesionální váhy, trezory a spektrometry na měření složení drahých kovů.

[18] Ve zbytku pak zopakoval (případně dílčím způsobem doplnil) svá předchozí kasační tvrzení, na jejichž důvodnosti setrval.

[19] Následně stěžovatel zaslal rozsudek kasačního soudu ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020 - 101, který se dle něj týká skutkově stejného případu.

[20] Ve věci se vyjádřila též osoba zúčastněná na řízení, která v plném rozsahu odkázala na kasační argumentaci stěžovatele, se kterou se ztotožnila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je přípustná. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[22] Kasační stížnost **není** důvodná.

pokračování

[23] Soud, s ohledem na způsob, jakým je v dané věci v převážné části formulována kasační argumentace, považuje za nutné úvodem připomenout, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i v řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je soud vázán důvody vymezenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto jasnost a konkrétnost stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54). Rozsudek krajského (městského) soudu je přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s.

[24] Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaně zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58: *„Uvedení konkrétních stížnostních námitek přitom nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem.“* Kasační přezkum je možný jen v rozsahu, v jakém k tomu stěžovatel svou formulací kasačních námitek vytvoří prostor. Řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem nemůže být *„jakýmsi druhým pokusem ještě jednou a z pohledu stěžovatele lépe uvážit o tomtéž“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 44/2019 - 41).

[25] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že námitky shodně vznesené v odvolání a žalobě lze za určitých okolností vypořádat též souhlasným odkazem na to, jakým způsobem byly vypořádány v napadeném rozhodnutí. Shodně viz například rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130 (č. 1350/2007 Sb. NSS), kde kasační soud řešil naznačenou situaci ve vztahu k přezkoumatelnosti rozsudku Krajského soudu v Brně; žalobní a odvolací námitky se shodovaly a soud zde odkázal na rozhodnutí žalovaného. Je-li rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné a zákonné, není praktické týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou, jak to v nyní posuzované věci zcela legitimně učinil i městský soud.

[26] Kasační soud proto dále poznamenává, že ani jeho úkolem není obsírně vyvracet opakující se a prolínající se argumentaci stěžovatele, kterou se již dostatečně zabývaly správní orgány a poté městský soud v napadeném rozsudku; na tam uvedenou argumentaci stěžovatel nadto povětšinou věcně ani nereaguje. Místo toho proto bude kasační soud stručně formulovat své právní závěry.

[27] Jádrem projednávané věci je otázka, zda se stěžovatel účastnil podvodu na DPH (zda tedy vůbec existoval podvod ve shora uvedeném smyslu), jestli stěžovatel o této účasti věděl či alespoň mohl vědět, a zda přijal dostatečná opatření, aby se účasti na podvodu na DPH vyhnul.

[28] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora EU [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, ve spojených věcech C-354/03,

C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, ze dne 21. 2. 2006, Halifax a další, C-255/02, Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, Mahagében kft a Péter Dávid, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva.

[29] Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku nesplní svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).

[30] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. bod [38] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, KRPOL). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími oporu ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod [26] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, ExaSoft Holding). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publikovaný pod č. 3275/2015 Sb. NSS, ALADIN plus).

[31] Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují objektivní existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu – např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (k tomu srov. věc ExaSoft Holding, bod [27]).

[32] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci Optigen totiž Soudní dvůr EU zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena

pokračování

skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc Mahagében, bod [49]).

[33] Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (věc Optigen, bod [47]). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, přijmou-li veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (věc Kittel, bod [51]). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu nebo se stává jejich spolupachatelem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS, MAKRO Cash & Carry ČR, nebo ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45).

[34] Na straně správce daně přitom leží důkazní břemeno týkající se prokázání toho, že v případě konkrétního daňového subjektu došlo k naplnění všech tří podmínek pro možnost odepření nároku na odpočet DPH (existence podvodu na DPH, alespoň potenciální vědomost daňového subjektu o účasti na takovém podvodu a nepřijetí dostatečných opatření pro zabránění účasti na podvodu na DPH; srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, publikovaný pod č. 3705/2018 Sb. NSS).

[35] Optikou shora citované judikatury a z ní vyplývajících obecných východisek Nejvyšší správní soud nahlížel i na nyní projednávanou věc. Z uvedeného je zřejmé, že pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu je třeba nejprve prokázat existenci podvodu. Následně lze teprve přikročit k tzv. vědomostnímu testu, v rámci něhož se hodnotí objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění bylo součástí podvodu na DPH. V neposlední řadě je třeba posoudit, zda daňový subjekt přijal přiměřená opatření, aby se účasti na daňovém podvodu vyvaroval. Zde nastíněnou strukturu a právní východiska respektoval v přezkoumávaném rozsudku i žalovaný a též městský soud.

[36] Skutečnosti zjištěné správcem daně svědčí o podvodu na DPH stěžovatel fakticky nijak uceleně nezpochybňuje (mimo níže uvedené), a v té souvislosti proto kasační soud plně odkazuje na body 45 a následující napadeného rozsudku, potažmo na stranu 17 a následující zprávy o daňové kontrole a body 38 a následující napadeného rozhodnutí, kde se těmito aspekty (fungování řetězce, chybějící daní apod.) městský soud, potažmo správce daně dostatečně zabývali. Ostatně správnost těchto úvah byla „stvrzena“ ve vztahu k totožnému zdaňovacímu období a společnosti DYNASTY PARTNER, která dodávala zboží stěžovateli již v rozsudku ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021 - 40, na který v této souvislosti odkazuje též žalobcem poukazovaný rozsudek ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020 - 112.

[37] Stěžovatel naopak staví svou kasační stížnost na polemice se selektivně zvolenými skutečnostmi, ke kterým se soud vyjádří níže. Vytknuto před závorku však uvádí, že při prokazování podvodu na DPH může správce daně vycházet z jednotlivých podezřelých okolností, kdy však tyto jednotlivé okolnosti samy o sobě nemusí postačovat k závěru, že konkrétní daňový subjekt věděl, resp. vědět měl a mohl o existenci podvodu na DPH v rámci řetězce dodavatelů a odběratelů. Všechny objektivní okolnosti, které správce daně zjistí, je pak třeba posuzovat v jejich souhrnu. To vede k tomu, že daňový subjekt sice může jednotlivou okolnost vysvětlit, ale celkový obraz zůstane nezměněn. Zároveň je ovšem třeba vzít v potaz, že závěr o tom, že daňový subjekt na základě jednotlivých podezřelých okolností věděl či vědět mohl o své účasti na podvodu na DPH, stojí na takových podezřelých okolnostech jako na pomyslných „pilířích“. Pakliže daňový subjekt úvahu o podezřelosti některých těchto okolností relevantně vyvrátí, potažmo se s jeho argumentací daňový orgán přesvědčivě nevypořádá, stává se konstrukce podvodu na DPH v tomto druhém kroku testu poněkud vratkou, a to dokonce i tak, že se tato „stavba“ může i zhroutit.

[38] Kasační soud rovněž opakovaně připomíná, že posuzované okolnosti nemusí být (hodnoceno jednotlivě) nezákonné ani samy o sobě podezřelé. Podstatné je, že z jejich souhrnu lze téměř vyloučit, že by se jednalo o běžné obchodování v dotčené oblasti podnikání (shodně viz rozsudek ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33). Jako nedůvodnou je proto odmítnout argumentaci stěžovatele, který opakovaně uvádí, že nebylo jeho zákonnou povinností uzavírat jednotlivé smlouvy v písemné podobě, nebo provádět obsáhlé prověřování svých obchodních partnerů. S tímto lze sice obecně souhlasit, svým lehkovážným přístupem však takový subjekt vytváří „nebezpečné“ prostředí a následně se snáze může zapojit (byť nedbalostně) do daňového podvodu, se všemi následky z toho pro něj vyplývajícími.

[39] Ve vztahu k absenci písemných smluv lze plně souhlasit se správcem daně a následně městským soudem, že jakkoliv zákon písemnou formu nevyžaduje, lze rozumně přepokládat, že transakce ve výši několika desítek milionů korun budou podloženy nejenom rámcovou smlouvou a následně telefonickou dohodou, ale též jednotlivými smlouvami zachycujícími dílčí transakce. Kasační soud nesouhlasí, že v takovém případě by musel být nutně ohrožena rychlost obchodu nebo jinak znevýhodněno postavení stěžovatele. S ohledem na charakter obchodu mohly strany například disponovat předpřipravenou jednoduchou smlouvou, do které by posléze byly potřebné údaje toliko doplněny, aniž by to rychlost samotného obchodu jakkoliv ovlivnilo, nebo jiným vhodným způsobem zachytit svou vůli.

pokračování

[40] Zcela legitimní je v tomto duchu též poukaz na utlumení činnosti řady společností po provedení posuzovaných transakcí, následné označení za nespolehlivé plátce DPH nebo jejich zrušení (v podrobnostech viz zpráva o daňové kontrole strany 21 a následující). K tomu lze plně odkázat například na již výše zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 304/2009 - 33, dle kterého *„okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami)“*.

[41] Kasační soud rovněž souhlasí s žalovaným, že pochybnost vzbuzuje také skutečnost, že stěžovatel odebíral od dodavatele značné množství stříbra, aniž by prováděl podrobnější kontrolu. V některých případech si stěžovatel nadto sám odporoval, pokud na jednu stranu uváděl, že dostatečným důkazem o množství a kvalitě zboží je neporušený obal od některé z renomovaných rafinerií, přičemž otevření takového obalu vede ke snížení hodnoty zboží, ale na druhou stranu uvádí, že v některých případech k rozbalování došlo [což ostatně stěžovatel uvádí i nyní v kasační stížnosti, odkázat lze však též na výpověď pana Pokorného, druhého jednatele stěžovatele, který uvedl, že pytle někdy byly otevírány za účelem úpravy jejich hmotnosti (viz například strana 22 rozhodnutí žalovaného)].

[42] Důvěryhodnost této argumentace pak snižují i další okolnosti. Ze strany 7 a 23 zprávy o daňové kontrole a tam citovaných protokolů vyplývá, že kontrolu zboží prováděla fakticky (i za stěžovatele) pouze společnost DYNASTY PARTNER, a to v provozovně společnosti UNIGRADE, přičemž jednatel společnosti DYNASTY PARTNER je zároveň jednatelem a ředitelem téže společnosti UNIGRADE. Z protokolu citovaného na straně 13 zprávy pak jednatel společnosti DYNASTY PARTNER výslovně uvedl, že *„pytel ani obsah není otevřením znehodnocen pro další obchody“*. Nelze ani pominout, že z provedení těchto kontrol neexistuje žádný písemný záznam, nebo výstup a tvrzení o jejich provádění je tak spíše nepodloženým tvrzením. Lze proto uzavřít, že stěžovatel fakticky nijak neověřoval kvalitu dodaného zboží, když jedinou kontrolu (jestli vůbec – viz výše) prováděl toliko dodavatel (tj. kontrola sebe sama). V daném případě tak neexistovala kontrola dodávek zboží, která by nezávisle na dodavateli ověřila kvalitu stříbrného granulátu. Zároveň je nutno zdůraznit, že (ne)provádění kontroly je pouze jednou z okolností, která v celkovém souhrnu vedla správce daně k jeho závěrům, které potvrdil městský i Nejvyšší správní soud.

[43] Správce daně rovněž zjistil, že zboží bylo přepravováno přes několik tuzemských subjektů, mezi prvním zmapovaným distributorem zboží a stěžovatelem se nacházely až čtyři další subjekty, mezi kterými bylo zboží přepravováno ihned po jeho přijetí (často stejný den), což je pro jednotlivé zainteresované subjekty o poznání méně výhodné, než pokud by došlo k vynechání některých z článků řetězce; ekonomický smysl těchto transakcí se proto vytrácí. K tomu stěžovatel namítl, že pro jednotlivé subjekty nebylo nalezení „přímého“ dodavatele výhodné s ohledem na nutnost vynaložení značných nákladů do úvodního prověření dodavatelů a zboží. Ani této námitce však kasační soud nepřisvědčil, neboť se jedná o ryze obecná a ničím nepodložená tvrzení. Naopak ze správního spisu vyplývá, že žádné „obsáhlé“ nebo „finančně náročné“ prověřování neprobíhalo (viz výše), přičemž sám stěžovatel na jiném místě své kasační stížnosti uvádí, že ověření dodavatele ve veřejných rejstřících považuje za dostatečné. Jako věrohodnější se proto jeví závěr správce daně, že složitá struktura celé řady subjektů byla vytvořena toliko účelově. V této souvislosti

Nejvyšší správní soud odkazuje např. na rozsudek ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33: „*Ostatní zjištěné skutečnosti hodnotí soud jako podporující tento závěr – rychlý přeprodej zboží, absence písemné dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence internetové prezentace dodavatelů a obchod s komoditou, která se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry. Samy o sobě by tyto podpůrné skutečnosti coby nestandardní okolnosti zřejmě neobstály, nicméně v kombinaci s výše uvedenými je možné na ně taktéž poukázat [...] okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami).*“ Bez významu v této souvislosti ani není (byť by se jinak mohlo jednat o skutečnost jinak nerelevantní), že stěžovatel zajišťoval dopravu od dodavatele až k odběratelům svého odběratele.

[44] K údajné nevědomosti o personálním propojení dodavatelů společnosti DYNASTY PARTNER soud předně odkazuje na bod 73 napadeného rozsudku, kde se městský soud s touto námitkou dostatečně a vyčerpávajícím způsobem vypořádal, přičemž na zde uvedené skutečnosti stěžovatel nijak nereaguje. Nadto kasační soud dodává, že sám jednatel stěžovatele opakovaně zdůrazňuje, že se v oblasti obchodu s drahými kovy pohybuje řadu let (viz níže), přičemž tento trh je dle jeho vlastního vyjádření malý a konkurence se navzájem zná, či o sobě má alespoň povědomí. Za této situace lze legitimně přepokládat, že znalost svého vlastního dodavatele bude o to podrobnější.

[45] Pokud jde o námitku nejasného původu zboží, kasační soud předně rovněž odkazuje na bod 78 napadeného rozsudku, kde se soud s touto argumentací dostatečně vypořádal. Lze sice konstatovat, že původ zboží nebyl zcela objasněn (neboť vysvětlení údajných rozporů ve výpovědích jednatele nelze a priori vyloučit). V nyní posuzovaném případě se však jedná stále o jednu z celé řady posuzovaných skutečností, a i případný závěr o původu zboží z rafinerií by na výsledku věci nic nezměnil. Lze však uvést, že ať už byl původ granulátu jakýkoliv, dodavatelem stěžovatele v případě mnohamilionových transakcí byla společnost DYNASTY PARTNER, která v účetní závěrce za rok 2013 vykazovala obrát z prodeje zboží 408 000 Kč a hospodářský výsledek se ztrátou 193 000 Kč, majetek 95 000 Kč a finanční majetek 20 000 Kč, krátkodobé závazky byly vykázány ve výši 112 000 Kč (číslo listiny C 215065/SL4/MSPH). Takové hodnoty v oblasti, kde se obchoduje se zbožím mnohamilionové hodnoty, příliš nenasvědčují závěru o spolehlivosti či solventnosti daného obchodního partnera (obdobně viz bod 74 napadeného rozhodnutí). K tomu přispívá také fakt, že se jednalo o subjekt s žádnou, resp. velmi krátkou obchodní historií.

[46] Souhlasit lze též s žalovaným, že podezření budí samotný průběh transakcí, tj. zpětné hrazení kupní ceny stěžovatelem až po zaplacení zálohy ze strany odběratele (v podrobnostech například viz strana 28 zprávy o daňové kontrole nebo bod 71 napadeného rozsudku). Na výše uvedeném nemění nic ani existence jinak formálně bezvadných bankovních výpisů, které existenci daňového podvodu nijak nevyvrací. Pro úplnost lze dodat, že transakce mezi stěžovatelem a jeho odběratelem byla zajištěna blanco směnkou, aniž by na straně jejího emitenta nebo avala (jednatele stěžovatele) existoval dostatečný majetek.

pokračování

[47] V této souvislosti je pak bez významu, že existence předmětných obchodů (potažmo zahájení spolupráce) stěžovatel oznámil příslušnému správci daně; ten tou dobou však nedisponoval povědomím o všech rozhodných skutečnostech.

[48] Přípisem ze dne 18. 10. 2022 stěžovatel kasačnímu soudu zaslal rozsudek č. j. 2 Afs 246/2020 - 101, s dovětkem, že se jedná o skutkově shodný případ. Nejvyšší správní soud si je této své judikatury vědom a v řadě skutečností z ní též vyšel a citoval. V odkazované věci soud sice zrušil rozhodnutí městského soudu a žalovaného, to však pro namítané vady (viz body 58 a 62), které se týkaly toliko tam posuzované věci. Jeho závěr tak není na zde řešený případ automaticky přenositelný jak pro rozdílný obsah kasačních námitek, tak pro odlišný skutkový základ.

[49] Pro úplnost lze uvést, že stěžovatel (potažmo jeho jednatel) působí na trhu s drahými kovy v ČR 25 let (viz jeho vyjádření v protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 3. 2015, citováno taktéž v bodě 72 napadeného rozhodnutí). Jedná se tak o zkušeného obchodníka, který si musel být těchto rizik dobře vědom, stejně jako toho, že dosavadní rozhodovací praxe správních soudů jasně signalizuje, že karuselové podvody se v nikoli nezanedbatelné míře týkají obchodu s cigaretami, pohonnými hmotami, počítačovými komponenty nebo právě (barevnými) kovy (k tomu viz například věci řešené u kasačního soudu pod sp. zn. 4 Afs 233/2015, či sp. zn. 6 Afs 3/2016). Již z doby před rokem 2014 přitom dále pochází rozrůstající se zveřejněná judikatura Nejvyššího správního soudu, která se týkala přinejmenším zlatého granulátu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232, ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 1/2010 - 252, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 - 227, ze dne 29. 8. 2012, č. j. 1 Afs 55/2012 - 37, aj.). Typově se jedná o prakticky stejnou komoditu jako v nynějším případě – cenný kov ve formě granulí, přičemž se taková komodita vyznačuje relativně malými rozměry při vysoké jednotkové hodnotě, snadné manipulovatelnosti, chemické stálosti a víceméně nulové kazivosti apod. Kasační soud pak již například v rozsudku č. j. 2 Afs 246/2020 - 101 k tomu uvedl, že *„zavedený profesionál si měl být této skutečnosti vědom a bylo na něj možné klást stran jeho obezřetnosti zvýšené nároky (aniž by jej na to správce daně či kdokoli jiný měl upozorňovat). Nejvyšší správní soud tak odkazuje např. na zmíněný rozsudek ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, ze kterého plyne, že vzhledem ke zvýšenému riziku daňových podvodů právě „v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené.“* a dále že *„Soud i přes všechno výše uvedené však přitakává daňovým orgánům v tom, že předmětnou komoditu bylo možné považovat již v roce 2014 za rizikovou; nelze odhlédnout ani od osoby pana M. či pana H., kteří se na daném či podobném trhu pohybují až desítky let (především u pana M. stěžovatel tuto skutečnost opakovaně zdůrazňuje). Zejména od takových osob lze oprávněně očekávat jednak vyšší míru informovanosti, jednak vyšší míru obezřetnosti (což hraje důležitou roli při vědomostním testu o podvodu na DPH).“*

[50] Jinak řečeno, čím vyšší je hodnota obchodní transakce, tím vyšší hrozí rizika a tím obezřetněji je třeba se chovat. Čím výraznější existují v konkrétním případě nestandardnosti, které by mohly vzbudit podezření, že může dojít nebo došlo k daňovému podvodu, o to vyšší míru obezřetnosti je možné od daňového subjektu vyžadovat a v souvislosti s tím také klást vyšší požadavky na rozsah a kvalitu jím učiněných opatření vůči obchodním partnerům.

[51] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že v řízení byla prokázána existence podvodu na dani z přidané hodnoty. Zároveň stěžovatel mohl a měl vědět, že se podvodného řetězce účastní; nepostupoval dostatečně obezřetně a nepřijal opatření, která po něm bylo možno rozumně požadovat, aby svojí účastí na podvodném řetězci zabránil. Je třeba připomenout, že je to především daňový subjekt, kdo nese odpovědnost za výběr svých obchodních partnerů a za to, jaká opatření učiní, aby zamezil svojí účastí na podvodném jednání (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2021 - 74). V podrobnostech lze odkázat jak na příslušné pasáže zprávy o daňové kontrole, tak již výše odkazované napadené rozhodnutí žalovaného, potvrzené rozsudkem městského soudu, které podrobně uvádějí logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují výše uvedený závěr. Selektivně konstruované námitky stěžovatele by tento řetězec narušily pouze v případě jejich důvodnosti, kterou nyní rozhodující soud neshledal.

IV. Závěr a náklady řízení

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

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

[54] Osoby zúčastněné na řízení mají podle § 60 odst. 5 s. ř. s. právo na náhradu jen těch nákladů řízení, které jim vznikly v souvislosti s plněním povinností, kterou jim soud uložil. V tomto řízení však soud osobě zúčastněné na řízení žádné povinnosti neuložil, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 18. července 2023

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu

pokračování

1 Afs 125/2022 - 67