



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **CZECHNAGLIS TRADE s. r. o.**, se sídlem U Studánky 396, Drásov, zastoupen JUDr. Alicí Hejzlarovou, LL.M., MBA, advokátkou se sídlem Žitná 1575/49, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 9. 2021, č. j. 30 Af 63/2019-130,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2014 a leden až červenec 2015 (dále též „předmětná zdaňovací období“). Na jejím základě dospěl k závěru, že se žalobce účastnil daňového podvodu v řetězci obchodních korporací. Proto mu neuznal nárok na odpočet DPH z přijatých daňových dokladů od obchodních korporací BV PROSPORT s.r.o. (dále též „BV PROSPORT“), AMIKARO4EVER s.r.o. (dále též „AMIKARO“) a T.S.I. spol. s r.o. (dále též „T.S.I.“) podle § 72 odst. 1 a odst. 3 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 29. 8. 2018 dodatečné platební výměry, jimiž žalobci doměřil DPH za předmětná zdaňovací období a sdělil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

[2] Žalobce podal proti dodatečným platebním výměřům odvolání, o nichž rozhodl žalovaný dvěma rozhodnutími ze dne 25. 9. 2019. Rozhodnutím č. j. 39726/19/5300-22442-712773 žalovaný zrušil dodatečné platební výměry správce daně týkající se 1. čtvrtletí 2014 a června 2015 a řízení zastavil. Dospěl totiž k závěru, že v daných zdaňovacích obdobích nebylo možné identifikovat chybějící daň, neboť dodavatel žalobce daňovou povinnost uhradil. Doměřovací řízení u těchto zdaňovacích období tak zastavil. O zbylých odvoláních rozhodl rozhodnutím č. j. 39723/19/5300-22442-712773 tak, že u dodatečných platebních výměřů za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2014 změnil (snížil) výši doměřené daně za 3. čtvrtletí 2014 na 208 777 Kč a penále 41 755 Kč a za 4. čtvrtletí 2014 na 317 516 Kč a penále 63 503 Kč; ve zbytku odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Změna výše doměřené daně v odvolacím řízení byla odůvodněna tím, že dodavatel AMIKARO za zdaňovací období září a říjen 2014 DPH uhradil, proto bylo částečně vyhověno argumentaci žalobce o neexistenci chybějící daně. V ostatních zdaňovacích obdobích i podle žalovaného k narušení neutrality DPH došlo, proto byly zbylé dodatečné platební výměry potvrzeny.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí ze dne 25. 9. 2019, č. j. 39723/19/5300-22442-712773, žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem ze dne 23. 9. 2021, č. j. 30 Af 63/2019-130.

[4] Krajský soud dospěl k závěru, že v případě žalobce správce daně doložil skutečnosti, ze kterých vyplývá chybějící daň v řetězci, a zároveň uvedl objektivní nestandardní okolnosti, které měly být žalobci známy a které ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Transakce vykazují celou řadu nestandardních okolností, které měly žalobci indikovat riziko možného zapojení do řetězce transakcí zasažených podvodem na DPH. Jednotlivé námitky žalobce, kterými zpochybňoval naplnění objektivních okolností, pro něž mohl a měl vědět o existenci podvodu na DPH, podle krajského soudu nemohou závěr správce daně a žalovaného vyvrátit. Podle názoru krajského soudu tak nemohl být žalobce v dobré víře, že se neúčastní podvodu na DPH. V podrobnostech pak zdejší soud odkazuje na rozsudek krajského soudu, který je k dispozici na www.nssoud.cz.

III.

[5] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[6] Stěžovatel namítal, že správce daně nedůvodně zpochybňuje standardní obchodní spolupráci, kdy plnění probíhala na základě ústních dohod, což není v rozporu s žádnými právními předpisy, ani běžnou obchodní praxí, což krajský soud v rozsudku potvrdil.

[7] Stěžovatel dále namítal, že mu bylo správcem daně přičítáno k tíži, když opatřil podklady přímo od výrobce. Krajský soud se s touto skutečností nikterak nevypořádal a pouze převzal názor správce daně, že se jedná o nestandardní spolupráci.

pokračování

[8] Podle stěžovatele správce daně užíval protichůdné argumenty, kdy zpochybnil oprávnění pana J. B. k jednání za společnost BV PROSPORT v rozporu s tvrzením o plnění z uzavřené smlouvy. Správce daně opomněl vnímat souvislosti úmrtí pana B. s aktivitou dodavatele BV PROSPORT. Stěžovatel namítal, že správce daně nepřipustil běžné chyby u vystavených faktur s chybným datem a neakceptoval, že si stěžovatel nevzpomněl na okolnosti staré 4 roky. Správce daně pohlížel na běžné záležitosti, jako např. doporučení účetních programů a spolupracujících subjektů jako na neobvyklé, nekalé a nezákonné jednání, přičemž se jedná o běžnou obchodní praxi se specifickým zbožím, jejíž dodržování nevypovídá o úmyslném podvodném jednání.

[9] Stěžovatel dále namítal, že správce daně z protokolu o výsledku stěžovatele činil nelogické závěry, vytržené z kontextu jeho vyjádření i svědka pana A. A. o řízení jeho pracovních aktivit ze strany jednatele stěžovatele pana I. B. Správce daně nevzal v potaz notářsky ověřený zápis ze dne 22. 8. 2018, který prokazoval, že za společnost T.S.I. jednal rovněž pan A. S. Tímto se krajský soud nezabýval.

[10] Stěžovatel dále namítal, že správce daně po něm nad běžnou míru požadoval prokázání faktického stavu a nespokojil se s důkazy o provedených transakcích ve formě faktur, které však podle zákonných předpisů musí být v souladu s faktickým stavem, tedy s převzetím zboží.

[11] Podle stěžovatele správce daně opakovaně upozorňoval na podvodné jednání, které však nedokázal specifikovat ani řádně prokázat. Krajský soud tak v tomto ohledu pochybil, když nevzal v patrnost neoprávněné přenesení důkazního břemene.

[12] Stěžovatel dále namítal, že mu správce daně přičetl k tíži, že nedostatečně prověřoval své obchodní partnery, kdy správce daně v rozporu se zásadou veřejnosti a ofiiality zpochybnil pravdivost údajů obsažených ve veřejných rejstřících. Stěžovatel zdůraznil, že z příložených výpisů ze systému Cribid je patrné, že společnosti AMIKARO a BV PROSPORT byly v posuzovaném období vyhodnoceny bez rizikových faktorů. Stěžovatel proto neměl důvod k nadměrné obezřetnosti stran možných domněnek o daňovém podvodu.

[13] Podle stěžovatele správce daně nezohlednil ani skutečnost, že daňová povinnost společnosti T.S.I. za červen 2015 byla splněna, a tedy že zde nedošlo k podvodnému jednání – neodvedení daně.

[14] Stěžovatel dále namítal, že správce daně neprovedl výslech svědka pana A. A. a výslech daňového poradce stěžovatele Ing. M. H. či účetní stěžovatele, což vedlo k vydání rozhodnutí na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Po dodatečném provedení výslechu pana A. učinil žalovaný i krajský soud nesprávný závěr, že jednání pana A. bylo přímo řízeno stěžovatelem.

[15] Stěžovatel uvedl, že orgány veřejné moci v řízení vycházely z nepravdivého zjištění, že jeho dodavatelé BV PROSPORT a AMIKARO dlouhodobě nekomunikovali se správcem daně. Oba subjekty ovšem podle stěžovatele řádně daň přiznávaly.

[16] Stěžovatel nesouhlasil s argumentací krajského soudu v bodě 22 rozsudku, podle níž by výslech zástupce stěžovatele nepřinesl nové skutkové okolnosti a byl tedy nadbytečný. Podle stěžovatele pan B. jako jednatel stěžovatele nemohl ze své pozice znát a pamatovat si dopodrobna veškeré pohyby finančních prostředků, např. zda konkrétní platby byly činěny v hotovosti či bankovním převodem, k čemuž by jisté vysvětlení poskytli právě navržení svědci.

[17] Stěžovatel se taktéž neztotožnil s argumentací správce daně, žalovaného i krajského soudu ohledně razítek a skladování či převzetí zboží. Podle stěžovatele ze skutečnosti, že zboží převzali skladníci a převzetí potvrdili podpisem a razítkem dodavatele, nelze dovozovat podvodné jednání. Samotné opatření dokladu razítkem není právně relevantní skutečností, nýbrž podpis jednající osoby ano.

[18] Podle stěžovatele krajský soud rovněž pochybil, když dal za pravdu daňovým orgánům o fakturovaných částkách, za které bylo zboží dodáváno. Z dokladů je zřejmé, že dodavatelé zboží fakturovali částku za zboží navýšenou o 6 % obchodní marží.

[19] Stěžovatel dále namítal, že předložil veškeré primární důkazní prostředky za účelem doložení svých tvrzení, což učinil prostřednictvím předloženého účetnictví a jiných povinných záznamů, čímž unesl důkazní břemeno a prokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak tvrdí v daňovém přiznání. Správce daně a žalovaný následně měli povinnost vyjádřit a prokázat pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti primárních důkazních prostředků, k čemuž nedošlo. Dále byl správce daně povinen identifikovat skutečnosti, na jejichž základě hodnotí účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Správce daně podle stěžovatele pochybnosti o podvodném jednání dostatečně neprokázal a nevypořádal se s tvrzením stěžovatele k daným okolnostem a v rozporu se zákonem přenesl důkazní břemeno zpět na stěžovatele.

[20] Závěrem stěžovatel uvedl, že správce daně neprokázal existenci objektivních skutečností, jež by měly svědčit o vědomosti stěžovatele o podvodném jednání, a poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30. Uvedené závěry pak podle stěžovatele lze vztáhnout i na případy tvrzené nedbalostní účasti na daňovém podvodu. Krajský soud tak postupoval v rozporu s dosavadní rozhodovací praxí a judikaturou Nejvyššího správního soudu. Ke konkrétním rozporům a pochybením v závěrech správce daně obsazeným ve zprávě o daňové kontrole se stěžovatel vyjádřil v replice k žalobě, přičemž krajský soud se s jeho argumenty nevypořádal.

[21] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[22] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

IV.

pokračování

[23] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Úvodem Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. 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 NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). Správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž krajský soud své rozhodnutí založil, je potom otázkou zákonnosti jeho rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti.

[26] K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že žaloba v této věci má 26 stran a další dvě repliky žalobce celkem 12 stran. Správní soud není povinen reagovat na každý dílčí argument v podání, tím méně to od něj lze očekávat u podání takového rozsahu. Úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (nález 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 obsáhlá kasační stížnost, zvolil i samotný Nejvyšší správní soud.

[27] Nejvyšší správní soud dále přikročil k meritornímu přezkumu napadeného rozsudku. Problematikou podvodů na DPH se kasační soud ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora Evropské unie [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C 354/03, C 355/03 a C 484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát 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.

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

povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se mu podaří daň doměřit a tato bude následně zaplacená, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné (srov. bod 25 rozsudku NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, *AUTODOPRAVA K & K*).

[29] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. bod 38 rozsudku NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, *KRPOL*). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku NSS 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 NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

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

[31] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci *Optigen* totiž Soudní dvůr zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc *Mahagében*, bod 49).

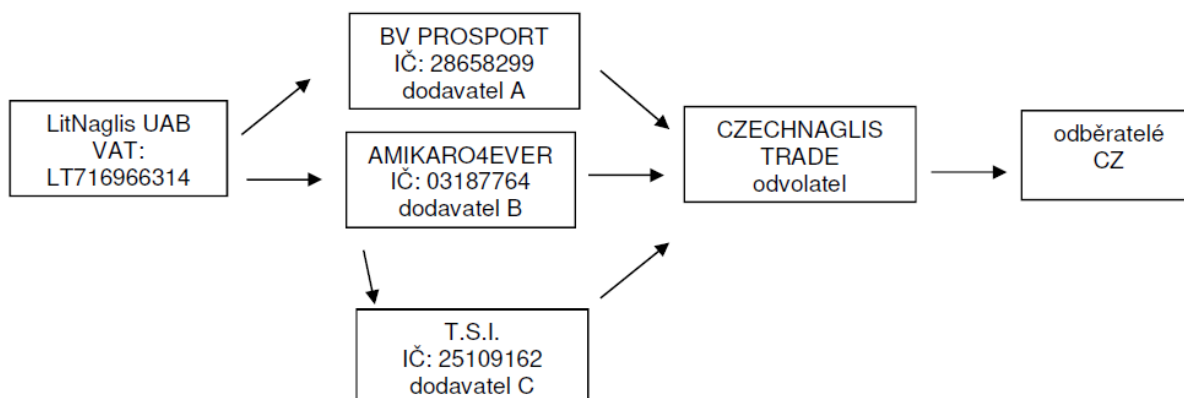
pokračování

[32] 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, které přijmou 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 daňového orgánu a soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, *MAKRO Cash & Carry ČR*, nebo ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45).

[33] Nicméně nelze „*extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat. [...] Naopak zcela na místě 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 (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu.*“ (bod 69 rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*).

[34] Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele se závěrem krajského soudu, že daňové orgány prokázaly, že stěžovatel v případě dodání zboží od dodavatelů BV PROSPORT a AMIKARO mohl a měl vědět o své účasti na podvodu na DPH.

[35] Ze správního spisu plyne, že stěžovatel v předmětných zdaňovacích obdobích nakupoval hřebíky postupně od třech různých dodavatelů (dodavatelé A, B a C) a nakoupené zboží prodal českým spotřebitelům:



[36] Prvním článkem řetězce byla litevská společnost LitNaglis (dále též „výrobce“), která je výrobcem hřebíků. Výrobce dodával zboží dodavatelům stěžovatele (dodavateli A a B). Uvedení dodavatelé měli s výrobcem uzavřenou písemnou kupní smlouvu a úhrady za dodané zboží byly realizovány přes bankovní účty v měně euro. Výrobce objednával a hradil dopravu zboží do České republiky, kterou následně přefakturoval výše uvedeným dodavatelům. Zboží bylo dodáváno ve zdaňovacím období leden až červenec 2014 do skladu obchodní korporace TOP OFFICE spol. s.r.o. v Brně a ve zdaňovacím období září 2014 až červen 2015 do skladu obchodní korporace BOHEMIA CARGO s.r.o. v Brně. Služby ve skladovacích prostorách měl v předmětných zdaňovacích obdobích nasmlouvány vždy pouze stěžovatel.

[37] Druhým článkem detekovaného řetězce byla společnost BV PROSPORT (dodavatel A), která předmět plnění ve zdaňovacím období leden až červenec 2014 odebrala od výrobce a dále prodala v nezměněné podobě bez jakékoliv písemné smlouvy stěžovateli. Za období roku 2014 dodavatel A podal daňová přiznání pouze za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2014. Daňové přiznání za 3. čtvrtletí 2014 nebylo podáno ani po výzvě správce daně. Dodavatel A se správcem daně dlouhodobě nespolečupracoval, proto došlo ke zrušení registrace plátce DPH k datu 19. 12. 2016. Usnesením Městského soudu v Praze ze dne 14. 9. 2017, č. j. 85 Cm 1885/2017-3, byl dodavatel A zrušen s likvidací. Ke dni 11. 4. 2018 byl dodavatel A vymazán z obchodního rejstříku. V předmětném zdaňovacím období byl jediným jednatelem tohoto dodavatele A. V. bydlícím v Běloruské republice, zapsaný jako statutární orgán od vzniku společnosti. Pan V. byl od 16. 6. 2011 rovněž společníkem společnosti.

[38] Dodavatel A měl zřízeny bankovní účty u bankovní instituce Fio banka, a.s. v měnách CZK, EUR a USD. Z bankovních výpisů je zřejmé, že k přihlášení k bankovnímu účtu byly použity vždy pouze přihlašovací údaje vedené na osobu pana J. B., všechny odchozí operace na bankovních účtech jsou označeny osobou pana B. J. B. byl jednatelem a společníkem dodavatele A v období od 16. 6. 2011 do 16. 7. 2013. Od 16. 7. 2013 byl jediným jednatelem pan A. V., který však neměl vlastní přístupová práva k účtu. Z bankovních výpisů je dále zřejmé, že bankovní operace byly prováděny i po smrti pana B., který zemřel dne 16. 8. 2014, kdy na eurový účet byly dvakrát přijaty platby od stěžovatele a obratem byly preposílány výrobcí za dodávky zboží. Z výše uvedeného je zřejmé, že s bankovními účty dodavatele A nakládaly i osoby, které neměly vlastní

pokračování

přihlašovací údaje. Podle sdělení stěžovatele, tento jednal za dodavatele A pouze s panem B., přičemž nebylo prokázáno žádné pověření, na jehož základě by pan B. byl oprávněn jednat za dodavatele A.

[39] Dodavatel A byly na bankovní účty poukazovány pouze platby od stěžovatele. Teprve po obdržení úhrady za zboží obratem dodavatel A posílal peníze v řádech statisíců na účet výrobce a na účet označený jako B. J. Jiné kreditní platby na bankovních účtech nejsou patrné. Dodavatel A DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 uhradil. Za ostatní zdaňovací období však ne. Z daňových přiznání k DPH dodavatele A přitom vyplývá, že měl pořizovat zdanitelná plnění v tuzemsku a uskutečnit dodání zboží do jiného členského státu, vše v hodnotách téměř shodných s obchodními transakcemi se stěžovatelem a výrobcem. Tomuto tvrzení však neodpovídají peněžní transakce na bankovních účtech. Z „*Prohlášení likvidátora o nedostatku majetku*“ ze dne 6. 4. 2018 učiněného likvidátorem společnosti Mgr. M. E. vyplývá, že dodavatel A nevede od roku 2013 účetnictví a nevykonává žádnou ekonomickou činnost.

[40] Dalším článkem řetězce, který ve zdaňovacích obdobích od září 2014 do května 2015 nahradil dodavatele A, byla společnost AMIKARO4EVER s.r.o. (dodavatel B). Dodavatel B zboží pořizoval od stejného výrobce jako dodavatel A, a potom je bez jakékoliv úpravy přeprodal stěžovateli opět bez existence písemné smlouvy. Ve zdaňovacím období červen 2015 dodavatel B dodal zboží společnosti T.S.I. (dodavatel C), který je následně ve stejném zdaňovacím období prodal stěžovateli.

[41] Dodavatel B byl k DPH registrován od 23. 7. 2014 do 24. 11. 2017. Usnesením Městského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2016, č. j. 85 Cm 1036/2016-3, byla společnost zrušena s likvidací z důvodu nedoložení právního důvodu užívání prostor, do nichž společnost umístila sídlo či místo svého podnikání. Dodavatel B byl od 27. 11. 2017 zveřejněn v registru jako nespolehlivý plátc. V předmětném zdaňovacím období byl jediným jednatelem a současně společníkem pan P. P., a to v období od 25. 7. 2014 do 26. 5. 2015 a společníkem byl zapsán od 5. 8. 2014 do 4. 6. 2015. Sídlo se nacházelo na virtuální adrese, kde se dodavatel B nikdy nezdržoval a ani zde nebyl řádně označen. Dodavatel B neměl žádné zaměstnance, nedisponoval žádným ekonomickým zázemím, ani neměl provozní či skladovací prostory.

[42] Dodavatel B měl zřízeny bankovní účty u bankovní instituce Fio banka, a.s., ke kterým měl dispoziční oprávnění od 11. 8. 2014 jednatel a společník pan P. P. Dodavatel B byly na korunový bankovní účet poukazovány platby od stěžovatele za daňové doklady vystavené na odebrané zboží. Stěžovatel a dodavatel C byli jedinými odběrateli předmětného zboží, neboť jiné kreditní operace ve prospěch dodavatele B nebyly na bankovních účtech zaznamenány a nejsou zde patrné ani jiné debetní operace než ty související s obchodní činností s výrobcem a výběr peněžních prostředků z bankomatu.

[43] Dalším článkem řetězce, který plynule nahradil pozici dodavatele B byla společnost T.S.I. (dodavatel C). Dodavatel C zboží nakoupil od dodavatele B, který jej pořídil od výrobce. V předmětném zdaňovacím období byl od 14. 4. 1997 jednatelem a společníkem pan A. S. a D. T. Společníkem v předmětném období byl i R. I. Od 12. 5. 2016, tj. mimo předmětné období, se stal jednatelem společnosti A. A. Pan A. po celé předmětné období zastupoval na základě smlouvy o spolupráci také stěžovatele. Dodavatel C se na adrese sídla uvedené v obchodním rejstříku nezdržuje, bylo zjištěno, že zde společnost nemá žádné

ekonomické zázemí, neměl žádné zaměstnance, ani skladovací prostory, zboží mělo být přepraveno vždy od výrobce přímo stěžovateli.

[44] Z bankovních výpisů vyplývá, že veškeré finance, které byly na účet dodavatele C poukázány, byly platby stěžovatele za daňové doklady přijaté od dodavatele C. Tyto finanční prostředky byly v jednom případě z části použity na úhradu daňových dokladů přímo litevskému výrobcí zboží a z části vybrány v hotovosti panem A., v druhém případě převedeny na účet směnárenské společnosti Z-FIN a.s. nebo vybrány opět v hotovosti panem A.

[45] Dalším článkem řetězce byl stěžovatel, který si nárokoval odpočet na DPH z plnění za nákup zboží od dodavatelů A, B a C, které prodal českým spotřebitelům. Jediným jednatelem stěžovatele byl pan I. B., který uvedl, že zboží nenakupoval přímo od výrobce z důvodu, že neměl dostatek finančních prostředků a dodavatelé mu poskytovali možnost odkladu plateb. Náhledem do bankovních výpisů uvedených dodavatelů však bylo zjištěno, že jediné příjmy dodavatelů stěžovatele tvořily finanční prostředky převedené právě stěžovatelem. Na bankovních účtech nebyly patrné žádné kreditní operace svědčící o jiné obchodní činnosti těchto společností, a tedy možnosti platit za odebrané zboží výrobcí ještě před obdržáním úhrady od stěžovatele. Na bankovních účtech byl mimo aktivní období udržován pouze nízký zůstatek.

[46] Na základě takto zjištěného skutkového stavu žalovaný dospěl k oprávněnému závěru, že v daném případě byly shledány skutkové okolnosti, které ve smyslu judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu potvrzují existenci podvodného jednání na DPH. Základní podmínka určující, zda jsou dané transakce zasaženy podvodným jednáním dodavatelů subjektů, tj. existence chybějící daně, splněna byla, neboť bylo zjištěno, že dodavatel A tvrzenou daňovou povinnost za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 neuhradil, za 3. čtvrtletí 2014 vůbec nepodal daňové přiznání (ani po výzvě správce daně) a žádnou daň neuhradil, ačkoliv dodal stěžovateli plnění, z něhož si tento uplatnil nárok na odpočet DPH. Dodavatel B pak neuhradil doměřenou daňovou povinnost za zdaňovací období listopad, prosinec 2014 a leden 2015 ani stanovenou daňovou povinnost za zdaňovací období únor až duben 2015, za zdaňovací období květen 2015 dodavatel B vůbec nepodal daňové přiznání, ačkoliv dodal stěžovateli plnění, z jehož přijetí si tento nárokoval odpočet DPH.

[47] Kromě chybějící daně u dodavatelů A a B správce daně prokázal řadu dalších nestandardností v posuzovaném řetězci, a to rychlý přeprodej zboží v řetězci, aniž by se jakkoliv měnila podstata či vlastnosti prodávaného zboží. Některé články řetězce byly nekontaktní společnosti sídlící na virtuálních sídlech se zahraničními jednatelem, kteří se vůbec nezdržovali na území České republiky. Značná část článků řetězce byla posléze zrušena s likvidací. V případě dodavatele A likvidátor dokonce zjistil, že společnost si nevedla účetnictví. Dodavatelé stěžovatele rovněž neměli žádné zaměstnance a nedisponovali sklady či jiným provozním zázemím. Mezi některými články nebyly uzavírány žádné písemné smlouvy (ani v rámcové podobě), ačkoliv spolu společnosti obchodovaly opakovaně ve velkých objemech. U dodavatelů stěžovatele pak správce daně identifikoval řadu nestandardních okolností, jež byly spojeny s jejich bankovními účty, personálním propojením v řetězci a například velmi neobvyklou výměnou razítek. Posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro

pokračování

subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. Předmětné společnosti byly do popsaneho řetězce zapojeny pouze s cílem vylákání daňové výhody, což platí taktéž o stěžovateli, který uplatnil nárok na odpočet daně za nákup předmětného plnění od uvedených dodavatelů, čímž jednoznačně došlo k narušení principu neutrality.

[48] Jde-li o subjektivní stránku, tedy zaviněnou účast na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatel o podvodném charakteru obchodů věděl, nebo mohl a měl vědět.

[49] Žalovaný v napadeném rozhodnutí (a následně i krajský soud) podrobně uvedl a zhodnotil objektivní okolnosti týkající se prováděných obchodů stěžovatele a uvedl skutečnosti, které byly nebo mohly být stěžovateli známy v době, kdy obchodní transakce uzavíral či prováděl.

[50] Ohledně objektivních okolností týkajících se vztahu stěžovatele k dodavatelem A bylo daňovými orgány zjištěno personální propojení jednotlivých článků řetězce. Ze spisového materiálu vyplývá, že jednatel dodavatele A pan A. V. udělil plnou moc k zastupování na období od 26. 2. 2013 do 26. 2. 2014 panu A. A. Pan A. byl ale již v tomto období vázán Smlouvou o spolupráci na nákup a prodej zboží uzavřenou se stěžovatelem. Pan A. měl současně také dispoziční právo k bankovnímu účtu stěžovatele u Fio banky a.s. V uvedeném období tedy pan A. zastupoval jak dodavatele A tak i stěžovatele. Skutečnost, že jednatel dodavatele A udělil panu A. plnou moc k zastupování společnosti, svědčí o nadstandardních vztazích mezi oběma osobami. Informace o udělení plné moci panu A. jednatelem dodavatele A byla zapsána ve veřejně přístupném registru. Stěžovatel se s touto skutečností tedy mohl seznámit a mohl vědět o vazbě mezi panem A. a dodavatelem A.

[51] Další zjištěnou objektivní okolností ve vztahu k dodavatelem A bylo jednání s neoprávněnou osobou, kdy dodavatele A zastupoval při obchodních jednáních pouze jeho bývalý jednatel pan J. B., který však byl jednatelem a společníkem dodavatele A pouze v období od 16. 6. 2011 do 16. 7. 2013, tedy mimo předmětná zdaňovací období. Jednatelem dodavatele A byl v předmětných obdobích pan A. V., který podle výpovědi pana B., jednatele stěžovatele, pobýval pouze v Běloruské republice. Pan V. neměl nikdy vlastní přihlašovací práva k bankovním účtům dodavatele A, tyto měl jako jediný bývalý jednatel společnosti pan J. B. I když v předmětném období pan B. již nebyl jednatelem společnosti a neměl k jednání za dodavatele A žádné oprávnění, jsou na bankovním účtu dodavatele A evidovány provedené bankovní transakce označené jménem pana B. Z uvedeného vyplývá, že stěžovatel jednal u dodavatele A s neoprávněnou osobou, což mohl ověřit ve veřejném rejstříku, kde žádná plná moc ani jiné zmocnění pro pana B. není evidováno.

[52] Nestandardní objektivní skutečností bylo taktéž to, že stěžovatel měl přístup k dokladům výrobce, tedy obchodního partnera dodavatele A i B, který se správcem daně nespolupracuje, od poloviny roku 2014 je nekontaktní a jeho listiny, jak sám sdělil stěžovatel, získal přímo od výrobce zboží. Tato skutečnost svědčí o nadstandardních vztazích mezi výrobcem, dodavatelem A i B a stěžovatelem. Za nestandardní skutečnost lze taktéž považovat to, že stěžovatel znal prodejní ceny výrobce a mezi dodavatelem A i B a stěžovatelem byla uzavřena ústní dohoda o procentuálním navýšení nákupní ceny pro dodavatele A i B. Dodavatel A měl u Fio banky a.s. aktivně otevřeny a používány dva

bankovní účty, jeden vedený v měně euro a druhý v českých korunách. Stěžovatel dodavateli A hradil faktury za zboží na eurový účet ze svého účtu vedeného v eurech, a to v částkách odpovídajících částce daňových dokladů vystavených výrobcem pro dodavatele A. Částku stěžovatel vždy navýšil průměrně o 10 až 20 euro, odpovídající úhradě poplatků stržených z bankovního účtu, ačkoli zboží svým odběratelům dodával na území České republiky a platby za tato plnění přijímal v českých korunách. Stěžovateli tak šly na vrub náklady související s převodem korun na euro. Jiné kreditní operace, než ty od stěžovatele nebyly na bankovním účtu evidovány. Dodavatelé A i B po obdržení částky od stěžovatele obratem hradili daňové doklady litevskému výrobcu.

[53] Další nestandardní skutečností byla také okolnost, že mezi dodavateli A i B a stěžovatelem nebyla sepsána žádná smlouva o obchodní spolupráci, kde by byly uvedeny bližší obchodní podmínky. Podle sdělení stěžovatele, dohoda mezi jednatelem stěžovatele panem B. a panem B. za dodavatele A byla pouze ústní, ovšem v předmětném období pan B. již nebyl jednatelem dodavatele A, stěžovatel tak uzavřel ústní dohodu s osobou neoprávněnou.

[54] O velmi nadstandardních vztazích svědčí i skutečnost, že CMR listy, které byly správci daně předloženy stěžovatelem, byly kromě jednoho případu opatřeny razítkem dodavatele A a dodavatele B, jejichž jednatelé ani nikdo jiný za tyto společnosti u předávky zboží nikdy nebyli. Skladník přebíral zboží z Litvy přímo od řidiče kamionu pro stěžovatele, nikoli pro dodavatele A či B, kteří v areálu skladu neměli smluvený žádný smluvní vztah týkající se uskladnění zboží. Skladníci měli razítko dodavatelů A i B a opatrovali jím CMR listy vztahující se k přepravě předmětného zboží a přebírali zboží přímo pro stěžovatele. Je nestandardní skutečnost, že pan B., jakožto jednatel stěžovatele, disponoval razítkem svých dodavatelů, a navíc jej předal do užívání pracovníkům skladu, tedy třetí osobě.

[55] Další objektivní okolností svědčící o zapojení stěžovatele do řetězce bylo to, že stěžovatel doložil správci daně své výdajové pokladní doklady, které byly vystaveny na hotovostní úhrady přijatých faktur za zboží od dodavatele A. Jednalo se o poslední faktury přijaté od dodavatele A před ukončením spolupráce mezi oběma subjekty. Předchozí faktury byly hrazeny bankovním převodem. Na těchto výdajových dokladech je otisk hranatého razítka dodavatele A s podpisem pana V., který se ale v České republice podle sdělení pana B. vůbec nezdržoval.

[56] Za objektivní okolnost lze považovat i nejasnosti v dokladech vystavovaných dodavatelem B, kde na daňovém dokladu č. 2015001 byl za vystavitele daňového dokladu uveden pan A. A., který však nemá se společností dodavatele B uzavřen žádný smluvní vztah, naopak pan A. uzavřel smlouvu o spolupráci se stěžovatelem. Na ostatních dokladech vystavených dodavatelem B stěžovateli údaj o vystavovateli dokladu zcela chybí. O osobní provázanosti všech tří společností tedy svědčí i to, že jméno pana A., jakožto osoby jednající jménem stěžovatele a následně dodavatele C, se vyskytlo jako jméno vystavitele daňového dokladu vydaného dodavatelem B.

[57] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem a daňovými orgány konstatuje, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti a indicie, které ve svém souhrnu tvoří

pokračování

logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, z nichž lze vyvodit, že stěžovatel přinejmenším vědět mohl a měl, že se účastní daňového podvodu. Daňové orgány tedy nevyvozovaly u stěžovatele objektivní odpovědnost; naopak se detailně zabývaly okolnostmi obchodování stěžovatele s jeho dodavateli. Zejména s přihlédnutím k osobě stěžovatele, jako osoby zkušené a znalé předmětného oboru, se mu měly předmětné skutečnosti jevit jako značně nestandardní a měly ho vést k bližšímu prověření obchodních partnerů a učinění opatření za účelem vyloučení jeho účasti na podvodu na DPH. Stěžovatel se sice snažil vyvrátit uvedené objektivní okolnosti svědčící o vědomosti o daňovém podvodu, zpochybňoval ale pouze jednotlivosti, z nichž daňové orgány vyvodily vědomost stěžovatele o daňovém podvodu. Rovněž v průběhu daňového řízení stěžovatel napadal pouze jednotlivé indicie, z nichž v souhrnu daňové orgány dovozovaly jeho vědomost o účasti na daňovém podvodu. Stěžovateli se tedy nepodařilo ani předložit ucelenou argumentaci o své verzi obchodování, která by byla schopna vyvrátit verzi daňových orgánů. Lze tedy shrnout, že daňové orgány prokázaly jak existenci podvodu na DPH, tak i existenci objektivních nestandardních okolností, jejichž komplexnost a intenzita je vedla k oprávněnému závěru, že stěžovatel o podvodu na DPH mohl a měl vědět.

[58] K dílčí námitce, že správce daně nezohlednil skutečnost, že daňová povinnost dodavatele C za červen 2015 byla splněna, a tedy zde nedošlo k podvodnému jednání, Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný tuto skutečnost zohlednil. S ohledem na to, že v uvedeném zdaňovacím období stěžovatel spolupracoval pouze s dodavatelem C, který DPH jak bylo uvedeno uhradil, přistoupil žalovaný ke zrušení dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 a červen 2015, neboť v těchto zdaňovacích obdobích nebyla narušena neutralita daně, tudíž nebyl naplněn jeden ze základních znaků podvodu na DPH.

[59] K procesním námitkám Nejvyšší správní soud ve stručnosti uvádí, že výslech svědka A. A. byl proveden v rámci odvolacího řízení dne 2. 8. 2019 (viz protokol o výslechu svědka č. j. 3390695/19/3004-60562-707736), a to za přítomnosti stěžovatele, který využil svého práva klást svědkovi otázky. Jednatel stěžovatele I. B. pak vypovídal v rámci ústního jednání konaného dne 28. 2. 2018, o kterém byl sepsán protokol č. j. 738637/18/3004-60562-707736. K stěžovatelem namítanému neprovedení výslechu jeho zástupce daňového poradce Ing. M. H., který podle stěžovatele mohl poskytnout „jisté vysvětlení“, zdejší soud konstatuje, že uvedený daňový poradce zastupoval stěžovatele na základě plné moci ze dne 6. 2. 2017, tedy až v období, které se netýká předmětných zdaňovacích období. Navíc se Ing. H. účastnil ústního jednání u správce daně dne 28. 2. 2018 a k jednotlivým konkrétním okolnostem se tak mohl vyjádřit. Výslech svého zástupce přitom stěžovatel v průběhu daňového řízení nenavrhoval, poprvé nutnost jeho výslechu zmínil až v průběhu soudního řízení (viz vyjádření stěžovatele ze dne 22. 9. 2021 a z bod 22 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že by výslech zástupce stěžovatele nemohl přinést nové skutkové okolnosti a byl by nadbytečný.

[60] Souhrnně vzato se tak Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci plně ztotožnil s hodnocením a závěry krajského soudu v napadeném rozsudku, které považuje za správné a náležitě vyargumentované. To, že s nimi stěžovatel nesouhlasí a má jiný názor, přirozeně samo o sobě neznamená, že je napadený rozsudek nezákonný. S ohledem na poměrnou

podrobnost a obsažnost odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, stejně jako odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného a kdy nyní posuzované kasační námitky jsou ve značné míře opakováním či shrnutím námitek žalobních, Nejvyšší správní soud reagoval na stížní námitky koncentrovaněji, aby neopakoval již několikrát řečené.

[61] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[62] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 16. srpna 2023

David Hipšr
předseda senátu