



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobce: **Jan Marx**, místem podnikání Luhov 110, Líšňany, zastoupen JUDr. Pavlem Roubalem, advokátem se sídlem Otýlie Beníškové 14, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2021, č. j. 41072/21/5300-21441-712870, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 2. 2023, č. j. 57 Af 3/2022-56,

**t a k t o :**

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

**Odůvodnění:**

*I. Vymezení věci*

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 2. 2023, č. j. 57 Af 3/2022-56, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2021, č. j. 41072/21/5300-21441-712870 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl jednotlivá odvolání žalobce a potvrdil čtyři rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“), a to dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2016 ze dne 24. 9. 2020, č. j. 1787505/20/2302-50522-400895, listopad 2016 ze dne 18. 12. 2019, č. j. 2127181/19/2302-50522-400895, prosinec 2017 ze dne 13. 2. 2020, č. j. 235880/20/2302-50522-400895, a leden 2018 ze dne 25. 2. 2020, č. j. 305760/20/2302-50522-400895 (dále společně jen „*prvostupňová rozhodnutí*“, nebo „*platební výměry*“). Těmito platebními výměry byla stěžovateli doměřena DPH podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmetná

zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“) a rovněž uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně, a to konkrétně: (i) za říjen 2016 DPH ve výši 97 428 Kč a penále ve výši 19 485 Kč, (ii) za listopad 2016 DPH ve výši 116 049 Kč a penále ve výši 23 209 Kč, (iii) za prosinec 2017 DPH ve výši 161 631 Kč a penále ve výši 32 326 Kč a (iv) za leden 2018 DPH ve výši 91 696 Kč a penále ve výši 18 339 Kč.

[2] Krajský soud po rekapitulaci skutkového stavu, podané žaloby a vyjádření žalovaného přdestřel, že v projednávané věci je podstatou sporu posouzení právní otázky, zda správní orgány důvodně odepřely stěžovateli jím uplatněné nároky na odpočet DPH v předmětných zdaňovacích obdobích u zdanitelných plnění, jejichž předmětem bylo dodání nesériových náhradních automobilových dílů od dodavatelů GAHARU s. r. o., IČO: 01769154 (dále jen „GAHARU“) a Rapid company s. r. o., IČO: 06372198 (dále jen „Rapid company“), a to z důvodu prokázání účasti stěžovatele na daňovém podvodu na DPH, když stěžovatel o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděl nebo vědět měl a mohl.

[3] Krajský soud předně poukázal na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se daňových podvodů (zejména na rozsudek ze dne 3. 11. 2022, č. j. 10 Afs 371/2019-60, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-128, nebo ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44) a v souladu s ní posoudil jednotlivé žalobní námítky.

[4] Předně krajský soud nesouhlasil se stěžovatelem, který v žalobě namítal vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný nepochybil, pokud u předmětného zdanitelného plnění na jedné straně konstatoval splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH a na druhé straně svá zjištění o jednotlivých nestandardnostech a nesrovnalostech zkoumaných obchodních transakcí využil pro posouzení navazující otázky případného zapojení stěžovatele do podvodu na DPH. Závěr o odepření odpočtu z důvodu zapojení do podvodného řetězce má své místo totiž až v případě prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění jedné podmínky, ale naopak některé budou mít relevanci současně pro více kroků testu, na jehož základě lze dospět k závěru o možnosti odepření uplatněného odpočtu na DPH (srov. rozsudek ze dne 21. 1. 2021, č. j. 7 Afs 92/2020-26, ze dne 11. 11. 2009, č. j. 2 Afs 122/2008-58, ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39 a další).

[5] Pokud stěžovatel poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-37, krajský soud konstatoval, že stěžovatelem citovaná část odůvodnění uvedeného rozsudku je vytržena z kontextu skutkových okolností kasačním soudem posuzovaného případu. Skutkové okolnosti nyní projednávané věci, zejména pak chování stěžovatele v posuzovaném obchodním vztahu s předmětnými dvěma dodavateli, jakož i rozsah zjištění daňových orgánů ohledně objektivních okolností svědčících o jeho zapojení do podvodu na DPH, jsou zásadně odlišné, tudíž stěžovatelem odkazované dílčí závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem nelze bez dalšího zobecňovat a aplikovat na jeho případ.

[6] Druhou žalobní námitkou bylo neunesení důkazního břemene správními orgány ohledně zapojení stěžovatele do podvodu na DPH.

pokračování

[7] Pokud jde o zjištění správce daně, že podvod skutečně existoval, pak stěžovatel závěry žalovaného o naplnění této podmínky v žalobě nikterak nezpochybnil, tudíž krajský soud vycházel z toho, že tato podmínka byla splněna. Pouze pro úplnost uvedl, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí existencí podvodu řádně zabýval a odůvodnil, v jakých skutkových okolnostech tento podvod spočíval (viz bod 47 napadeného rozsudku).

[8] Krajský soud dovodil, že daňové orgány unesly důkazní břemeno stran prokázání existence objektivních okolností (tedy naplnění druhé podmínky). Žalovaný tyto objektivní okolnosti popsal v bodech 67 až 80 napadeného rozhodnutí. V bodě 81 napadeného rozhodnutí je pak obsaženo následující shrnutí: *„Žalobce obchodoval s neseriozími na zakázku vyráběnými náhradními díly do automobilů, které nejdříve odebíral od dodavatele GAHARU a posléze od dodavatele Rapid company. Oba dva dodavatelé se v době navázání obchodní spolupráce s žalobcem prezentovali jako obchodníci se zcela jiným druhem zboží, než které je předmětem šetřených plnění, a tedy nedisponovali žádnými referencemi, na základě kterých by si žalobce mohl ověřit, zda jsou tito vůbec schopni obstarat specifické zboží, které je předmětem šetřených plnění. Dodavatelé GAHARU i Rapid company vykazovali rizikové znaky (virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek), přesto s nimi žalobce začal obchodovat bez relevantní písemné smlouvy a platby za šetřená plnění prováděl pouze v hotovosti, tedy méně transparentním způsobem oproti bezhotovostním platbám, a to v některých případech dokonce předem. GAHARU a Rapid company byly formálně zcela odlišné a na sobě nezávislé společnosti, fakticky však byly personálně propojeny v osobě J. M.e, který za obě společnosti jednal, ačkoliv nebyl statutárním orgánem ani jedné z nich. Přestože obchodní spolupráce s GAHARU byla ukončena z důvodu nespolehlivosti tohoto dodavatele a problémů s dodávkami předmětného zboží, žalobce navázal obchodní vztah se společností Rapid company, za kterou jednala táž osoba jako za GAHARU, tedy J. M. Již v průběhu obchodování s GAHARU byl přítom žalobce obeznámen o pochybnostech správce daně ohledně tohoto dodavatele, přesto pokračoval v obchodování bez přijetí jakýchkoliv opatrnostních opatření jak při dalším obchodování s dodavatelem GAHARU, tak následně s personálně propojeným dodavatelem Rapid company.“*

[9] Stěžovatel v žalobě rozporoval některé indicie, které daňové orgány vedly k závěru o existenci objektivních okolností, na jejichž základě měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (zejména virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek, absence písemných smluv, hotovostní platby), když přitom odkazoval na dílčí závěry vyslovené v jím citovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Takto izolovaně ovšem podle krajského soudu k hodnocení objektivních skutečností přistupovat nelze, neboť ty musí být vykládány komplexně a ve vzájemné souvislosti se všemi nestandardnostmi, které dané obchodní transakce a chování subjektů v nich zapojených vykazovaly (zde odkázal na rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46).

[10] Krajský soud předestřel, že v případě plnění realizovaného mezi uvedenými dvěma dodavateli stěžovatele a stěžovatelem bylo prakticky vše nestandardní. Stěžovatel nebyl s to uvést nic konkrétního o tom, jak navázal spolupráci s dodavatelem GAHARU, hodnověrně nevysvětlil, proč s ním obchodoval, když tento dodavatel neměl v oboru žádné reference, měl jiný předmět podnikání a stěžovatelem poptávané zboží bylo specifikováno v německém jazyce, kterému zástupce tohoto dodavatele, pan J. M., který za dodavatele vystupoval, nerozuměl a poptávané zboží a potřebné dodavatele hledal na internetu. Za

zboží pak stěžovatel platil vždy v hotovosti, nikdy i v předstihu, přitom vše probíhalo bez písemné smluvní dokumentace, přestože šlo o vysoké částky. Poté, co stěžovatel obchodní vztah s GAHARU ukončil (problémy s dodávkami, nebylo plněno to, co bylo slíbeno), začal stejný typ plnění odebírat od společnosti Rapid company, která byla založena krátce před zahájením této spolupráce a za kterou opět vystupoval výhradně pan J. M., přičemž rizikový charakter obchodů byl stejný (bez písemných smluv a hotovostně). Jednatel společnosti Rapid company byl nevlastní syn pana J. M. (tehdy ve věku 18 let), který o podnikání této společnosti nic nevěděl. Stranou nelze ponechat ani nevysvětlenou nestandardnost navázání obchodní spolupráce s panem J. M., který zcela nepochybně stál za oběma dodavatelskými společnostmi. Stěžovatel byl dlouhodobě zaměstnán u svého otce, který podnikal jako osoba samostatně výdělečně činná – Truhlářství Marx, který nabízel v rámci své činnosti také výrobu nesériových na zakázku vyráběných náhradních dílů na automobily; přesto stěžovatel nepoptával náhradní díly u svého otce, ale u pana M., který neměl žádné reference a dokonce ani nerozuměl německy, byť šlo o dodávky náhradních dílů specifikovaných v němčině (navíc německy neuměla ani jednatelka dodavatele GAHARU, sestra J. M., která o obchodech se stěžovatelem rovněž nedokázala uvést nic konkrétního). V návaznosti na uvedené se krajský soud ztotožnil se žalovaným, že zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu nepředstavovaly pouhou odchylku od běžného způsobu obchodování, nýbrž se jednalo o indicie, které objektivně vzbuzují podezření o podvodném charakteru transakcí, a tudíž stěžovatel o své účasti na podvodu na DPH vědět měl a mohl.

[11] Třetí podmínku, tedy zda stěžovatel přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit, krajský soud vyhodnotil shodně se žalovaným, když dovedl, že uvedené nebylo ve vztahu k předmětnému plnění přijatému od společností GAHARU a Rapid company prokázáno.

[12] Pokud stěžovatel akcentoval, že jeho dodavatelé nebyli uvedeni v registru nespolehlivých plátců DPH, pak krajský soud souhlasil se žalovaným, že status nespolehlivého plátce je pouze indikativní a nelze na něj bezmezně spoléhat, pokud jinak daný subjekt vykazuje znaky nespolehlivosti. Navíc v případě Rapid company je tato obrana stěžovatele lichá, poněvadž tato společnost byla založena a zaregistrována jako plátce DPH velmi krátce před tím, než začala spolupráce se stěžovatelem. V případě GAHARU měl stěžovatel již v červnu 2016 od správce daně informace o tom, že má pochybnosti ohledně obchodní spolupráce s tímto dodavatelem, přesto ve spolupráci pokračoval až do 30. 11. 2016, aniž by přijal jakákoli opatření.

[13] Krajský soud tak vyhodnotil jako správný závěr žalovaného o naplnění všech tří podmínek pro důvodné odepření uplatněného nároku stěžovatele na odpočet DPH u plnění poskytnutých za předmětná zdaňovací období od dodavatelů GAHARU a Rapid company, a to z důvodu zapojení do podvodu na DPH. S ohledem na vše uvedené pak žalobu jako nedůvodnou zamítl.

## *II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně*

### *II.1 Kasační stížnost*

[14] Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody dle § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“ Z obsahu kasační stížnosti

pokračování

nicméně plyne, že je namítán rovněž kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V obecné rovině tedy podává kasační stížnost z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení; vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost; a nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[15] Stěžovatel předně obecně namítá, že se nedopustil podvodného jednání a ani se na něm jakkoli nepodílel, což dle něj vyplývá z obsahu spisu, resp. vzhledem k důkaznímu břemenu na straně správce daně neobsahuje spis takové důkazy, které by prokazovaly účast stěžovatele na podvodu na DPH, tj. splnění všech tří podmínek. Rozsudek krajského soudu považuje za nepřezkoumatelný z důvodu nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů.

[16] Stěžovatel odmítá závěr krajského soudu, že by žalobou nebrojil proti nenaplnění první podmínky potřebné pro závěr o zapojení své osoby a uplatněných zdanitelných plnění, u nichž si nárokoval odpočet DPH, do podvodu na DPH. Stěžovatel se domnívá, že byl krajský soud povinen posoudit správní žalobu jako podání dle jeho obsahu, z něž jednoznačně vyplývá, že brojil i proti naplnění první podmínky, tj. existenci podvodu. Stěžovatel opakovaně upozornil na nedostatky, rozpory a nesprávnosti argumentace daňových orgánů, včetně spekulativní konstrukce o existenci podvodu a zapojení do něj. Krajský soud proto nesprávně, zjednodušujícím způsobem a zjevně k tíži stěžovatele dovodil, že se naplněním první podmínky nemusí zabývat a považuje ji za splněnou. Dle stěžovatele se jedná o procesní vadu, která nemohla být zhojena pouze odcitováním vybraných pasáží napadeného rozhodnutí.

[17] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud rozhodl v rozporu s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, na kterou odkázal v žalobě. Jedná se zejména o rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 252/2017 a závěr krajského soudu, že citovaná část byla vytržena z kontextu (bod 43 napadeného rozsudku). Stěžovatel se naopak domnívá, že se závěry uvedeného rozsudku na jeho věc dají aplikovat; jediné, co totiž tamní daňový subjekt učinil navíc, byly úkony směřující k ověření dodávaného zboží. Podstatné pro posouzení podmínek účasti na podvodu je to, zda si stěžovatel dostatečně prověřil dodavatele před provedením plnění, přičemž to stěžovatel splnil, pokud učinil shodná opatření jako daňový subjekt v odkazovaném rozsudku. Stěžovatel má za to, že se i v případě již posuzovaném Nejvyšším správním soudem vyskytovaly totožné indicie jako v jeho případě, avšak kasační soud dospěl k závěru, že tyto neodůvodňují závěr o účasti daňového subjektu na podvodu. Stěžovatel tedy namítá, že uvedeným postupem krajského soudu bylo zasaženo do jeho práva, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.

[18] Stěžovatel taktéž namítá, že se krajský soud nedostatečně zabýval žalobními námitkami, zejména nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí a jeho rozporností. Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že namísto vlastního odůvodnění přistoupil v podstatné části k odcitování rozsáhlých částí napadeného rozhodnutí, v čemž pak spatřuje, stejně jako v případě napadeného rozhodnutí, nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu vnitřních rozporů a nekonzistentních a nelogických závěrů, které nemají oporu v obsahu spisu. Vzhledem k posledně uvedenému stěžovatel vtělil do kasační stížnosti celou žalobu s tezí, že setrvává na všech svých žalobních tvrzeních (stran zjištění správce daně, potažmo žalovaného, ohledně hotovostních plateb, neuzavření písemné smlouvy, ověřování dodavatelů a okolností, za nichž došlo k poskytnutí zdanitelného plnění).

[19] S ohledem na uvedené navrhuje stěžovatel zrušit rozsudek krajského soudu, napadené rozhodnutí a dodatečné platební výměry.

## *II.2 Vyjádření žalovaného*

[20] Žalovaný po rekapitulaci skutkového stavu a podané kasační stížnosti vyjádřil přesvědčení o správnosti závěrů krajského soudu. Shrnul, že krajský soud nepochybil, pakliže se s odkazem na judikaturu nevěnoval splnění první podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH, tedy existenci podvodu na dani; soud k tomu dle žalovaného nebyl oprávněn, natož povinen. Krajský soud nepochybil ani, když na případ stěžovatele neaplikoval rozsudek sp. zn. 5 Afs 252/2017, neboť pro jeho užití nebyly splněny podmínky. Skutečnost, že se krajský soud ztotožnil s právním hodnocením žalovaného v napadeném rozhodnutí, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud se přitom věnoval i dílčím stěžovatelovým námitkám k jednotlivým zjištěním – indiciím žalovaného. V rámci jejich hodnocení dospěl k závěru, že je stěžovatel posuzuje izolovaně a nikoliv komplexně, což je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Navrhl proto kasační stížnost zamítnout.

## *III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem*

[21] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[22] Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

### *III.1 Nepřezkoumatelnost*

[24] Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně namítl důvod podle 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud obecně k nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí uvádí, že pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení

pokračování

z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Bližší vymezení pojmu nepřezkoumatelnost podal Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích již mnohokrát. Podle jeho ustálené judikatury je tak třeba za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů pokládat zejména takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, obdobně srov. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73). Nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost je dána tehdy, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[25] Žádnou z výše popsaných příčin nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku nenalezl a rozsudek netrpí ani jinou vadou řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Z odůvodnění je seznatelné, proč krajský soud považoval závěry žalovaného ohledně prokázání vědomé účasti stěžovatele na podvodu na DPH za dostatečné a proč dospěl k závěru o zákonnosti napadeného rozhodnutí.

[26] Stěžovatel spatřoval nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v tom, že převzal do odůvodnění některé pasáže rozhodnutí žalovaného (které stěžovatel považuje rovněž za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a vnitřní rozpornost). V uvedeném postupu krajského soudu však nelze spatřovat nepřezkoumatelnost rozsudku ani pro nedostatek důvodů, ani pro nesrozumitelnost, jak bude uvedeno dále. Sám krajský soud se k uvedenému postupu vyjádřil ve svém rozsudku odkazem na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudcích ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47 a ze dne 25. 5. 2022, č. j. 7 Afs 396/2021-28, z nichž plyne, že *„(n)epřezkoumatelnost rozsudku přitom nezpůsobuje ani skutečnost, že krajský soud odkázal na závěry učiněné správními orgány a uvedl, že se s nimi ztotožnil, případně některé tyto závěry v rozsudku citoval. Je-li napadené správní rozhodnutí řádně odůvodněno, je přípustné, aby si krajský soud, nedochází-li k jiným závěrům, správné závěry žalovaného se souhlasnou poznámkou osvojil.“* Krajský soud v projednávané věci považoval závěry žalovaného za správné a jeho zjištění za řádně odůvodněné, proto některé pasáže z napadeného rozhodnutí ve svém odůvodnění převzal a citoval je. Ke každému takto převzatému textu pak krajský soud uvedl také své závěry a hodnocení; nerezignoval tedy na vypořádání žalobních námitek. Protože se ale tyto námitky týkaly závěrů žalovaného, jež pokládal krajský soud za případné, nelze v jeho postupu spatřovat nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů ani pro nesrozumitelnost. Považuje-li stěžovatel závěry žalovaného a následně krajského soudu za nesprávné, samo

o sobě to neznámá, že se jedná o závěry nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. O správnosti závěrů krajského soudu, potažmo žalovaného, bude pojednáno níže.

[27] Jako vadu řízení nevyhodnotil Nejvyšší správní soud ani namítané pochybení krajského soudu, jenž se nezabýval naplněním první podmínky potřebné pro neuznání odpočtu na DPH, tedy samotnou existencí podvodu. Krajský soud v bodech 45 a násl. napadeného rozsudku předeslal, že stěžovatel v žalobě brojil pouze proti 2. a 3. podmínce potřebné pro závěr o zapojení předmětných zdanitelných plnění do podvodu na DPH. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že řízení před správními soudy je ovládáno dispoziční zásadou a zásadou *vigilantibus iura scripta sunt*, a proto je na samotném žalobci, jaká tvrzená pochybení učiní předmětem svých žalobních bodů. Správní soudy jsou tak oprávněny (s výjimkou těžkých vad či nicotnosti správních rozhodnutí, k nimž jsou povinny přihlídnout z úřední povinnosti) správní rozhodnutí přezkoumávat v rozsahu a z důvodů vymezených v žalobě (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Neučinil-li stěžovatel některou námitku obsahem žaloby, nemůže pak krajskému soudu úspěšně vytýkat, že se jí nezabýval a nemůže ani tuto namítanou vadu přenášet do řízení před Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63, nebo ze dne 17. 7. 2014, č. j. 9 Afs 55/2013-43). Nejvyšší správní soud ověřil, že z podané žaloby skutečně neplyne, že by stěžovatel jakkoli rozporoval samotnou existenci podvodu, a tudíž nebylo povinností krajského soudu tuto podmínku zkoumat, příp. za stěžovatele jakkoli domýšlet argumentaci k této otázce. Tvrzení stěžovatele, že měla být žaloba posuzována podle obsahu a tudíž, že měl krajský soud dovést, že bylo namítáno i nenaplnění první podmínky, tak není namístě. Krajský soud navíc poukázal na početnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž plyne, že *„nebrojí-li žalobce proti závěrům daňových orgánů o existenci podvodu na dani, nezabývá se krajský soud z vlastní iniciativy naplněním tohoto objektivního hlediska“* (srov. rozsudky ze dne 27. 2. 2023, 7 Afs 45/2021-57, dále ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 113/2018-38 či ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 123/2020-84, nebo ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020-43). Nejvyšší správní soud nemá v této věci důvod jakkoli se od uvedených závěrů odchýlit.

[28] Nejvyšší správní soud podotýká, že krajský soud přes všechno shora uvedené pro úplnost v bodě 47 napadeného rozsudku uvedl (výňatkem z napadeného rozhodnutí), v jakých skutkových okolnostech spatřovaly daňové orgány daňový podvod, přičemž uzavřel, že na základě zjištění správce daně, potažmo žalovaného, byl závěr, že v posuzovaném případě došlo k podvodu na dani a že stěžovatel (resp. zdanitelné plnění, u kterého stěžovatel nárokoval nárok na odpočet DPH), byl součástí podvodné struktury, správný a náležitě odůvodněný.

[29] Vzhledem k tomu, že je rozsudek krajského soudu přezkoumatelný a netrpí ani jinou závažnou vadou, pro kterou by jej bylo nutné zrušit, lze se zabývat námitkami směřujícími do věci samé.

### III. 2 Věcné posouzení

[30] Ve vztahu k samotnému právnímu posouzení podstaty dané věci (neuznání nároku stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty) Nejvyšší správní soud předně připomíná, že prokazování nároku na odpočet daně (viz § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH) „je



pokračování

*sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č.j. 8 Afs 44/2011-103).*

[31] V nyní posuzované věci není mezi účastníky sporu o tom, a krajský soud z toho v napadeném rozsudku také vyšel, že stěžovatel prokázal, že hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet splnil. Žalovaný ale s odkazem na kritéria dovozená judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že nárok na odpočet daně byl uplatněn podvodným způsobem, když dovedl, že jsou zde důvody pro nepřiznání nároku na odpočet DPH, jelikož zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu nepředstavovaly pouhou odchylku od běžného (standardního) způsobu obchodování, nýbrž se jedná o indicie, které objektivně vzbuzují podezření o podvodném charakteru transakcí, a stěžovatel vzhledem k nim o své účasti na podvodu na DPH vědět měl a mohl. Tento závěr není nikterak rozporný ani nesrozumitelný, jak se domnívá stěžovatel, neboť jak již uvedl také krajský soud, „závěr o odepření odpočtu z důvodu zapojení do podvodného řetězce má své místo právě až v případě prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění“ (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2021, č. j. 7 Afs 92/2020-26, nebo ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-30). Než totiž začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je namístě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo.

[32] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné v obecné rovině připomenout, že 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 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483, a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11). Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje 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 příslušné směrnice Rady, neboť

uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci *Optigen* Soudní dvůr EU 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 totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. „*Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet ... je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu*“ (věc *Mahagében*, bod 49).

[33] Uvedená východiska převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Potvrdila, že každá účetní 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 (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). 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. 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 a stává se jejich spolupachatelem (srov. též rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008-100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS). Ústavnost výše uvedených závěrů ostatně potvrdil také Ústavní soud (viz např. usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10).

[34] Nejvyšší správní soud k výše uvedenému doplňuje, že pro posouzení, zda se určitý subjekt účastnil podvodu na DPH, je třeba postupovat v několika krocích, ostatně jak to plyne z teoretické části napadeného rozhodnutí žalovaného, jenž vycházel z judikatury Soudního dvora EU, zejména z rozsudku ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15, „*Litdana*“ *UAB proti Litvě*. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo (1. krok – existence podvodu na DPH). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu (2. krok – objektivní okolnosti). Následně se pak posuzuje, zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – přijatá opatření). Kroky 2 a 3 lze označit za tzv. vědomostní test, který je aplikován vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, tedy k těm okolnostem a opatřením, které daňový subjekt mohl či měl vědět, nebo mohl učinit, aby se vyhnul účasti na podvodu na DPH (na rozdíl od prvního

pokračování

kroku, který se vztahuje obecně k celému podvodnému řetězci). Nejde však o izolované kroky „vědomostního testu“. Relevantní skutkové okolnosti totiž mnohdy nelze striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií ostatně viz např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Nastalou skutkovou situací je vždy nutno posoudit komplexně a dospět k závěru, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce. Nutno tak odmítnout tvrzení stěžovatele, že žalovaný, potažmo krajský soud, jenž jeho závěry akceptoval, postupoval nesprávně a nesrozumitelně, když některé skutečnosti relevantní pro posouzení existence podvodu, konkrétně ty, které prokazovaly, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, hodnotil rovněž jako nestandardnosti při posuzování druhého kroku vědomostního testu. Takový postup byl totiž zcela namístě.

[35] Existence podvodu, jak již bylo objasněno výše, není v této věci sporná. Daňové orgány identifikovaly narušení daňové neutrality. Kromě zjištění stran chybějící daně identifikované u společností GAHARU a Rapid company byla zjištěna řada podezřelých okolností provázející uskutečnění předmětných obchodních transakcí.

[36] Stěžovatel namítal, že krajský soud měl aplikovat na projednávanou věc závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 252/2017, protože se jednalo o skutkově podobnou věc. Krajský soud se k uvedenému rozsudku vyjádřil v tom smyslu, že v něm uvedené závěry nelze zobecňovat a bez zohlednění dalších relevantních skutkových okolností projednávaného případu bez dalšího aplikovat na stěžovatelovu věc. Nejvyšší správní soud ověřil, že závěry krajského soudu jsou správné. Ačkoli je v některých skutkových okolnostech tam projednávaná věc obdobná (neexistence písemné smlouvy, virtuální sídlo dodavatele, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin dodavatele tamního stěžovatele), v mnoha dalších skutkových okolnostech se liší (nejednalo se o nově založenou společnost, resp. společnost, která se běžně nezabývala obchodovaným zbožím, tamní daňový subjekt poukazoval na bezproblémovou spolupráci s dodavatelem z dřívější doby, měl živý kontakt s jejím jednatelem, byla pořizována fotodokumentace z jednotlivých dodávek, ke všem fakturám byl vyžadován rovněž certifikát od výrobce, čestné prohlášení o původu zboží a dalších skutečnostech o jednotlivém zboží, obchodní vztah navíc probíhal v roce 2012, přičemž až v následujících letech se možné znaky daňového podvodu dostaly do obecného povědomí podnikatelské veřejnosti, atd.). S ohledem na mnohé odlišnosti případu řešeného pátým senátem Nejvyššího správního soudu nebylo možné na stěžovatelovu věc bez dalšího vztáhnout závěr, že nemohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Objektivní okolnosti, které byly daňovými orgány zjištěny v nyní projednávané věci (neexistence písemné smlouvy, virtuální sídlo dodavatelů, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin dodavatelů, neexistence referencí o dodavatelích při sjednávání spolupráce, dodavatelé s předmětným zbožím dle jejich předmětu činnosti neobchodovali, nesrovnalosti ve smlouvách o mlčenlivosti, faktická propojenost dodavatelů osobou J. M., platby za zboží pouze v hotovosti, obcházení denního hotovostního limitu, popis zboží v německém jazyce, ačkoli nikdo ze zástupců dodavatelů německý jazyk neovládal, obchodování s Rapid company bez jakékoli smlouvy poté, co byla ukončená spolupráce s GAHARU pro její nespolehlivost, atd.) ve svém souhrnu představují natolik

závažné indicie o nestandardnosti dotčených transakcí, že z nich nebylo možné dospět ke stejnému závěru, jako ve věci odkazované stěžovatelem. Postup krajského soudu, který se od rozsudku sp. zn. 5 Afs 252/2017 odlišil a nepřevzal jeho závěry, byl tak zcela v pořádku.

[37] Stěžovatel vzhledem k tomu, že měl za to, že se krajský soud nedostatečně zabýval jeho žalobní argumentací, do kasační stížnosti včlenil (opsal) celou podanou žalobu, přičemž uvedl, že na jejích závěrech setrvává. Je třeba zdůraznit, že stejně jako řízení o žalobě, tak i řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční a Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti. Stěžovatel vymezuje rozsah přezkumu napadeného rozsudku a musí v kasační stížnosti predestřit polemiku se závěry krajského soudu. Nejvyšší správní soud při přezkumu nemůže tuto roli převzít, jeho úkolem není nahrazovat činnost krajského soudu a opětovně přezkoumávat napadené rozhodnutí správního orgánu, jako kdyby rozhodnutí krajského soudu neexistovalo. Z tohoto důvodu platí, že obsah kasační stížnosti předurčuje obsah rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Uvedení konkrétních kasačních námitek nelze zpravidla nahradit zopakováním námitek uplatněných v předchozích podáních nebo pouhým odkazem na tato podání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74). Pouhé zopakování žalobních námitek bez reflexe důvodů napadeného rozsudku by tedy vedlo k označení kasační stížnosti za nepřijatelnou. V daném případě Nejvyšší správní soud akceptoval, že stěžovatel, byť stručně, namítl nesprávnost posouzení rozhodných právních otázek krajským soudem, zejména jeho závěru, že se měl dopustit podvodného jednání, či se na něm podílet. Proto je namístě uvážít, zda jsou závěry krajského soudu v tomto směru správné.

[38] Jak již bylo shora objasněno, krajský soud se žalobními námitkami řádně a dostatečně zabýval, a citoval-li přitom rovněž z rozhodnutí žalovaného, jehož závěry považoval za správné, takovému postupu nelze nic vytknout; proto Nejvyšší správní soud v podrobnostech odkazuje na přílehlavé odůvodnění jednotlivých námitek v napadeném rozsudku. Pro posouzení oprávněnosti odepření odpočtu DPH jsou podstatná následující skutková zjištění.

[39] Stěžovatel obchodoval s nesériovými náhradními díly do automobilů, které nejdříve odebíral od dodavatele GAHARU a posléze od dodavatele Rapid company. Jednalo se o tuzemské společnosti, které z dodání zboží stěžovateli neodvedly daň. Stěžovatel poté zboží dodával do Německa, a to v režimu osvobození od daně na výstupu s nárokem na odpočet daně. Daňové orgány v obou řetězcích identifikovaly chybějící daň u přímých dodavatelů stěžovatele GAHARU a Rapid company. Současně byly u těchto obchodních řetězců shledány nestandardní okolnosti.

[40] Stěžovatel navázal s těmito obchodními společnostmi vztah, přestože se prezentovaly jako obchodníci se zcela jiným druhem zboží (v podobě dřevěného sortimentu, palet a přířezů), než které je předmětem šetřených plnění, a současně obě vykazovaly rizikové znaky jako je virtuální sídlo a nezveřejňování účetních závěrek. Neměly tak žádné reference v oboru, žádné kontakty na výrobce apod. Za oba dodavatele jednal pan J. M., který ale nebyl statutárním orgánem ani jednoho z nich, při obchodování se stěžovatelem však vystupoval jako ústřední postava. Oficiálním jednatelem společnosti GAHARU byla sestra J. M. Vladislava Lenkendörfer a jednatelem společnosti Rapid company byl jeho nevlastní syn Jiří Hájek, toho času ve věku 18 let; tito jednatelé však o spolupráci se stěžovatelem

pokračování

neměli žádné informace, příp. byli jednatelem toliko formálně. Ačkoli stěžovatel tvrdil, že se s jednatelem těchto společností setkal, uvedené bylo svědeckými výpověďmi vyvráceno. Stěžovatel navíc o propojenosti obou společností osobou J. M. prokazatelně věděl, což daňovým orgánům potvrdil. Výběr uvedených dodavatelů se jeví nelogickým i proto, že otec stěžovatele, u nějž byl stěžovatel dlouhodobě zaměstnán, se na internetových stránkách prezentoval rovněž výrobou nesériových na zakázku vyráběných náhradních dílů do automobilů (to bylo v průběhu daňového řízení z internetových stránek Truhlářství Marx odstraněno; screenshot je ale obsahem spisu), přesto stěžovatel toto zboží poptával u zcela neověřených subjektů, se kterými navíc obchodoval velice nebezpečně.

[41] Stěžovatel uzavřel s oběma společnostmi pouze smlouvy o mlčenlivosti (s GAHARU dne 1. 10. 2014 a s Rapid company dne 9. 10. 2017), v nichž se nicméně pojednává o spolupráci v produkci „vstřikovacího výrobku“ a stěžovatel je v nich stavěn do role výrobce a nikoli odběratele; nelze z nich proto dovodit spojitost s předmětnými zakázkami. Jsou z nich patrné i další nesrovnalosti: smlouva o mlčenlivosti se společností GAHARU ze dne 1. 10. 2014 byla podepsána paní Vladislavou Lenkendörfer, ta se však stala jednatelkou až ke dni 15. 12. 2014 (zápis do veřejného rejstříku byl proveden až dne 5. 1. 2015); smlouvy o mlčenlivosti měly být podle stěžovatele uzavřeny v souvislosti s požadavkem jeho odběratelů, načež stěžovatel předložil smlouvu o mlčenlivosti s jeho německým odběratelem, která je datována až ke dni 18. 12. 2015 (tj. později než s GAHARU). Nestandardností také je, že stěžovatel neměl s těmito společnostmi uzavřené žádné smlouvy upravující práva a povinnosti stran, přestože se obchody mezi nimi pohybovaly v řádech milionů korun.

[42] Kromě toho byly všechny uskutečněné nákupy zboží hrazeny v hotovosti panu M., ačkoli se jednalo o částky překračující v předmětných zdaňovacích obdobích 1 milion korun (GAHARU v říjnu až listopadu 2016, Rapid company v prosinci 2017 a lednu 2018). Z účetních dokladů je navíc zřejmá snaha obejít zákonný denní limit pro platby v hotovosti, když byly fakturované částky rozdělovány, aby se tomuto limitu vyhnuly. Ohledně plateb vyšly najevo i další nesrovnalosti, když J. M. tvrdil, že byly hrazeny předem spolu s objednávkou, což mu vyhovovalo, protože měl finanční potíže, kdežto stěžovatel uváděl, že byly hrazeny až při dodání zboží. Po upozornění na tuto nesrovnalost stěžovatel sdělil, že k platbám předem sice docházelo, ale jen když o to J. M. požádal a on disponoval dostatečnou hotovostí. Společnost Rapid company dokonce vznikla bezprostředně před navázáním obchodní spolupráce se stěžovatelem, jenž byl jejím téměř výhradním odběratelem (se zbožím, se kterým primárně neobchodovala). S touto společností přitom stěžovatel začal spolupracovat poté, co ukončil spolupráci se společností GAHARU z důvodu její nespolehlivosti, i když za ní jednala ta stejná osoba. Toto chování se objektivně jeví jako velice rizikové. Po ukončení spolupráce se stěžovatelem se obě společnosti staly nekontaktními a došlo i ke změnám na pozicích jejich jednatelů (*missing trader*).

[43] Nestandardnosti pak byly shledány i u samotného obchodovaného zboží, které bylo na daňových dokladech specifikováno pouze v německém jazyce, stejně jako stěžovatelem předložená výkresová dokumentace sloužící jako podklad pro výrobu náhradních dílů do automobilů, přitom J. M., který měl dle svých slov na základě této dokumentace hledat na internetu potenciální dodavatele, německý jazyk neovládal a neuměl přeložit ani jen

samotný název zboží. Stěžovatel a společnosti GAHARU a Rapid company nebyly s to objasnit ani původ zboží.

[44] Ze zjištění daňových orgánů rovněž nevyplývá, že by stěžovatel činil jakákoliv opatření k eliminaci možného rizika stran zapojení do transakce zasažené podvodem na DPH. Stěžovatel uvedl toliko, že si své dodavatele prověřoval ve veřejně dostupných rejstřících. Pokud si však stěžovatel dané společnosti skutečně lustroval, musel seznat řadu problémových znaků, které tyto společnosti vykazovaly ve vztahu k plánovaným transakcím (virtuální sídla, nezveřejňování účetních závěrek, rozpor mezi zapsanými jednatelem a osobou, která za společnosti jednala, vznik Rapid company bezprostředně před navázáním spolupráce, obchodování s jiným druhem zboží, žádné reference). Přesto si stěžovatel počínal velice neobezřetně, obchodoval-li s dodavatelem bez písemné smlouvy, přestože se jednalo o vysoké částky, tyto platil pouze v hotovosti a to tak, aby se vyhnul dennímu hotovostnímu limitu, se společností GAHARU obchodoval nadále, přestože byl obeznámen s pochybnostmi správce daně ohledně této obchodní spolupráce, se společností Rapid company navázal spolupráci krátce po jejím vzniku, ačkoli se společností GAHARU spolupráci ukončil pro její nespolehlivost.

[45] S ohledem na vše uvedené je namístě souhlasit s krajským soudem, že v případě zakázek realizovaných mezi stěžovatelem a jeho dvěma dodavateli bylo prakticky vše nestandardní, resp. s potenciálem vědomosti o daňovém podvodu. Při komplexním posouzení všech okolností je tak nutné aprobovat závěr daňových orgánů a krajského soudu, že zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu nepředstavovaly pouhou odchylku od standardního způsobu obchodování, nýbrž se jednalo o indicie, které objektivně vzbuzovaly podezření o podvodném charakteru transakcí, a tudíž žalobce o své účasti na podvodu na DPH vědět měl a mohl, přičemž dle zjištění daňových orgánů nepřijal žádná relevantní opatření, která by svou povahou byla schopna reálně předejít a zabránit jeho účasti na podvodu na DPH; ani zde tedy krajský soud nepochybil.

#### *IV. Závěr a náhrada nákladů řízení*

[46] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s.

[47] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch; soud proto vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost; soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n**ejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. září 2023

JUDr. Miluše Došková

pokračování

2 Afs 69/2023 - 57

předsedkyně senátu