



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **ELKO TRADING, spol. s r. o., v konkurzu**, se sídlem K terminálu 7, Brno, zast. Ing. Danielem Kábou, Ph.D., daňovým poradcem se sídlem Makovského nám. 2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, za účasti: **ALFA insolvenční v. o. s.**, insolvenční správkyň žalobkyně, se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, zast. Mgr. Davidem Vaníčkem, Ph.D., advokátem se sídlem Hlinky 118, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2020, č. j. 13166/20/5300-22443-702189, o kasační stížnosti osoby zúčastněné na řízení proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 2. 2023, č. j. 29 Af 31/2020-168,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 3. 2020, č. j. 13166/20/5300-22443-702189 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Specializovaného finančního úřadu (dále též „*správní orgán prvního stupně*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 29. 1. 2019, a to konkrétně platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) č. j. 14623/19/4230-23792-706426, kterým bylo žalobkyni vyměřeno DPH za

zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 6 252 634 Kč, platební výměr na DPH č. j. 14726/19/4230-23792-706426, kterým bylo žalobkyni vyměřeno DPH za zdaňovací období leden 2015 ve výši 5 181 369 Kč; platební výměr na DPH č. j. 14780/19/4230-23792-706426, kterým bylo žalobkyni vyměřeno DPH za zdaňovací období únor 2015 ve výši 9 878 662 Kč; platební výměr na DPH č. j. 14790/19/4230-23792-706426, kterým bylo žalobkyni vyměřeno DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši 5 100 676 Kč [dále jen „platební výměry“]. Po provedené daňové kontrole byla žalobkyni DPH za předmětná období doměřena podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 1. 2019, č. j. 10006/19/4232-22791-807620 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Správce daně totiž dospěl k závěru, že přijatá zdanitelná plnění byla součástí daňového podvodu, kterého se žalobkyně účastnila, a proto jí nepřiznal u šetřených daňových dokladů nárok na odpočet daně.

[2] Zrušení napadeného rozhodnutí se žalobkyně domáhala žalobou. Namítala, že žalovaný neprokázal v dotčených řetězcích existenci chybějící daně či případnou souvislost mezi neodvedenou daní a zvýhodněním, kterého měla žalobkyně účastí na těchto transakcích dosáhnout, což je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Navíc přímí dodavatelé žalobkyně své povinnosti splnili. Dále dle žalobkyně žalovaný neprokázal ani existenci takových objektivních okolností, ze kterých lze usuzovat, že si mohla být vědoma své účasti na daňovém podvodu; naopak žalobkyně předložila řadu důkazů k tomu, že činila patřičná opatření, aby své účasti na něm zamezila. Dodavatele ověřovala v registru plátců, platby činila bezhotovostně, zboží kontrolovala a nakupovala na trhu, kde se s ním běžně obchodovalo. V neposlední řadě žalovaný neprovedl navržené svědecké výpovědi.

[3] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 21. 2. 2023, č. j. 29 Af 31/2020–168 (dále jen „napadený rozsudek“), žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[4] Nejprve krajský soud upozornil na to, že obsáhlé žalobní námítky se do značné míry ztotožňují s námitkami odvolacími. Proto v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu nepovažoval za nutné se jimi opětovně zevrubně zabývat, neboť se ztotožnil s právními závěry žalovaného.

[5] S odkazy na judikaturu Soudního dvora EU krajský soud osvětlil problematiku podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty a uplatňovanými nároky na odpočet DPH. Shrnul, že cílem karuselového podvodu je zpravidla neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu *missing trader*, následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu *broker*, přičemž do řetězce dále bývá zařazován *buffer*, jehož úkolem je znesnadnit odhalení daňového podvodu. Judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však postavit najisto, v jakých okolnostech spočíval. Existence chybějící daně, resp. narušení daňové neutrality, je základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt shledán odpovědným z daňového podvodu. Nelze ji však chápat dogmaticky jako daň, která musí být přesně vyčíslena. K tomu krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45.

pokračování

[6] Předestřené judikaturní závěry pak aplikoval na posuzovanou věc. Žalovaný (či správce daně) zjistil skutečnosti nasvědčující tomu, že v posuzovaných obchodních transakcích došlo k narušení neutrality daně, a tedy k podvodnému jednání na DPH. Identifikoval chybějící daň ve vztahu k plněním, která žalobkyně přijala od jednotlivých subjektů zapojených v řetězci. Její souvztažnost s plněními přijatými žalobkyní dle krajského soudu žalovaný prokázal ve vztahu k jednotlivým společnostem, které v řetězcích vystupovaly jako *missing traderi*. Omezená zjištění o subdodavatelích žalobkyně jsou zjevně důsledkem nekontaktnosti těchto článků řetězce, které svým zmizením znemožnily správci daně komplexní prošetření dotčených transakcí. Krajský soud uzavřel, že chybějící daň byla v detekovaných obchodních řetězcích zjištěna.

[7] Dalším předpokladem závěru o existenci daňového podvodu je nestandardnost v celém obchodním řetězci. Zde krajský soud rovněž přisvědčil žalovanému. Tuzemské společnosti jakožto články v řetězci před žalobkyní byly převážně nově vzniklé, *ready made* společnosti, jejichž jediným předmětem podnikání byly předmětné nákupy a prodeje mobilních telefonů a jejich příslušenství, tonerů a jiné elektroniky. Přestože tyto společnosti neměly žádnou historii a jejich společníci a jednatelé byli občané různých států, uzavřely obchody v řádově desetimilionových objemech. Dodavatelé v řetězci měli sídla na virtuálních adresách, jednotlivé obchody probíhaly v krátkých časových intervalech a společnosti v řetězci byly často obměňovány, resp. řetězce byly modifikovány vkládáním dalších článků bez zjevného ekonomického opodstatnění. K nahrazování společností v řetězci došlo většinou poté, co u nich správce daně zahájil daňové řízení. Krajský soud ve shodě se správcem daně považoval za neobvyklé také okolnosti spojené s bezhotovostní úhradou faktur, kdy finanční prostředky zůstávaly na účtech těchto společností po minimální dobu, přičemž úhrady dodavatelům byly prováděny až po připsání platby od odběratele žalobkyně. Z toho dovodil, že daňové subjekty neměly nakumulované finanční prostředky na úhradu svých závazků. Na účtech některých společností pak nebyly zjištěny platby, které by nasvědčovaly jejich fungování, jako například úhrady za nájemné, energie, telefony a podobně. Některé platby probíhaly v hotovosti ve splátkách, přestože společnosti měly bankovní účty, prostřednictvím kterých mohly platbu bezpečně uskutečnit. Krajský soud upozornil také na správcem daně zjištěný koloběh peněžních prostředků, nízkou marži u obchodníků stojících před žalobkyní a dodávání zboží z jiného členského státu do tuzemska za vyšší ceny, než za které je nakoupila žalobkyně.

[8] Na základě těchto skutečností se krajský soud přiklonil k závěru žalovaného, že údaje v daňových přiznáních k DPH většiny společností na pozici *missing traderů* neodpovídají skutečnému pořízení či dodání zboží a toku peněžních prostředků. Ve svém celku prokazují, že předmětné obchodní transakce žalobkyně byly zasaženy podvodem na DPH, kdy v šetřeném obchodním řetězci byla u přímého dodavatele žalobkyně identifikována chybějící daň a žalobkyně si tuto daň uplatňovala v rámci nároku na odpočet DPH na vstupu za nestandardních okolností. Krajský soud vyjmenoval společnosti, u kterých byla chybějící daň zjištěna, a doplnil, že o podvodném jednání svědčí i zapojení nadbytečných článků v řetězci.

[9] K námitce splnění povinností přímými dodavateli žalobkyně krajský soud uvedl, že společnost OLP Group s. r. o. sice nízkou daňovou povinností splnila, ale dopustila se daňového úniku. Ani společnost FISKAL COMPANY s. r. o. neprokázala nárok na odpočet

daně.

[10] Následně se krajský soud zabýval námitkami směřujícími k nedostatečnému prokázání toho, že žalobkyně věděla, či alespoň musela vědět o tom, že je součástí daňového podvodu. K tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, a ze dne 30. 1. 2018, 5 Afs 60/2017-60. Z těchto lze dovodit, že „pouhá“ existence podvodného jednání na DPH v rámci řetězce obchodních transakcí nemůže legalizovat postup správce daně spočívající v odepření nároku na odpočet DPH. Soudní dvůr EU proto k zachování zásady proporcionality stanovil limity pro postup daňových orgánů; ty musí posoudit nárok na odpočet ve světle všech objektivních okolností, jako například vykázané transakce, právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty, průběh obchodních transakcí.

[11] Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vymezil řadu objektivních okolností, na které krajský soud nahlížel prizmatem rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. Přisvědčil žalovanému, že tyto okolnosti nepředstavují pouhou odchylku od běžného způsobu obchodování, ale jedná se o indicie, které (ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné) ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů spolehlivě a jednoznačně prokazující skutečnost, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět měla a mohla. Největší podíl obchodovaného zboží v předmětných obdobích zaujímaly mobilní telefony, které jsou vysoce rizikovou komoditou. Jednalo se o obchody v řádech desítek milionů korun. Navíc podle IMEI kódů správce daně zjistil, že shodné mobilní telefony iPhone byly opakovaně obchodovány v různých, na sobě nezávislých řetězcích, a to nejen na území České republiky. V rámci mapování řetězců bylo zjištěno, že iPhony, které byly dodány do jiného členského státu, se posléze vrátily do ČR, kde byly obchodovány prostřednictvím jiného obchodního řetězce. Přitom u zboží, o které je u zákazníků vysoký zájem, je toto vysoce nestandardní. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný nevzal v úvahu tradingový charakter a specifika posuzovaných obchodů. Odkázal k tomu na body [59] až [61] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný dospěl k závěru, že předmětné obchody mají s tradingem společnou pouze rychlost, jakou jsou realizovány.

[12] K otázce žalobkyně, jaká opatření měla tedy přijmout, krajský soud poukázal na to, že je to především ona, kdo měl největší povědomí o svém podnikání, a proto měla zachovat obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích úměrně typu podnikání na neoficiálním trhu s mobilními telefony, coby vysoce rizikovou komoditou. Dospěl k závěru, že žalobkyně mohla mít o rizikovitosti svých obchodních partnerů povědomí už dříve. K tomu odkázal na body [62] až [70] napadeného rozhodnutí a shrnul objektivní okolnosti, které jsou v rámci vědomostního testu přičitatelné žalobkyni. Mezi ty patřily například okolnosti stran přímých dodavatelů žalobkyně. Jednalo převážně o *ready made* společnosti s virtuálním sídlem nebo sídlem na hromadné adrese bez historie a nově vzniklé společnosti nezveřejňující účetní závěrky. Statutárním orgánem byli občané cizí státní příslušnosti. K dalším okolnostem patřily chybějící e-maily a telefonní kontakty na společnost, free maily, pochybná prezentace na webových stránkách, chybějící bližší specifikace nabízeného zboží, chybějící smluvní dokumentace u obchodů přesahujících milionové částky (objednávky byly většinou vystavovány ve stejný den, jako byly realizovány), formální

pokračování

charakter nastavení obchodních podmínek, nízká vymahatelnost smluvních podmínek, úhrada předmětných plnění (dodavatelům až po připsání platby od odběratele z jiného členského státu), nelogické zapojení společnosti SALMON do transakcí (žalobkyně měla k dispozici finanční prostředky později, přičemž důvodem zapojení této společnosti bylo zvýšení cash-flow), nákup zboží mimo oficiální distribuci a nestandardnosti při přepravě zboží (personální propojení společností přepravci M. M. a L. B.).

[13] Změna chování žalobkyně, která po zavedení režimu přenesené daňové povinnosti na mobilní telefony výrazně omezila tradingové obchody a po zahájení daňové kontroly začala zavádět přísnější opatření, dle krajského soudu potvrzuje, že si byla nedostatečného prověřování svých dodavatelů vědoma. Námitku procesního pochybení žalovaného označil krajský soud za účelovou, neboť otázku dostatečnosti kontrolních mechanismů nelze posoudit bez ukotvení v konkrétních skutkových okolnostech, které tehdejší úřední osoby nemohly znát.

[14] Krajský soud proto ve shodě s žalovaným uzavřel, že popsané objektivní okolnosti sledovaných transakcí, které ačkoliv samostatně nemusí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu prokazují, že žalobkyně o své účasti na podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla a měla.

II. Kasační stížnost osoby zúčastněné na řízení a další podání

II. A Kasační stížnost OZNR

[15] Proti napadenému rozsudku krajského soudu podala osoba zúčastněná na řízení (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které navrhla jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Namítá jeho nepřezkoumatelnost a nesprávné posouzení právní otázky.

[16] Úvodem stěžovatelka upozorňuje na délku daňové kontroly, nevypořádání se s během lhůt pro stanovení daně a umělé prodlužování lhůty, neboť dle ní měl správce daně mít potřebné podklady již v červnu 2018, ale daňová kontrola byla ukončena až 24. 1. 2019. Následně stručně rekapituluje průběh řízení a v obecné rovině se s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU zabývá problematikou daňových podvodů.

[17] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (stejně jako napadeného rozhodnutí) spatřuje stěžovatelka v tom, že se krajský soud nezabýval tím, zda byly dodrženy lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu. Stěžovatelka upozorňuje, že mezinárodnímu dožádání, které je učiněno neúčelně, nebo které je učiněno za účelem získání lhůty, nelze přiznat účinky pro její stavení. Správní orgány a následně soudy se tedy musí zabývat tím, po jakou dobu byla lhůta pro stanovení daně „pozastavena“, zda mezinárodní dožádání souvisela s předmětným daňovým řízením, tedy zda byla důvodná, zda měla i s ohledem na další důkazní situaci reálný přínos a zda mohl správce daně požadované informace zjistit vlastní činností. K prekluzi daňové povinnosti jsou přitom povinny přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka upozorňuje, že daňová kontrola trvala minimálně 3 roky a 8 měsíců. Ze spisu je dále patrné, že bylo rozesláno několik žádostí o mezinárodní spolupráci,

na které bylo reagováno v termínech, které neobhajují délku trvání daňové kontroly. Toliko v případě žádosti č. 90196/15 ze dne 23. 4. 2015 mělo dojít k reakci až 19. 6. 2017, a patrně proto správce daně dovodil pozastavení lhůty pro stanovení daně v délce 788 dnů, ale v napadeném rozsudku i v napadeném rozhodnutí zcela absentuje hodnocení oprávněnosti uvedené žádosti. Stejně tak v nich není řešeno, že správce daně měl nejpozději od června 2018 k dispozici veškeré relevantní podklady pro stanovení daně, ale k tomu došlo až na konci roku 2019, aniž by pro tento postup existovalo racionální vysvětlení. Stěžovatelka upozorňuje, že kontrolní řízení nesmí být uměle prodlužováno, aby nedocházelo k neúměrnému zatěžování daňového subjektu.

[18] Napadený rozsudek odkazuje na závěry napadeného rozhodnutí, a proto je dle stěžovatelky stížen stejnými vadami. Jedná se především o to, že získané důkazní prostředky jsou ve vztahu k posouzení možné vědomosti žalobkyně irelevantní, neboť se týkají subjektů v řetězci, se kterými žalobkyně nespolupracovala. Ze spisu je zřejmé, že žalobkyně měla nastavené kontrolní mechanismy, dbala na bezpečí, platby za zboží probíhaly až po jeho kontrole a převzetí, skutečně docházelo k dopravě zboží a žalobkyně své interní mechanismy postupně aktualizovala a doplňovala. Přesto byl učiněn závěr o tom, že žalobkyně musela vědět, že je zapojena do daňových podvodů. Tento však stojí tolko na subjektivních domněnkách a konstatováních, argumentace tedy spočívá na nepřezkoumatelných závěrech; důkazní břemeno bylo neoprávněně přeneseno na žalobkyni.

[19] K aktualizaci kontrolních mechanismů stěžovatelka uvádí, že neznačí vědomost nedostatečné prevence, ale pouze zájem na předcházení protiprávnímu jednání. Je třeba zohlednit to, že daňová kontrola trvala téměř čtyři roky. Co se týče přepravy zboží, k té dle stěžovatelky skutečně docházelo, nebyla fiktivní. Krajský soud ji přesto označil za podezřelou skutečnost, avšak z napadeného rozsudku není zřejmé, proč tomu tak má být. Žalobkyni bylo také vyčítáno, že obchody byly prováděny na základě objednávek, jejichž součástí byly obchodní podmínky, což bylo označeno za neobvyklé bez uvedení důvodu. Opět se jedná o tolko subjektivní závěr bez důkazního podložení. Za subjektivní lze označit rovněž závěr o podezřelosti plateb za zboží, když žalobkyně s důrazem na prevenci zboží převzala, zkontrolovala a až poté zaplatila. Stěžovatelka upozorňuje také na to, že žalobkyně prověřovala své dodavatele, a to dle recenzí na tradingových platformách a v registru spolehlivých plátců. Správce daně vydal závěr o nedostatečnosti tohoto způsobu po více než čtyřech letech. V neprospěch žalobkyně jsou opět předkládány subjektivní soudy, které jsou rovněž nepřezkoumatelné, a to především z důvodu neexistujícího podpůrného důkazního materiálu. Správce daně ani další subjekty neprovedly důkaz, jak v dané situaci postupují obdobné subjekty, ani žádný důkaz, kterým by mohla být zpochybněna dobrá víra žalobkyně.

[20] Pro posouzení povahy rizik obchodu považuje stěžovatelka za irelevantní fakt, že dodavatelé měli mít virtuální sídla a jejich zástupci nebyli občany České republiky. I zde se dle jejího názoru jedná o ničím nepodložené úvahy, obzvláště s ohledem na jednotný volný trh v rámci EU. Požadavek na doložení dokladů o původu zboží byl dle stěžovatelky v roce 2014, resp. 2015, zjevně nepřiměřeným. I pokud by si je žalobkyně vyžádala, ze své povahy by nepomohly objasnit, zda není daný dodavatel součástí podvodného daňového řetězce. Jejich doložení by nezaručovalo, že skutečnosti v nich by byly pravdivé. Stěžovatelka uzavírá, že i zde se jedná o požadavek subjektivního charakteru, neboť

pokračování

neexistuje důkazní prostředek, ze kterého by bylo možné dovodit, že zboží, které nemá doklad o pravosti původu, je zbožím pocházejícím z protiprávní činnosti.

[21] Za klíčové považuje stěžovatelka to, že žalobkyně obchodovala na tradingových platformách. Žalovaný ani krajský soud se nezabývali pojmy tradingu a tradingovými platformami, jejich zákonitostmi a specifiky, konkrétní tradingovou platformou, na které obchodovala žalobkyně, zda ji bylo možné za tradingovou považovat a zda je v případě tradingu nutné vyvinout vyšší míru opatrnosti. Stěžovatelka si klade otázky, zda lze na daňové subjekty obchodující skrze tradingové platformy klást zvýšené požadavky pokud jde o možnou vědomost o zapojení dalších subjektů, kteří obchodují na tradingových platformách, do daňových podvodů, a zda na ně lze klást oproti standardním mechanismům a běžné míře obezřetnosti zvýšené požadavky ohledně nastavení interních mechanismů pro účely předcházení potenciálním daňovým podvodům.

[22] Dle stěžovatelky to s ohledem na specifika tradingových platforem není možné. Vyznačují se totiž zejména rychlostí obchodů, neuzavíráním standardní smluvní dokumentace (rozsáhlých kupních smluv), zastoupením jednotlivých uživatelů a obchodníků, obchodováním s pro trh „zajímavými“ komoditami s důrazem na získání konkurenční výhody, jako jsou dodací podmínky, forma úhrady a relativně rychlá ziskovost. Je patrné, že se v tomto prostředí pohybují zejména zkušení obchodníci, a nelze konstatovat, že by podporovalo podvodná jednání. Z tohoto důvodu nelze klást na obchodníky zvýšené nároky k plnění preventivních povinností. Rovněž nelze dovozovat možné zvýšené povědomí daňových subjektů o zapojení jednotlivých obchodníků (dodavatelů či odběratelů) do daňových podvodů. Krajský soud i žalovaný tak ale dle stěžovatelky učinili. Jejich argumentaci označuje za subjektivní, bez relevantních důkazů. Nepřihlédli k preventivním opatřením, která žalobkyně učinila. Správce daně vycházel toliko z jednotek případů a nezaměřil se podrobně na povahu a důsledky recenzí na tradingových platformách.

[23] Závěrem stěžovatelka poukazuje na obecné negativní hodnocení povahy tradingových obchodů, které nepříznivě ovlivňuje další důkazní prostředky. Navazující závěry nezohledňují žalobkyní předložené důkazy. To je zřejmé např. u otázky dopravy – zboží bylo skutečně dodáváno, nejednalo se o virtuální sklady, pouhou přefakturaci, přesto je dovozováno, že doprava byla problematická a vše mělo proběhnout jinak. To opět stojí na subjektivních závěrech a důkazní břemeno je nezákonně přenášeno na žalobkyni.

II. B Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí. K námitce nepřezkoumatelnosti v souvislosti s během lhůty pro stanovení daně uvádí, že stěžovatelka uvedenou argumentaci nikdy dříve neuplatnila. Nezazněla ani v podané žalobě. Přitom formulace žalobních bodů předurčuje rozsah soudního přezkumu napadeného rozhodnutí, neboť v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), je soud žalobními body vázán. K prekluzi práva na doměření daně je soud sice povinen přihlédnout z úřední povinnosti, ale stěžovatelka zde fakticky rozporuje zákonnost postupu správce daně, kdy teprve po jeho přezkoumání by mohla být (možná) konstatována nezákonnost a v tom důsledku případně nastalé uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[25] Neuplatnění žalobních důvodů týkajících se namítaných pochybení v řízení před správcem daně jde k tíži stěžovatelce, neboť absenci námitek do tvrzeného dopadu mezinárodních dožádání, kterému nelze dle stěžovatelky přiznat účinky pro stavění lhůty, a námitek týkajících se konkrétních skutkových okolností v reakci na výsledek kontrolního zjištění, nelze zhojit teprve v kasační stížnosti pouhým odkazem na to, že k prekluzi je třeba přihlížet *ex officio*. V odvolání takové námitky rovněž nebyly uplatněny, proto v rámci napadeného rozhodnutí nemohly být vypořádány. Meritorním přezkumem provedeným žalovaným a následně i krajským soudem bylo implicitně vyjádřeno, že v dané věci nedošlo k prekluzi práva stanovit daň. Krajský soud žádné námítky neopomněl vypořádat, jelikož je stěžovatelka vůbec nevznesla. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64. Na základě těchto skutečností považuje žalovaný předmětné námítky za nepřijatelné.

[26] Co se týče nepřezkoumatelnosti namítané ve vztahu k vědomostní stránce žalobkyně ohledně daňového podvodu, žalovaný opakuje, že k její tíži jdou pouze ty skutečnosti, o kterých věděla a které ji měly upozornit na nestandardní průběh obchodů (nikoliv např. skutečnost, zda mohla vědět, jak její dodavatelé plní své daňové povinnosti) a měly v ní vyvolat vyšší obezřetnost a zapříčinit, že vyvine zvýšená opatření, aby se do podvodného jednání nezapořila. Veškeré předložené důkazy, včetně způsobu fungování tradingových obchodů, byly vyhodnoceny.

[27] Vymezené objektivní okolnosti, ač samy o sobě nemusí být nezákonné, ve svém souhrnu dle žalovaného tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatelka (myšleno patrně žalobkyně, pozn. NSS) o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět měla a mohla, jak je vysvětleno v napadeném rozhodnutí. Žalovaný upozorňuje, že stěžovatelka sice v kasační stížnosti považuje nutnost důkladnějšího prověření dodavatelů, kde se objevuje cizí státní příslušník, za absurdní, avšak v rámci nově zaváděných opatření zmiňuje, že v případě, kdy je statutární orgán či majitel cizinec, je třeba zpozornět.

[28] Aktualizace kontrolních mechanismů žalobkyně zaváděných v souvislosti s daňovou kontrolou svědčí dle žalovaného o tom, že si musela být vědoma dosavadního nedostatečného prověřování svých dodavatelů. Pokud by tomu tak nebylo, nebylo by potřeba zpřísnění těchto opatření. Žalovaný dodává, že při testování přímých dodavatelů žalobkyně, které učinil správce daně na úrovni Level 2, by ani jeden z dodavatelů žalobkyně nemohl na 100 % projít hodnotícími kritérii. Upozorňuje také, že v rámci dopravy nebyla žalobkyni vytýkána její fiktivnost, nýbrž bylo poukazováno na personální propojení zapojených osob. U reklamací pak to, že chybí jejich smluvní ošetření. K některým bodům pak žalovaný opakuje zjištěné závěry a k tomu odkazuje na pasáže napadeného rozhodnutí. Znovu upozorňuje, že okolnosti jako např. virtuální sídla společností je nutno hodnotit v souvislosti s dalšími objektivními okolnostmi, nikoliv osamoceně.

[29] K námitce nesprávného právního hodnocení provedeného krajským soudem žalovaný konstatuje, že nemůže být sporu o tom, že trading je rizikovějším způsobem podnikání už z povahy věci, což bylo připuštěno i v žalobě. Správní orgány se tímto pojmem zabývaly; k tomu žalovaný odkazuje na zprávu o daňové kontrole a napadené rozhodnutí.

pokračování

Podstatné z hlediska šetření správních orgánů bylo, že se jednalo o obchody odlišné od oficiálních. Dále bylo řešeno, zda v tomto kontextu byla přijata potřebná opatření k minimalizaci rizika, což v posuzované věci nebylo splněno.

[30] Žalovaný zdůrazňuje, že pokud by si stěžovatelka prověřovala své obchodní partnery z veřejně dostupných zdrojů, není možné, aby při ověřování nezjistila podstatné skutečnosti, a také že by ani jeden z dodavatelů stěžovatelky nemohl na 100 % projít novými hodnotícími kritérii.

[31] Závěrem se žalovaný vymezuje proti tvrzení o nezákonném přenášení důkazního břemene. Tuto námitku rovněž považuje za nepřijatelnou. Dodává, že důkazní břemeno stran prokázání podvodu i účasti žalobkyně leželo na správních orgánech. Správní orgány detekovaly podvod na DPH a dostatečně prokázaly objektivní okolnosti, které jim umožnily učinit závěr o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH. Následně jí byla dána možnost se ke zjištěním správce daně vyjádřit, což i činila.

[32] Žalobkyně se k podané kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[34] Dále Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatelka napadá rozsudek z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[35] Kasační stížnost není důvodná.

III. A Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[36] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážít další kasační námitky. Stěžovatelka považuje rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť uvedla, že spatřuje „vady ve vztahu k nepřezkoumatelnosti běhu lhůty pro stanovení daně“ (konkrétně v neřešení důvodnosti mezinárodního dožádání) a „vady v přezkoumatelnosti závěrů Rozsudku“, ke kterým uvedla, že napadený rozsudek je zatížen stejnými vadami jako napadené rozhodnutí, neboť se na něj odkazuje. Tyto závěry považuje za nepřezkoumatelné, neboť stojí „*toliko na subjektivních závěrech a konstatováních.*“ K tomu dále uvádí námitky k jednotlivým okolnostem, které byly v průběhu daňového řízení zjištěny.

[37] O nepřezkoumatelný rozsudek se může jednat v případě nesrozumitelnosti nebo

nedostatku důvodů rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se k samotnému pojmu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů mnohokrát vyjadřoval, odkazuje proto na své rozhodnutí ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, dle kterého je tato „založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.“

[38] Zdejší soud rovněž k této otázce již vyslovil, že přestože je nutné důsledně trvat na dostatečném odůvodnění z hlediska ústavních principů, nelze k tomuto přistupovat zcela dogmaticky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Platí, že z odůvodnění jako celku musí být jasný názor soudu na stěžejní aspekty rozhodované věci. Nelze „povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009-98). Případné dílčí nedostatky či nízká kvalita rozsudku nezpůsobují samy o sobě jeho nepřezkoumatelnost bez dalšího (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné je takové rozhodnutí, které není způsobilé přezkumu pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro něž bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[39] Proto zrušení rozsudku pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí. Po posouzení předmětného kasačního důvodu Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Z napadeného rozsudku je zcela zřejmé, jak krajský soud rozhodl, rozsudek není vnitřně rozporný a netrpí ani namítanou vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Krajský soud napadené rozhodnutí přezkoumal a s jeho závěry se ztotožnil; z posouzení krajského soudu je zřejmé, proč neshledal žalobní námitky důvodnými, přičemž toto odůvodnění neopírá o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem. Není sporu o tom, že k prekluzi lhůty pro stanovení daně jsou soudy povinny přihlédnout z úřední povinnosti; nejsou však povinny se jí v rozsudku výslovně zabývat, pokud dospějí k závěru, že k ní nedošlo a zároveň k tomuto nesměřují žalobní námitky. Stěžovatelka vadu spatřuje v tom, že se soud ani žalovaný nezabývali důvodností mezinárodního dožádání ze dne 23. 4. 2015 ani tím, že odpověď na ně měla dorazit mnohem později než u ostatních žádostí – to však nebylo nutné, jelikož k tomu žalobní (a odvolací) námitky nesměřovaly. To platí i o námitce délky daňové kontroly. Nepřezkoumatelnost nezpůsobuje ani to, odkazuje-li se krajský soud na závěry napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud připomíná, že „[t]akový krok sám o sobě ale nelze zapovědět, neboť je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Konkrétní argumentací směřující proti jednotlivým zjištěným skutečnostem a jejich posouzením se bude Nejvyšší správní soud

pokračování

zabývat dále v rozsudku.

III. B Prekluzivní lhůta pro stanovení daně

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

[41] Podle § 148 odst. 3 daňového řádu „[b]yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“

[42] Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu „[l]hůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.“

[43] Nejvyšší správní soud se zabýval tím, zda nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť touto otázkou je soud povinen se zabývat z úřední povinnosti (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS; ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 334/2017-39, a další), a rovněž se jedná o jednu z kasačních námitek.

[44] S ohledem na vyjádření žalovaného považuje kasační soud za vhodné se nejprve vyjádřit k přípustnosti této námitky. Stěžovatelka totiž námitku vlivu mezinárodních dožadání na lhůtu pro stanovení daně vznesla poprvé v kasační stížnosti, a proto je žalovaný přesvědčen o její nepřipustnosti. Platí však, že „[z]ákaz uvádět v řízení o kasační stížnosti nové právní důvody, které nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), dopadá pouze na takového stěžovatele, který byl v řízení před krajským soudem žalobcem. Jiné osoby podávající kasační stížnost (žalovaný správní orgán, osoby zúčastněné na řízení) mohou argumentovat jakýmkoli právními důvody, a to bez ohledu na to, jakou procesní obranu uplatnily ve vyjádření k žalobě a zda takové vyjádření vůbec podaly (rozsudek ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008-104).“ [viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2022, č. j. 10 As 542/2021-99]. Jedná se tedy o námitku přípustnou. Ostatně námitka směřuje vůči možné prekluzi, k níž by soud byl povinen přihlídnout i bez námitky.

[45] Správce daně zahájil daňovou kontrolu ohledně zdaňovacího období prosinec 2014 dne 24. 2. 2015, ohledně zdaňovacího období leden 2015 dne 20. 3. 2015, ohledně zdaňovacího období únor 2015 dne 21. 5. 2015 a ohledně zdaňovacího období březen 2015 dne 5. 5. 2015. Počínaje těmito okamžiky počaly běžet tříleté lhůty pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu. Ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím by uplynuly dne 25. 2. 2018, dne 21. 3. 2018, dne 22. 5. 2018 a dne 6. 5. 2018, pokud by nedošlo k žádnému dalšímu úkonu ovlivňujícímu běh lhůty pro stanovení daně. Správce daně vycházel z toho, že s ohledem na odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci, konkrétně pak

žádost odeslanou dne 23. 4. 2015, č. j. CLO 201501483, lhůta neběžela po dobu 788 dní, a ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2015 po dobu 776 dní (z důvodu pozdějšího zahájení daňové kontroly), neboť odpověď na žádost byla doručena správci daně až dne 19. 6. 2017.

[46] Institut mezinárodního dožádání je nutno stejně jako jakékoliv jiné úkony ovlivňující lhůtu pro stanovení daně posuzovat materiálně. Je-li proto mezinárodní dožádání uskutečněno neúčelně, nelze účinky stavení lhůty přiznat. Pokud bude nutno posoudit povahu žádosti o mezinárodní spolupráci v konkrétní věci, ve které bylo mezinárodní dožádání odesláno v průběhu prováděné daňové kontroly, bude záležet na jejím obsahu a míře souvislosti s předmětem daňové kontroly. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, bod 31, shrnul podmínky, které je třeba při posuzování účelnosti mezinárodního dožádání vzít v potaz. Jsou jimi a) objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, tj. že správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; b) informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce nesmějí být zjevně nadbytečné, musejí se týkat podstatných skutkových okolností; c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující. Tyto faktory nelze vnímat jako jakýsi všeobíhající algoritmus přezkumu účelnosti mezinárodního dožádání při správě daní pro účely stavení lhůty pro stanovení daně, jsou však přehlednou reflexí judikatury zdejšího soudu vztahující se k účelnosti mezinárodních dožádání (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009-48, č. 2067/2010 Sb. NSS, ze dne 26. 11. 2020, č. j. 10 Afs 228/2019-53, a ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56).

[47] Mezinárodní dožádání má účinek stavení běhu lhůty pro stanovení daně, je-li dána věcná i časová souvislost žádosti o mezinárodní spolupráci s předmětem probíhající daňové kontroly. Z hlediska věcného je nutné posoudit obsah žádosti a jeho souvislost obchodními transakcemi deklarovanými daňovým subjektem. Z hlediska časového může žádost o mezinárodní dožádání způsobit stavení lhůty pro stanovení daně jen ve vztahu k těm zdaňovacím obdobím, jichž se žádost materiálně týká, nikoliv ve vztahu ke všem obdobím, pro něž byla daňová kontrola zahájena. Je tomu tak proto, že úkon mající za následek stavení lhůty pro stanovení daně, musí být vykládán restriktivně. Není-li věcná nebo časová souvislost mezinárodního dožádání s předmětem daňové kontroly a kontrolovanými zdaňovacími obdobími dána, nemůže mít za následek stavení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu ve vztahu k těmto daním či zdaňovacím obdobím.

[48] Žádost o mezinárodní výměnu informací ze dne 23. 4. 2015 se týkala slovenského subjektu Maynard s. r. o. Podle části B zahrnovala prosinec 2014, ke kterému měl správce daně k dispozici konkrétní fakturu, neboť předmětný obchod uvedla žalobkyně ve svém daňovém přiznání. Dále pak správce daně žádost vztáhl i na první čtvrtletí roku 2015, ke kterému v části C39 specifikoval, že zatím nemá faktury k dispozici a žádá o zjištění, zda v předmětném období vykazuje daný subjekt nějaké obchody s žalobkyní. Z části C39 rovněž plyne, že správce daně šetřil řetězové podvody, a proto zjišťoval informace týkající se ověření dodání zboží do jiných členských států. Žádal proto především o zjištění, zda k deklarovaným plněním existují další dokumenty, potvrzení existence obchodovaného zboží, informaci, zda a jak bylo sledováno naskladnění a vyskladnění zboží a jaké osoby byly při těchto operacích přítomny, z jaké země bylo zboží skutečně fyzicky dodáváno, jak docházelo k navazování obchodních kontraktů (zejména zjištění jmen osob účastných při

pokračování

jednání a s kým byl bylo jednáno ze strany dodavatele), dále zjištění, zda byl v okamžiku nákupu znám konečný odběratel, případně komu je dodáváno zboží – kdo je odběratel s největším obratem nákupu komodit, a konečně kdo zajišťuje odběrateli přepravu a kdo ji hradí.

[49] V odpovědi na mezinárodní dožádání slovenský správce daně uvedl, že požadované informace se mu nepodařilo zjistit. Šetřený daňový subjekt nekomunikuje, jednatel byl ze zahraničí a zplnomocněného zástupce daňový subjekt neměl. Za prověřované období neměl slovenský správce daně k dispozici žádné doklady, takže nabytí plnění nebylo možné potvrdit. Slovenský správce daně uzavřel, že má podezření ze zapojení subjektu do karuselového řetězce.

[50] Jak již bylo řečeno, pro posouzení účelnosti žádosti není rozhodující, zda byla úspěšná či nikoliv. V rozsudku ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56, Nejvyšší správní soud uvedl: „(n)ení podstatné, že dožádáním nebylo zjištěno nic, co by pro posouzení věci mělo význam. Důvodnost mezinárodního dožádání není možné posuzovat jen podle jeho úspěšnosti a faktického přínosu pro rozhodnutí.“ Stěžovatelka se tedy mylí, uvádí-li, že soudy se musí zabývat tím, zda měla mezinárodní dožádání s ohledem na důkazní situaci reálný přínos.

[51] I když tedy slovenský správce daně nedokázal zjistit informace požadované v žádosti, lze učinit závěr o tom, že v opačném případě by tyto mohly být užity jako důkaz v daňovém řízení. Ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014 není o účelnosti mezinárodního dožádání pochyb, neboť v tomto období deklarovaný obchod byl součástí daňového přiznání žalobkyně. Předmětné mezinárodní dožádání považuje Nejvyšší správní soud za důvodné i ve vztahu ke zbylým zdaňovacím obdobím. Žádost byla s předmětem daňové kontroly věcně spojena, jednalo se o obchodního partnera žalobkyně. Je zřejmé, že správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností a zároveň se nejednalo o informace či důkazy zjevně nadbytečné. Správce daně tuto žádost odeslal v první „vlně“ mezinárodních dožádání, kdy ještě neměl veškeré potřebné informace pro to, aby mohl zjistit jednotlivé řetězce a identifikovat chybějící daně. Navíc správce daně inicioval mezinárodní dožádání včas (23. 4. 2015), nikoliv ke konci prekluzivní lhůty, takže tak patrně nečinil za účelem jejího prodloužení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101). Nelze rozhodně vyloučit, že pokud by se slovenskému správci daně podařilo požadované informace zjistit, mohly by v daňovém řízení posloužit jako důkaz, neboť mohly přispět k rozkrytí různých řetězců, konkrétně pak např. k objasnění existence zboží či zjištění, kdo je konečným odběratelem zboží. Nic tedy nenasvědčuje účelovému postupu správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40). Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka v kasační stížnosti neuvádí žádnou konkrétní argumentaci, proč by mezinárodní dožádání důvodné být nemělo; proto nepovažuje za nutné se námitkou dále podrobněji zabývat. Pro úplnost s ohledem na to, že stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že k reakci „mělo dojít“ až 19. 6. 2017, Nejvyšší správní soud pouze dodává, že datum obdržení odpovědi na tuto žádost plyne ze správního spisu. Správce daně přitom zpravidla délku mezinárodního dožádání nemůže nijak ovlivnit.

[52] V rámci této argumentace stěžovatelka také upozorňuje na délku daňové kontroly. Tato námitka se Nejvyššímu správnímu soudu jeví účelovou; stěžovatelka tvrdí, že správce

daně měl nejpozději od června 2018 k dispozici veškeré relevantní podklady pro stanovení daně, ke kterému však došlo až na konci roku 2019; toto tvrzení je však nepravdivé. K projednání zprávy o daňové kontrole a současnému ukončení daňové kontroly došlo 24. 1. 2019, daň pak byla vyměřena 29. 1. 2019, tedy na začátku roku 2019. Výsledek kontrolního zjištění byl žalobkyni odeslán dne 26. 3. 2018. Lhůta k vyjádření byla na základě žádosti žalobkyně prodloužena do 25. 5. 2018. V poslední den lhůty zaslala žalobkyně vyjádření. Dne 1. 6. 2018 byla správci daně Generálním finančním ředitelstvím postoupena stížnost žalobkyně na postup správce daně; ta byla vyřízena dne 9. 7. 2018. Dne 2. 10. 2018 pak zaslala žalobkyně doplnění vyjádření ke kontrolním zjištěním, dne 18. 11. 2018 požádala o možnost nahlédnout do spisu, dne 27. 11. 2018 zaslala další doplnění vyjádření ke kontrolním zjištěním a dne 29. 11. 2018 se dle žádosti žalobkyně uskutečnilo požadované nahlížení do spisu. Tyto skutečnosti však stěžovatelka nezohledňuje a poukazuje pouze na to, že vyjádření k výsledku kontrolního zjištění bylo podáno 25. 5. 2018, a že sice dne 27. 11. 2018 podala žalobkyně doplnění vyjádření, kde však nedokládala nové skutkové okolnosti či důkazy. Stížnost, doplnění vyjádření z října 2018, stejně jako žádost o nahlížení do spisu stěžovatelka zcela pomíjí. S ohledem na uvedené skutečnosti a rozsah šetřených řetězových podvodů se Nejvyššímu správnímu soudu nejvíce délka daňové kontroly nepřiměřeně a „uměle“ prodlužovaná. Stěžovatelka navíc námitku směřuje především k tomu, že tato skutečnost nebyla napadeným rozsudkem řešena. Jak však Nejvyšší správní soud vysvětlil už výše, to nebylo s ohledem na žalobní námitky nutné, a dokonce ani možné, neboť soud je při svém přezkumu vázán žalobními body. Ani tuto argumentaci tedy neshledává Nejvyšší správní soud důvodnou. Pro úplnost dodává, že žalobkyně se v případě pochybností stran průtahů při daňové kontrole mohla bránit zásahovou žalobou.

III. C Obecná východiska nároku

[53] Nejvyšší správní soud považuje za podstatné předtím, než se bude zabývat dalšími kasačními námitkami, stručně připomenout obecná východiska posuzování odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu, a také některá stěžovatelkou pomíjená obecná východiska stěžejní pro posouzení projednávané věci.

[54] K samotnému nároku na odpočet DPH Nejvyšší správní soud uvádí, že ten plátcí daně vznikne při splnění hmotněprávních a formálních podmínek stanovených zákonem o DPH. Soudní dvůr Evropské unie zdůrazňuje, že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a musí být použito pro uskutečňování ekonomické činnosti (viz např. rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012 ve věci *Gábor Tóth*, C-324/11, bod [26]).

[55] V souvislosti s případy, kdy daňový subjekt uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podvodně, je definován judikaturou SDEU institut daňového podvodu, na jehož základě jsou orgány finanční správy i soudy povinny (za splnění podmínky účasti daňového subjektu) tento nárok odepřít. Podvod na DPH je chápán jako situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další daňový subjekt čerpá odpočet. Takový podvod přitom může mít mnoho podob; jednou z těch typických je situace, kdy plátcé DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou daň neodvede, ač je k tomu povinen; dojde tedy k daňovému úniku a následně tento plátcé zmizí, je nekontaktní vůči správci daně, nepodává daňová přiznání a podobně. Tento typ podvodu se často vyskytuje v řetězci

pokračování

několika subjektů, které si prodávají zboží a některý z nich pak čerpá výhodu z řetězce plynoucí (nárokuje si nadměrný odpočet, případně odpočet z podvodem zasaženého plnění využívá ke snížení vlastní daně).

[56] Z judikatury SDEU vyplývají i kroky, kterými se má při odhalování a prokazování daňového podvodu vůči jednotlivým daňovým subjektům postupovat. Obecně platí, že „[n]árok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ [rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 55 a výrok].

[57] „Naopak, pokud je 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 dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet“ [rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 61 a výrok].

[58] Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět nemohl. Pouze za této situace je namístě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343, obdobně též rozsudek ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34).

[59] Taková osoba musí být považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Takový výklad je v souladu s cílem unijního systému DPH, neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, může jim i zabránit (viz výše citovaný rozsudek *Kittel a Recolta*, bod 56 až 58). Skutečnost, že se na takovou osobu hledí pro účely DPH jako na „spolupachatele“ podvodu nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost. Důsledkem je pouze ztráta nároku na odpočet. Jakkoliv nárok na odpočet nemůže být v zásadě omezen, boj proti podvodům a daňovým únikům je cíl uznaný a podporovaný směrnicí o DPH i Soudním dvorem (viz např. rozsudek ze dne 27. 9. 2007, *Teleos*, C-409/04, bod 61). Na druhou stranu subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu

nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek *Kittel a Recolta*, bod 51).

[60] Lze tedy shrnout, že aby bylo možno odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet DPH, musí být nejprve zjištěno, zda skutečně došlo k podvodu na dani z přidané hodnoty; následuje vědomostní test, kdy se na základě objektivních skutkových okolností posuzuje, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a jestli přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se svým jednáním daňového podvodu účastnit nebude.

[61] K algoritmu prokazování daňového podvodu se Nejvyšší správní soud podrobně vyjádřil v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, v němž uvedl, že „skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem, prokazuje správce daně (viz opakovaně cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 56). Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (viz rozsudek *SDEU Mahagében*, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinít se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojoval do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek *Federation of Technological Industries a další*, věc *C-384/04*, body 32 a 33). Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (rozsudky *NSS* ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, věc *ALADIN plus*, č. 3275/2015 *Sb. NSS*, bod 44; rozsudek ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52, ve věci *ROYAL ADVERTISING*, bod 45; a také – i když se tomu stěžovatelka brání – rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 *Sb. NSS*, věc *JET GROUP*). Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno *stricto sensu*, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání.“ Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje s názorem stěžovatelky, že došlo k nezákonnému přenesení důkazního břemena na žalobkyni. Objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu totiž byly prokázány (jak bude rozvedeno níže); proto bylo na žalobkyni, aby prokázala, že přijala dostatečná opatření k tomu, aby se svým jednáním vyvarovala riziku zapojení se do daňového podvodu.

[62] Stěžovatelka pomíjí také to, na co upozorňoval krajský soud i žalovaný, a sice že skutečnosti a okolnosti vedoucí k závěru o existenci daňového podvodu a účasti stěžovatelky na daňovém podvodu nelze posuzovat izolovaně, ale v jejich souhrnu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101, platí, že „[p]ři 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

pokračování

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.“

III. D Objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu a nepřijetí potřebných opatření k zamezení její účasti na podvodu

[63] Stěžovatelka je přesvědčena, že argumentace žalovaného a krajského soudu je založena na subjektivních domněnkách a upozorňuje na to, že některé z důkazů jsou k posouzení možné vědomostní stránky irelevantní. Ze spisu je dle ní dále patrné, že žalobkyně dbala na bezpečí a měla nastaveny kontrolní mechanismy, které aktualizovala a doplňovala.

[64] Zde je nutné upozornit, že důkazy týkající se subjektů, se kterými žalobkyně obchodovala, byly nutné pro zjištění podvodného řetězce a chybějící daně; tyto ve vztahu k vědomostní stránce žalobkyně skutečně mohou být irelevantní, ale pro zjištění podvodného řetězce byly nezbytné. Dále je rozlišeno, které z těchto okolností lze klást k tíži žalobkyni, resp. o kterých věděla a které ji měly upozornit na nestandardní průběh obchodů, vyvolat vyšší obezřetnost a vést k přijetí nezbytných opatření.

[65] Za okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně byly označeny především okolnosti týkající se obchodních partnerů, popsané v bodech [62] až [67] napadeného rozhodnutí. S těmi se zdejší soud stejně jako soud krajský ztotožňuje. Jednalo se převážně o *ready made* společnosti s virtuálním sídlem nebo sídlem na hromadné adrese bez historie nebo o nově vzniklé společnosti nezveřejňující účetní závěrky. Jejich statutárním orgánem byli občané cizí státní příslušnosti. Prezentace společností na webových stránkách byla pochybná, chyběly e-maily a telefonní kontakty či byly používány free maily, chyběla bližší specifikace nabízeného zboží. Dalšími okolnostmi byly chybějící smluvní dokumenty u obchodů přesahujících milionové částky, formální charakter nastavení obchodních podmínek a jejich nízká vymahatelnost, okolnosti úhrady předmětných plnění (dodavatelům až po připsání platby od odběratele z jiného členského státu, nelogické zapojení společnosti SALMON do transakcí), nákup zboží mimo oficiální distribuci a nestandardnosti při přepravě zboží.

[66] Tyto okolnosti dle Nejvyššího správního soudu ve svém souhrnu logicky vedou k závěru, že žalobkyně o podvodu věděla či minimálně vědět měla a mohla. Stěžovatelce lze sice přisvědčit, že zavádění přísnějších opatření sice nemusí nutně svědčit o tom, že si žalobkyně byla v daný moment vědoma nedostatečného prověřování, ale jedná se o jednu z mnoha skutečností, na kterých postavil žalovaný svůj závěr aprobovaný krajským soudem. Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti nepředestřela žádnou argumentaci způsobitou tento závěr vyvrátit a fakt, že je nutné jednotlivé okolnosti posuzovat v jejich souhrnu, pomíjí. Zároveň zde také nejsou žádné okolnosti svědčící o tom, že by žalobkyně přijala potřebná opatření k tomu, aby své účasti na daňovém podvodu zamezila, ač to stěžovatelka (obecně) namítá.

[67] Tvrzení stěžovatelky ohledně přepravy zboží jsou nepřesná. Žalobkyni nebylo kladeno k tíži, že by v jejím případě byla prováděna pouze fiktivní přeprava. Naopak žalovaný, s jehož závěry se krajský soud ztotožnil, poukazoval na možná personální propojení. Za neobvyklé označil, že konečným přepravcem na rampu žalobkyně u transakcí, ve kterých byly přímými dodavateli společnosti LACARGO s. r. o., ATANAI PLUS s. r. o. a ORIENTED s. r. o., byl pan M., zaměstnanec společnosti ORIENTED. Přitom se nejednalo o renomovaného přepravce. Nákupčí žalobkyně, pan P., jednal se zástupci všech tří společností a byl také přítomen při každé přejímce zboží dovezeného panem M. Žalobkyně si tedy mohla být vědoma toho, že se v případě přepravy zboží různých dodavatelů stejnou osobou nebude jednat o náhodu a je vysoce pravděpodobné, že se jednotlivé subjekty vzájemně znají. Je tedy zřejmé, proč se mělo jednat o „podezřelou“ skutečnost. Obdobná situace byla i v případě společností Alfa Doria s. r. o. a Skaya-Group, s. r. o., kde byl přepravcem pan B. Personální propojení samo o sobě nemusí svědčit o vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu, opět je třeba jej posuzovat v kontextu všech dalších okolností.

[68] Dále stěžovatelka uvádí, že doložení obchodních podmínek ze strany odběratele mělo být označeno za podezřelou a neobvyklou skutečnost. Žalovaný však poukazoval na to, že obchodní podmínky tak, jak byly nastaveny v objednávkách, nemohly nikdy reálně dopadat na jednotlivé obchodní případy. V části REKLAMACE byly stanoveny podmínky, které nemohly být naplněny – k tomu žalovaný odkázal na str. 190 zprávy o daňové kontrole. Upozorňoval také na to, že uvedené obchodní podmínky postrádaly platební podmínky, dodací podmínky a podmínky stran převzetí zboží. Jejich obsah se navíc neshodoval s obsahem svědeckých výpovědí. Na základě toho a v kontextu dalších nestandardních skutečností se žalovaný přiklonil k tomu, že obchodní podmínky měly pouze formální charakter. Není tedy pravdou, že by nebylo specifikováno, proč bylo doložení obchodních podmínek neobvyklé. Nelze přisvědčit stěžovateli ani v tom, že „není možné brát v potaz hypotetické případy reklamací, neboť k těmto nedošlo.“ Dle Nejvyššího správního soudu je smyslem obchodních podmínek (případně smluv) mimo jiné to, aby dle nich bylo možno konkrétní případy reklamací reálně řešit; není přitom podstatné, zda k nim došlo či nikoli. Navíc účastníci obchodu nemohou v daný moment vědět, zda k reklamacím v budoucnu dojde či nikoliv.

[69] Ohledně úhrady předmětných plnění bylo poukazováno především na nelogické zapojení společnosti SALMON, které však stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nevysvětluje; vyjadřuje se pouze k úhradám po převzetí zboží, které má prokazovat rozumný podnikatelský úsudek. Stěžejní však bylo, že žalobkyně tvrdila, že obchodovala pouze se subjekty, které akceptovaly okamžitou úhradu, na druhou stranu prodávala zboží společnosti SALMON s tím, že splatnost byla 90 dnů a takto vzniklá pohledávka byla v rámci kontokorentního úvěru financována bankou. Zapojení společnosti SALMON přitom žalobkyně (a nyní ani stěžovatelka) logicky nevysvětlila. Vysvětlení prezentované žalobkyní v daňovém řízení spíše potvrdilo nestandardnost předmětných transakcí, neboť v důsledku zapojení společnosti SALMON měla žalobkyně finanční prostředky v řádech desítek miliónů korun k dispozici později. Žalovaný proto poukazoval na to, že toto zapojení odpovídá pozici *buffera*; s tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Úhrady dodavatelům až po připsání platby od odběratele z jiného členského státu, ač sám o sobě tento postup nelze vyloučit, jsou pak další z mnoha okolností, které vedly žalovaného

pokračování

a následně krajský soud k učinění závěru o možné vědomosti žalobkyně ohledně podvodného jednání.

[70] Stejně tak používání virtuálních sídel je v obchodním styku známým jevem, který sám o sobě podezření budít nemusí, není-li spojen s dalšími indiciemi (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51; ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31; či ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018-47). Obdobně to platí i o zahraničních zástupcích dodavatelů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2023, č. j. 5 Afs 414/2021-49).

[71] Stran argumentace ověřování dodavatelů Nejvyšší správní soud upozorňuje, že „[n]elze dospět k názoru, že ověřování statutu nespolehlivého plátce stačí pro splnění dostatečné obezřetnosti“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022, č. j. 9 Afs 70/2020-43). Co se týče poukazu na recenze na tradingových platformách, lze odkázat na bod [97] napadeného rozhodnutí, dle kterého plyne, že subjekty nebyly platformami nijak prověřovány. Ani zde nelze dospět k závěru, že by kontrola těchto recenzí stačila pro splnění dostatečné obezřetnosti.

[72] Důvodná není ani argumentace stěžovatelky stran nepřiměřenosti požadavku na doložení dokladů o původu zboží v roce 2014, resp. 2015. Nezjišťování původu zboží je bezpochyby další okolností svědčící o tom, že žalobkyně nepřijala potřebná opatření k tomu, aby zamezila své účasti na daňovém podvodu, neboť neověřovala původ zboží při obchodování s rizikovou komoditou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2022, č. j. 9 Afs 348/2019-53) [mobilní telefony jsou považovány za rizikovou komoditu; s účinností od 1. 1. 2015 se u nich dokonce uplatní režim přenesení daňové povinnosti]. Samozřejmě nelze vyloučit, že předložené dokumenty by uváděly nepravdivé skutečnosti; to však neznamená, že lze na ověřování původu zboží rezignovat, jak se domnívá stěžovatelka.

[73] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že pokud se žalobkyně rozhodla obchodovat v rizikovém prostředí, jakým jsou tradingové platformy, navíc s komoditou považovanou za rizikovou, a chtěla se vyhnout podezření o zapojení do daňových podvodů, měla si obchodní partnery prověřovat a na základě zjištěných pochybností mezi nimi udělat tolik potřebnou selekci a rovněž přijmout veškerá možná opatření (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017-70).

III. E Nesprávné právní hodnocení obchodu na tradingových platformách

[74] Závěrem stěžovatelka namítala, že se krajský soud (ani žalovaný) nezabýval specifiky tradingových platforem, tím, na jaké platformě obchodovala žalobkyně a také zda je v případě tradingu nutné vyvinout vyšší míru opatrnosti, či zda postačí standardní interní mechanismy. Namítá, že je na trading nahlíženo negativně, což bylo kladeno k tíži žalobkyni.

[75] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole k tradingovým obchodům mimo jiné uvedl, že se jedná o obchodování s živými penězi v reálných podmínkách, přičemž *trader* je obchodník zaměřující se na velmi krátkodobé až střednědobé investiční horizonty

pohybující se zpravidla v rámci několika minut, dnů či týdnů. Kromě klasických akcií a dluhopisů je možné obchodovat s různými deriváty, jako jsou opce nebo komoditní *futures* kontakty, což je příležitostí pro vyšší než obvyklý zisk, ale zároveň je zde také vyšší riziko ztrát. Ztráty jsou běžnou součástí tradingu; podstatné je, aby *trader* generoval zisky, které je ve výsledku překonají. Správce daně zjistil, že žádný z tzv. tradingových obchodů, které žalobkyně realizovala, negenerovaly ztrátu. Dosahovaná marže činila ve většině obchodních případů v průměru 7 %, výjimku tvořily dodávky společnosti SALMON, kde byla marže žalobkyně 3,5 % a stejnou marži pak měla i společnost SALMON. Naproti tomu dodavatelé v řetězci obchodů dosahovali průměrné marže maximálně 1-2 %, v prokázaných případech také odběratelé z jiných členských států dosahovali marže maximálně 1 %.

[76] Zpráva o daňové kontrole dále uvádí, že v případě obchodů realizovaných žalobkyní bylo „komoditou“ DPH, nikoliv zboží jako takové. To bylo pouze prostředkem k dosažení zisku, aniž by žalobkyně nutně musela použít vlastní peníze. Platbu za zboží inkasovala před jeho dodáním odběratelům, a naopak dodavatelům platila až po převzetí zboží. Mimo to od státu inkasovala vratky DPH a banka jí poskytla úvěrový rámec ve výši 60 % na pohledávky za společností SALMON, které jako jediné dodávala zboží s devadesátidenní splatností; jediným rizikem pro žalobkyni byla nevyplacená DPH ze státního rozpočtu. Obchodem bez vlastních prostředků žalobkyně inkasovala zisk ve výši cca 6 % z realizovaných obchodů.

[77] Proto správce daně dospěl k závěru, že obchody realizované žalobkyní mají s tradingovými společnou pouze rychlost. Zpráva o daňové kontrole rovněž rekapituluje vyjádření ze dne 20. 5. 2015, zaslané správci daně v rámci kontroly u společnosti SALMON, kde zástupce žalobkyně vysvětluje podstatu tradingových obchodů. Mimo jiné uvádí, že nevýhodou je nulová podpora od výrobce, nulová splatnost, dodavatel nepřispívá na marketing, ochranu cen, ochranu skladu, nezaručuje stálost dodávek, ani ceny či kvality, negarantuje původ zboží, není dána serióznost dodavatele, serióznost odběratele. Žalobkyně si tedy větší rizikovosti obchodů musela být vědoma. Na tyto závěry následně navázal žalovaný (body [59] až [61] napadeného rozhodnutí) a pak i krajský soud. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že by se krajský soud (a žalovaný) tradingovými obchody nezabýval. Stěžovatelka zároveň nijak konkrétně nezpochybnila vyslovený závěr, že v případě žalobkyně se o trading nejednalo. Nelze přisvědčit ani argumentu, že povaha tradingových obchodů je hodnocena negativně, což se mělo promítnout v hodnocení dalších důkazů, jak je dle stěžovatelky patrné především u dopravy zboží, neboť to bylo skutečně dodáváno. Jak Nejvyšší správní soud již upozornil, fiktivní doprava žalobkyni nebyla vytykána.

[78] Je třeba připomenout, že je to především daňový subjekt, kdo nese odpovědnost za výběr svých obchodních partnerů (i platformy, na které obchoduje) a za to, jaká opatření učiní, aby zamezil svojí účasti na podvodném jednání (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2021-74). Stěžovatelka neprokázala, že by žalobkyně učinila dostatečná opatření k tomu, aby zamezila své účasti na podvodném jednání. Tuto neobežřetnost nelze obhajovat povahou tradingových platform; bylo na žalobkyni, kde a jakým způsobem bude obchodovat. Přijatá opatření by měla být vždy přiměřená dané situaci a riziku. Navíc opatření prezentovaná stěžovatelčinou argumentací by nemohla být dostatečná ani v případě, že by se o tradingové platformy nejednalo.

pokračování

[79] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že v daňovém řízení byla prokázána existence podvodu na dani z přidané hodnoty. Zároveň žalobkyně věděla, či minimálně vědět mohla a měla, že se podvodného řetězce účastní; nepostupovala dostatečně obezřetně a nepřijala opatření, která po ní bylo možno rozumně požadovat, aby svojí účasti na podvodném řetězci zabránila. Nejvyšší správní soud proto shledal kasační stížnost nedůvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[80] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[81] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nepřiznal. Kasační stížnost byla podána osobou zúčastněnou na řízení, přičemž fakticky podporovala pozici žalobkyně. Úhrada jejich nákladů proto vychází z neúspěšnosti kasační stížnosti (viz rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2010, č. j. 2 As 15/2009-242). Proto bylo rozhodnuto, že žalobkyně nárok na náhradu nákladů řízení nemá.

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

V Brně dne 13. října 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně

senátu