



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **PM Trading s. r. o.**, Jana Růžičky 1165/2a, Praha 4 – Kunratice, zast. advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., Chodská 1366/9, Praha 2 – Vinohrady, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2018, čj. 846/18/5300-22441-711776, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 3. 2023, čj. 3 Af 9/2018-71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] V této věci se NSS opět zabývá nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) při obchodování s materiálem s obsahem drahých kovů v podvodném řetězci. NSS mimo jiné vysvětlí, co se rozumí „chybějící daní“ (která je předpokladem pro existenci daňového podvodu), a vyjádří se k otázce vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodném řetězci.

I. Popis věci

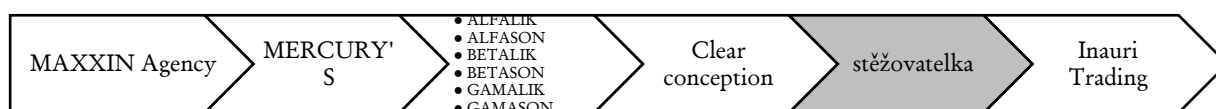
[2] Žalobkyně (v řízení před NSS *stěžovatelka*) obchodovala s materiálem, který obsahuje drahé kovy, jmenovitě stříbro. Za zdaňovací období říjen a listopad 2013 si stěžovatelka vykážala v daňovém přiznání k DPH nadměrný odpočet ve výši necelých 15,5 miliónů Kč.

[3] U obou zdaňovacích období zahájil Finanční úřad pro hl. město Prahu (správce daně) postup k odstranění pochybností a následně i daňovou kontrolu. Během kontroly prověřoval obchodní činnost spojenou právě s nákupem a prodejem materiálů s drahým kovem. Správce daně neměl pochyby o faktickém přijetí materiálu; měl ovšem podezření, že tento materiál byl přeprodáván v podvodném daňovém řetězci. V posuzovaných zdaňovacích obdobích identifikoval správce daně pokaždé jeden podezřelý obchodní řetězec. Jak je naznačeno níže, stěžovatelka (tehdy ještě pod obchodní firmou PSDK.cz s. r. o.) vždy pořizovala materiál od tuzemské společnosti Clear conception s. r. o. a dále jej prodala společnosti Inauri Trading ze Spojených arabských emirátů s místem dodání v Turecku:

- **zdaňovací období říjen 2013**



- **zdaňovací období listopad 2013**



[4] Správce daně posoudil uplatněné nároky na odpočet DPH jako neoprávněné z důvodu účasti na podvodném řetězci. Vyměřil proto dvěma platebními výměry (ze dne 23. 1. 2017) daň ve výši 0 Kč. Stěžovatelka se odvolala, žalovaný její odvolání ale zamítl.

[5] Stěžovatelka se poté obrátila na Městský soud v Praze, také bez úspěchu. Tato věc se v podstatných rysech neliší od stěžovatelčiných případů, které správní soudy v minulosti již rozhodovaly. Městský soud tak neviděl důvod se odchýlit od dříve vyslovených závěrů. Žalovaný prokázal existenci daňového podvodu: MAXXIN Agency s. r. o. podala neúčinná daňová priznání, nereagovala na výzvy správce daně k podání správného daňového priznání, neplnila daňové povinnosti a byla nedosažitelná (nekontaktní). Následně se městský soud podrobně zabýval objektivními okolnostmi, na základě kterých stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Ačkoli městský soud dal některým dílčím žalobním námitkám za pravdu (žalovaný jasně neprokázal, že v době obchodování neměla Clear conception webové stránky; zjištěné rozdíly v hmotnosti neprokazují nevěrohodnost analýz; náhlé zahájení podnikání s vysokými obraty není samo o sobě podezřelé), zjištěné objektivní okolnosti tvoří v souhrnu přesvědčivý soubor skutečností, který prokazuje, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Protože žalovaný unesl důkazní břemeno ohledně existence daňového podvodu a zaviněné účasti na něm, musela stěžovatelka prokázat přijetí rozumných opatření. Důkazní břemeno ovšem neunesla, proto daňové orgány po právu odmítly nárok na odpočet DPH.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti napadenému rozsudku podala stěžovatelka kasační stížnost. Namítá, že žalovaný neprokázal existenci podvodu na DPH. Žalovaný totiž musí přesně zjistit, *s jakým zbožím a v jaké hodnotě se obchodovalo, jaký článek daňového řetězce, z jakého důvodu a v jaké výši neuhradil daň a zda se tak stalo v důsledku nějakého podvodného jednání.*

pokračování

Stěžovatelka dále nesouhlasila, že nedostižitelnost některých ze článků řetězce a nepodání daňového přiznání prokazuje existenci daňového podvodu. Pro účely odepření daňového odpočtu musí být nekontaktnost prokázána a podložena důkazy. Městský soud se prý nevypořádal s námitkou porušení předsudku zpětného hodnocení. Napadený rozsudek je také vnitřně rozporný, městský soud totiž dal stěžovatelce v některých věcech za pravdu, ale v konečném výsledku je označil za marginální nedostatky. Daňové orgány musí napevno zjistit, zda daň nebyla odvedena. Stěžovatelka dále nevidí nic vadného na rychlosti uskutečněných obchodů ani na pevném stanovení výše ceny zboží. Materiály s obsahem drahých kovů často podléhají cenovým výkyvům, proto bylo nezbytné ceny pevně stanovit. Městský soud tak ve skutečnosti kritizuje něco, co je v podnikatelském prostředí zcela běžné. Závěrem stěžovatelka kritizuje předchozí rozhodnutí NSS, označuje jej za judikaturní excés a předesílá podání ústavní stížnosti pro porušení práva na spravedlivý proces a zákazů sebeobviňování.

III. Právní hodnocení

[7] Kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] NSS předesílá, že již v minulosti rozhodoval ve skutkově obdobné věci, která se rovněž týkala stěžovatelky (rozsudek ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading I*). I tam se zabýval podvodem na DPH v obchodování s materiály s obsahem drahých kovů. Nynější kauza se liší pouze v detailech. NSS nevidí rozumný důvod, aby se odchytil od již vyslovených závěrů.

[10] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Stěžovatelka uvádí, že se městský soud nevypořádal s její námitkou, ve které odmítá odpovědnost za nekontaktnost některých článků řetězce. K tomu NSS uvádí, že byť se soud adresně nevyjádří ke každé dílčí žalobní námitce, nečiní to ještě jeho rozsudek nepřezkoumatelným. Již Ústavní soud potvrdil, že „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nálezn ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, *M. CAMBELL & SONS*, bod 68). Z rozsudku lze poznat, jaký názor soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám, které jsou podstatné pro rozhodnutí věci, zejména se soud vyjádřil k otázce chybějící daně. Rozsudek není nepřezkoumatelný jen proto, že stěžovatelka nesouhlasí se způsobem odůvodnění, anebo proto, že rozsudek nenaplnuje její představy (např. rozsudek ze dne 26. 1. 2022, čj. 10 As 242/2021-46, bod 13 a tam cit. judikaturu).

[11] NSS úvodem připomíná obecná východiska pro odepření nároku na odpočet DPH. Splní-li daňový subjekt podmínky podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, má nárok na odpočet DPH. Toto pravidlo je nosným principem fungování DPH,

z něhož ovšem existují výjimky. Správce daně smí tento nárok na odpočet odmítnout mimo jiné tehdy, pokud se daňový subjekt zapojil do podvodného řetězce (k tomu např. rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, EU:C:2012:373, bod 41, nebo ze dne 28. 7. 2016, C-332/15, *Giuseppe Astone*, EU:C:2016:614, bod 50).

[12] Předtím než odepře nárok na odpočet daně, musí správce daně **zprv** zjistit, zda v konkrétním případě vskutku chybí daň a zda v daném případě existuje podvodný řetězec. Byť správce prokáže podvodné jednání, nemůže nárok na odpočet odepřít, jestliže daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět, že předcházející nebo následující plnění bylo zasaženo daňovým podvodem. Proto **zadruhé** musí správce prokázat, že daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět o daňovém podvodu, a to s ohledem na existující objektivní okolnosti. Pokud tyto skutečnosti prokáže, musí daňový subjekt ještě (**zatřetí**) dostat šanci, aby prokázal, že přijal dostatečně účinná opatření k předejití účasti na daňovém podvodu. Důkazní břemeno ve vztahu k první a druhé podmínce nese správce daně; splnění třetí podmínky tíží naopak daňový subjekt (k tomu např. rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, body 38 až 42, včetně citace starší judikatury, nedávno shodně rozsudek ze dne 31. 8. 2023, čj. 10 Afs 19/2023-64, *EURO NÁŘADÍ*, body 15 a 16).

[13] NSS se v části **III.A.** nejprve vyjádří ke dvěma provázaným otázkám, a sice kdy daň v určitém obchodním řetězci chybí (**III.A.1.**) a zda došlo k podvodu (**III.A.2.**). Následně NSS odpoví, zda stěžovatelka mohla a měla vědět o podvodné povaze obchodování v řetězci (**III.B.**).

III.A. *K chybějící dani a existenci podvodu na DPH*

[14] Stěžovatelka kritizuje závěr o existenci daňového podvodu. Trvá na tom, že žalovaný neprokázal chybějící daň. Pokud daň skutečně chybí, neprokázal, že se tak stalo podvodně. Požaduje, aby daňové orgány podrobně popsaly, s jakým zbožím a v jaké hodnotě se obchodovalo. Nadto vznáší požadavek, aby daňové orgány přesně vyčíslily chybějící daň, přiřadily ji k některému z článků řetězce a zjistily důvod jejího neodvedení.

III.A.1. *Daň chybí*

[15] Základním předpokladem pro existenci daňového podvodu je zjištění, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, tj. je tu *chybějící daň* (nebyla odvedena daň). Jednání, které zapříčiní chybějící daň, se může dopustit kterýkoli článek řetězce. Není ani podstatné, zda chybějící daň přesně odpovídá odepřené výši odpočtu DPH (srov. např. rozsudek ze dne 1. 10. 2021, čj. 6 Afs 126/2021-41, *ExaSoft Czech*, bod 18 a tam cit. judikatura).

[16] Dále platí, že daňové orgány sice musí prokázat existenci chybějící daně, nemusí ji však přesně vyčíslit – to ostatně v mnoha případech není ani dost dobře možné (srov. rozsudek ze dne 26. 1. 2023, čj. 1 Afs 164/2021-52, *Z + M servis*, bod 27 a tam cit. judikatura).

[17] Na druhou stranu pojem chybějící daň nelze chápat tak široce, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost. Daň totiž musí chybět právě z toho důvodu, že se tak stalo podvodně (např. rozsudek ze dne 25. 4. 2019,

pokračování

čj. 7 Afs 321/2018-80, *Bohemia Trade CZ*, bod 24, včetně citací starší judikatury) [k tomu blíže část III.A.2.].

[18] NSS se již mnohokrát zabýval tím, co lze hodnotit jako případ „chybějící daně“. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně. K tomuto narušení může dojít již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. Pak totiž nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce nemá žádné podklady pro vyčíslení daně. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku (a za porušení neutrality DPH) i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně (např. rozsudek ze dne 28. 2. 2022, čj. 3 Afs 119/2020-38, *Europea Distribution*, body 44 až 46).

[19] V nynější věci závěr o chybějící dani vycházel z několika okolností. Společnost MAXXIN Agency nesplnila svou základní povinnost tvrdit daň. Je sice pravda, že tato společnost podala daňová přiznání; ta ovšem byla **neúčinná** (společnost tvrdila daň nikoliv za čtvrtletní zdaňovací období, ale za období měsíční). Ačkoli ji finanční úřad opětovně vyzval k podání správného daňového přiznání, MAXXIN Agency zůstala nečinná, žádné další daňové přiznání nepodala a se správcem daně již dále nekomunikovala (srov. bod 42 rozhodnutí žalovaného a bod 37 napadeného rozsudku). Stěžovatelka proto nemůže uspět s námitkou, že závěr o chybějící dani vychází jen z nekontaktnosti a nesplnění formálních povinností společností MAXXIN Agency.

[20] Pro dokreslení celé věci NSS dále poukazuje na způsob, jakým se společnost MAXXIN Agency stavěla ke snaze správce daně zjistit, zda řetězec není zatížen daňovým podvodem. Správce daně prověřoval, jak daleko sahá obchodní řetězec, tj. kdo všechno se zapojil do sporných obchodů. To se mu dařilo až do doby, kdy narazil na společnost MAXXIN Agency. Právě tato společnost správci daně neposkytla součinnost (§ 6 odst. 2 daňového řádu). Výzvy k poskytnutí součinnosti musel správce činit opakovaně, neboť mu MAXXIN Agency nepředložila dokumenty, ze kterých lze zjistit dalšího dodavatele. Správce daně musel rovněž opakovaně odkládat ústní jednání. Ani během ústního jednání mu společnost neřekla ani nedoložila, kdo jí dodával materiály s obsahem stříbra (viz podrobný popis kontrolního postupu ve zprávách o daňové kontrole za říjen a listopad 2013).

[21] Není pravda, že závěr o nekontaktnosti včetně nepodání daňového přiznání společností MAXXIN Agency nemá žádnou oporu v daňovém spise. Žalovaný v bodě 42 svého rozhodnutí výslovně uvedl, že správce daně si zažádal u místně příslušného finančního úřadu o informace o této společnosti. Ten mu pak sdělil, že společnost neplní daňové povinnosti a nelze se s ní nijak spojit. Právě z odpovědi finančního úřadu pak daňové orgány vycházely.

[22] Stěžovatelka dále kritizuje závěry o nekontaktnosti prvního článku, neboť jí to přece nemůže být kladeno k tíži. Podle NSS však je rozhodující to, že daň chybí, protože MAXXIN Agency podala neúčinná daňová přiznání, výzvu k podání správného daňového tvrzení ponechala bez odezvy a vůbec neplnila své daňové povinnosti. Tím daňové orgány postavily najisto, že neutralita daně byla v posuzovaných řetězcích porušena a daň skutečně

chybí. Lze doplnit, že v této fázi šlo o prokazování objektivních skutečností, které ukazují na chybějící daň a podvodné jednání, nikoli o dokazování vědomosti stěžovatelky o těchto skutečnostech – to ostatně správně poznamenal ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný (k vědomosti stěžovatelky část III.B. níže).

[23] Stěžovatelka si nepomůže ani odkazem na rozsudek ze dne 21. 3. 2018, čj. 1 Afs 427/2017-48, *FILÁK*. NSS již dříve stěžovatelce vysvětlil, že tato věc řeší jinou otázku, a to vnitřní rozpornost rozhodnutí, které směřovalo důkazní standardy pro daňový podvod a zneužití práva (více k tomu předchozí stěžovatelčina věc 10 Afs 206/2020, *PM Trading I*, bod 30).

[24] Stěžovatelka kritizuje rozsudek 10 Afs 206/2020 ve své předchozí věci, který prý vybočuje z rozhodovací praxe NSS. V onom rozsudku, konkrétně v bodu 31, NSS uvedl, že pokud chtěla stěžovatelka vyvrátit závěr správce daně, že daň nebyla odvedena, „*mohla sama za pomoci vlastních obchodních kontaktů dohledat, že ve všech řetězcích byla DPH zaplacená, případně mohla pomoci správci daně dohledat prvotní zdroj obchodovaných materiálů s obsahem drahých kovů*“. Stěžovatelka naznačuje, že pokud by sama hledala, který článek v řetězci neodvedl daň, poskytla by daňovým orgánům „*významnou indicii, že řetězec může být zasazen daňovým podvodem*“, nadto by to mohlo mít dopad i na její trestněprávní odpovědnost. Takovéto závěry mají dopad i na porušení ústavního zákazu sebeobviňování (čl. 37 odst. 1 Listiny základních práv a svobod).

[25] S touto argumentací však nemůže NSS souhlasit. Právě citovaný závěr v předchozím rozsudku NSS uvedl proto, aby ukázal, že v praxi daňové subjekty mají reálné možnosti, jak účinně zpochybnit závěry o chybějící dani. Nic více, nic méně. Nikdo stěžovatelku *nenutí* takovéto úkony činit. Konec konců je věcí stěžovatelky, jakou obranu a strategii si zvolí. NSS chtěl jen ukázat, že takovouto možnost stěžovatelka má a závěry správce daně vyvrátit může. Pokud by snad stěžovatelka zjistila, že došlo k trestné činnosti, do které by mohla být nějak zapojena, nikdo stěžovatelku ani nenutí, aby sama dobrovolně daňovým orgánům takovouto informaci poskytla. Veškerá argumentace stěžovatelky ohledně zákazu sebeobviňování se proto jednak míjí s tím, co NSS skutečně řekl, jednak se míjí i s tím, jak lze zákaz sebeobviňování v daňové oblasti rozumně uchopit (k zákazu sebeobviňování v daňové oblasti srov. komplexně zejm. rozsudek ESLP ze dne 4. 10. 2022, *De Legé proti Nizozemsku*, č. 58342/15, text v § 62 a hlavně v §§ 74 až 84).

III.A.2. Daňová neutralita byla narušena v důsledku podvodného jednání

[26] Nyní se NSS bude zabývat druhou částí kasační námitky. Zde stěžovatelka zpochybňuje prvek podvodnosti.

[27] NSS předesílá, že aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí ke zjištění o chybějící dani přistoupit ještě další, objektivní (nestandardní) okolnosti. Ty se často mohou prolínat (a v tomto případě někde i prolínají) se skutečnostmi osvědčujícími zaviněnou účast na daňovém podvodu (srov. cit. 10 Afs 206/2020, *PM Trading I*, bod 33). Teprve soubor neobvyklých a podezřelých okolností může být dostatečným podkladem pro závěr, že daň chybí v důsledku cílené snahy získat neoprávněné daňové

pokračování

zvýhodnění (srov. rozsudek ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, *AUTODOPRAVA K&K*, bod 23).

[28] Na správce daně ovšem nelze klást nerealistické nároky. Jeho úkolem je **vysvětlit podstatu daňového podvodu a vylíčit řetězec skutkových okolností, které v souhrnu svědčí o daňovém podvodu** (srov. rozsudek ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *Exasoft Holding*, bod 24). Není třeba, aby správce popsal, kdo a jakým způsobem spáchal podvod, detaily obchodování a přesný popis obchodovaného zboží (toho všeho se stěžovatelka v nynějším případě domáhá), případně kdo, proč a v jaké výši neodvedl daň (takto již rozsudky ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN*, bod 28, a ze dne 28. 8. 2020, čj. 8 Afs 232/2018-45, *Harmonie Rajhrad*, bod 28).

[29] Na existenci podvodu na DPH lze zpravidla usuzovat nepřímou, na základě určitých podezřelých indicií, které nejsou svou povahou nahodilé či navzájem izolované. Daňové orgány sice nemusí (a s ohledem na charakter daňových podvodů ani nemohou) prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici (již cit. 6 Afs 130/2014, *ALADIN*, bod 28).

[30] V nynější věci označil správce daně za podezřelé dva řetězce, u nichž zjistil následující neobvyklé okolnosti:

- **Chybějící podnikatelská historie.** Kromě společnosti MAXXIN Agency neměly ostatní články obchodního řetězce žádnou podnikatelskou historii. Stěžovatelka původně vznikla jako předzaložená (*ready-made*) společnost pod obchodní firmou SATENKIA, s. r. o. Po odkoupení 100% podílu mateřskou společností VSDK, s. r. o. (nyní AMPM, a. s.) se přejmenovala na PSDK.cz, později na PM Trading. Společně s poslední změnou obchodní firmy se ujal funkce jednatele Ing. Maur, který byl současně členem představenstva mateřské společnosti VSDK. Krátce po registraci k DPH stěžovatelka vykazovala obrat v řádech desítek miliónů korun. Clear conception také neměla žádnou solidní obchodní historii: krátce po vzniku a registraci k DPH začala okamžitě vykazovat desetimiliónové obraty, sídlila na tzv. hromadné administrativní adrese a neměla žádnou sebe prezentaci. Šestice společností s koncovkou *LIK nebo *SON (ALFALIK, ALFASON, BETALIK, BETASON, GAMALIK, GAMASON) vznikla v těsné časové blízkosti během května až července 2013. Jejich zakladatelé a jednatelé byli otec a syn, Jan a Jiří Kysela. Krátce po zápisu do obchodního rejstříku se tyto společnosti zaregistrovaly k DPH a okamžitě začaly vykazovat obrat v hodnotě desítek miliónů korun. MERCURY'S rovněž začala vykazovat vysoký obrat až po registraci k DPH. Navíc měla sídlo na adrese, kde sídlí více než dva tisíce společností (Kaprova 42 na Starém Městě v Praze), její jednatel Zbyněk Bartošík vystupoval jako statutární orgán v dalších osmnácti společnostech, jedním ze společníků byla společnost se sídlem na Belize a společnost si nechala zapsat celkem osmnáct živnostenských oprávnění, to vše během posuzovaných zdaňovacích období. MAXXIN Agency vykazovala vysoký obrat, ovšem bez náležité sebe prezentace.
- **Personální propojení článků řetězce.** Stěžovatelčin jednatel Maur se dozvěděl o existenci společnosti Clear Conception od pana Kysely, svého známého z dob vysokoškolských studií, který byl jednatelem ve všech abecedně znějících společnostech s koncovkou *LIK nebo *SON. Jednatel společnosti Clear Conception se osobně znal s panem Karmazínem, který byl společně s panem Maurem členem představenstva mateřské společnosti stěžovatelky.
- **Způsob obchodování s drahými kovy.** Správce daně poukázal na několik neobvyklých charakteristik vzájemného obchodování. Celá obchodní operace se udála během *jediného dne*, což zahrnovalo dodání zboží společností MAXXIN Agency, jeho postupné přeprodávání až ke stěžovatelce, provedení analýzy kvality materiálů až po vývoz zboží do

třetí země (vývoz mimo země Evropské unie nepodléhá zdanění a lze si za něj nárokovat daňový odpočet). Cena zboží se přitom odvíjela od údajů zveřejňovaných *burzou* v Londýně za použití cenového koeficientu. Současně v tentýž den se *opačným směrem* přeprodávaly slitky investičního zlata (stejně jako u vývozu sporného zboží nepodléhá zdanění jen s tím rozdílem, že si nelze nárokovat daňový odpočet). Úhrada za sporné zboží a dodané slitky investičního zlata se dělá formou *vzájemného zápočtu pohledávek*.

- **Umělé zvyšování cen bez přidané hodnoty.** Správce daně uvedl, že přeprodávání zboží v řetězci a postupné zvyšování ceny postrádalo hospodářský smysl. V nynější věci neviděl v přeprodávání materiálů s drahými kovy žádné úsilí, které by zvyšovalo hodnotu sporného zboží.

[31] Není pochyb o tom, že žalovaný prokázal existenci daňového podvodu. Žalovaný sice nepopsal daňový podvod do posledního detailu, jak však již NSS výše naznačil, něco takového nelze po daňových orgánech rozumně požadovat. Podstatné je, že žalovaný přesvědčivě popsal, *v čem tkvěl* daňový podvod. S výjimkou jedné společnosti neměl nikdo solidní podnikatelskou historii. Krátce po registraci k DPH začaly společnosti okamžitě vykazovat vysoký obrat v řádech desítek miliónů korun, neměly žádnou sebezprezentaci (dokonce ani webové stránky) a některé z nich sídlily na adresách s tisíci dalšími společnostmi. Statutární orgány některých článků řetězce se mezi sebou osobně znají. Závěr o existenci daňového podvodu zesiluje způsob obchodování se zbožím. Jednotlivé články řetězce si mezi sebou zboží přeprodávaly s cílem jej vyvézt do třetí země. Prvek exportu je v nynější věci klíčový, neboť s ním je spojen nárok na odpočet DPH. Těsně před vývozem sporného zboží se ještě udělala krátká zastávka u společnosti Clear conception, která měla provádět analýzu ryzosti materiálů s drahými kovy včetně jejich homogenizace. Po zjištění výsledku kvality tato společnost zboží dále přeprodala stěžovatelce a předala jej podle pokynů stěžovatelky určenému přepravci; zboží se následně proclilo a vyvezlo do třetí země. **To vše během jediného dne.** V tentýž den probíhal čilý obchod i opačným směrem, kdy se prodávaly slitky investičního zlata. Úhrada se v obou směrech obchodu dělá zápočtem pohledávek.

[32] Jednalo se tak o promyšlenou strategii, která vyžadovala úzkou spolupráci mezi jednotlivými články řetězce, bez které by výše popsaný způsob obchodování nebyl dobře možný. Také NSS pokládá za podezřelé, aby se takto složitá obchodní transakce uskutečnila během jednoho dne, navíc s cenotvorbou, která rovněž vyžaduje vzájemnou domluvu. Souhra neobvyklých okolností není náhodná. Měla co nejvíce ztížit odhalení podvodného řetězce, o čemž mj. svědčí i rozšíření řetězce o společnosti s příponami *SON a *LIK (ve zdaňovacím období listopad 2013). A současně měla zastřít skutečnost, že DPH nebyla v řetězci obchodů řádně odvedena. Neobvyklé okolnosti nynějšího případu jsou natolik závažné, že neponechávají prostor pro jiný závěr.

[33] Nedůvodná je též námitka ohledně rychlosti uskutečněných obchodů a cenotvorby. Stěžovatelka uvádí, že rychlost ani způsob stanovení prodejní ceny po vzájemné dohodě se nijak nevymyká běžným obchodním stykům, nejedná se tedy o nic podezřelého. Již městský soud vysvětlil, že opakované obchodování se vzácnými kovy v krátkých časových intervalech představuje neobvyklou okolnost typickou pro daňové podvody (bod 49 napadeného rozsudku). Ačkoliv výše popsaná cenotvorba není sama o sobě problematická, tak právě „paušální“ povaha určení hodnoty zboží svědčí o opaku (srov. bod 55 tamtéž). Tyto okolnosti tak představují další střípek do mozaiky utvářející celkový obraz o podvodu. Stěžovatelka sice v kasační stížnosti obecně tvrdí, že způsob stanovení ceny zboží v této věci

pokračování

je běžnou praxí, což údajně potvrdí „*jakýkoli obchodník s drahými kovy*“, žádné důkazy ale v tomto směru nenavrhl ani nenavrhuje.

[34] Konečně k obecné výtce porušení předsudku zpětného hodnocení NSS uvádí, že se stěžovatelce k této otázce již dostalo vyčerpávající odpovědi (srov. 10 Afs 206/2020, *PM Trading I*, bod 28 a tam cit. judikatura). NSS proto znovu opakuje, že okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami apod.).

[35] NSS tak uzavírá, že žalovaný prokázal existenci podvodu na DPH.

III.B. *K tomu, zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět o daňovém podvodu*

[36] K úvahám městského soudu ohledně zaviněné účasti stěžovatelky na podvodu nemá NSS žádné výtky. Městský soud shrnul všechny objektivní okolnosti, na základě kterých stěžovatelka alespoň měla a mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu (bod 41 rozsudku, srov. body 53 až 59 rozhodnutí žalovaného). Ke každé z nich se poctivě a obsáhle vyjádřil a vysvětlil stěžovatelce, proč její argumentace neobstojí (srov. body 42 až 58 rozsudku).

[37] Stěžovatelka kritizuje jen závěr městského soudu, který je údajně vnitřně rozporný: na jedné straně městský soud dal stěžovatelce v některých otázkách za pravdu, na druhé straně jsou nedostatky v úvahách žalovaného bezvýznamné. Přitom právě na těchto marginálních nedostacích (údajná neexistence webové stránky u společnosti Clear conception, nevěrohodnost analýz o ryzosti obchodovaného materiálu jen pro minimální rozdíly v hmotnosti, chybějící označení materiálů) žalovaný stavěl závěr o zaviněné účasti na daňovém podvodu.

[38] NSS k tomu uvádí následující. Všechny objektivní okolnosti tvoří jeden celek, jsou to větší či menší díly tvořící mozaiku ukazující na povědomost stěžovatelky o účasti na podvodu na DPH. Proto jednotlivé okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit je izolovaně (rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 61). Ač to není na první pohled zřejmé, právě o to se stěžovatelka nyní pokouší. Upozorňuje na dílčí otázky, byť městský soud sám jasně vysvětlil, že tyto nedostatky nemohly vyvrátit závěr o stěžovatelčině zaviněné účasti na daňovém podvodu. Klíčové poznatky daňových orgánů totiž vyvráceny nebyly, respektive je stěžovatelka ani nezpochybnila (srov. bod 58 napadeného rozsudku). NSS vyzdvihuje zejména komplikovanost řetězce, obchodování s rizikovou komoditou a zvyšování ceny bez reálné přidané hodnoty, to vše s výrazným personálním propojením v řetězci. Síla zjištěných okolností leží právě v jejich komplexnosti. Chce-li stěžovatelka uspět, musí vyvrátit alespoň takovou část zjištěných skutečností, která již nabourá celkovou konstrukci, na níž daňové orgány postavily závěry o subjektivní stránce. To se stěžovatelce nepodařilo.

[39] Městský soud tak správně uzavřel, že zjištěné indicie jsou natolik silné, že ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících

nepřímých důkazů. Ty spolehlivě prokazují, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či alespoň vědět měla a mohla.

[40] NSS rovněž souhlasí s městským soudem, že provedení výsledku jednání společnosti ALFASON by do věci nepřineslo nic nového; vše podstatné již bylo řečeno při zahájení daňové kontroly.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Důvodná není ani jedna z kasačních námitek, NSS proto zamítl kasační stížnost (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 18. října 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu