



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobce: **J. B.**, zastoupený JUDr. Radomilem Mackem, advokátem se sídlem nám. J. M. Marků 92, Lanškroun, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2021, čj. 25938/21/5300-21442-712906, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 22. 6. 2022, čj. 52 Af 51/2021-48,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce provozoval a provozuje velkoobchod s nápoji. Zboží dodával též odběratelům se sídlem mimo území České republiky, konkrétně do Polska. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále „správce daně“) u žalobce zahájil 26. 7. 2016 postup k odstranění pochybností a následně 9. 9. 2016 daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období květen 2016. Správce daně prověřoval okolnosti související s dodáním zboží odběratelům BEER O’CLOCK, Sp. z o. o. (dále „BEER“), a Wanda Siuda (dále „Siuda“), oba se sídlem v Polsku.

[2] Na základě výsledků daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že žalobce v uvedeném zdaňovacím období v případě plnění poskytnutých subjektu BEER sice splnil všechny zákonem stanovené (formální i hmotněprávní) podmínky pro vznik nároku na osvobození od daně. Jelikož se však účastnil řetězce zatíženého podvodem na DPH, správce daně neuznal osvobození od daně s nárokem na odpočet. V případě plnění poskytnutých subjektu Siuda dospěl pak k závěru, že žalobce pro účely osvobození od DPH neprokázal dodání zboží do jiného členského státu. Podle správce daně tak žalobce neprokázal oprávněnost vykázaného osvobození od DPH podle § 63 a § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[3] Rozhodnutím ze 7. 8. 2019, čj. 1455607/19/2811-00551-603153 (dále „platební výměr“), správce daně snížil nadměrný odpočet nárokovaný žalobcem na 138 660 Kč. V záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil.

[4] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v záhlaví uvedeným rozsudkem.

[5] Ve vztahu k odběrateli BEER soud potvrdil závěry daňových orgánů, že se žalobce v pozici tzv. brokera účastnil řetězce zatíženého podvodem na DPH, a proto bylo na místě mu odmítnout přiznání nároku na odpočet DPH z uskutečněných plnění. Krajský soud se ztotožnil se zjištěními daňových orgánů, že došlo k porušení neutrality DPH tím, že odběratel BEER z obchodních transakcí se žalobcem za zdaňovací období květen 2016 neodvedl daň, resp. vůbec nedodal daňové přiznání. Dalšími nestandardními okolnostmi vedoucími k závěru o existenci podvodu byly nekontaktnost odběratele BEER pro polské daňové orgány, změny firmy a sídla, vedení vymáhacího řízení na DPH, nedostatek obchodní historie odběratele, opakované platby v hotovosti v částkách překračujících zákonný limit, nenárokování vratky spotřební daně z alkoholických nápojů a nepředložení CMR nákladních listů. Nesrovnalosti panovaly též okolo existence části vozidel, které měly mezinárodní dopravu provádět. Uvedené okolnosti podle krajského soudu ve svém souhrnu dostačují k závěru o existenci daňového podvodu. Na uvedeném proto nemohla nic změnit snaha žalobce o relativizaci některých dílčích okolností. Ve spojení s dalšími nestandardními objektivními skutkovými okolnostmi jako neschopnost žalobce popsat, jak konkrétně došlo k navázání spolupráce s odběratelem BEER, přičemž jen v tomto zdaňovacím období činil objem transakce přes 1,3 milionu Kč, krajský soud dospěl ve shodě s daňovými orgány k závěru, že žalobce věděl nebo přinejmenším měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Vzhledem ke všem zjištěným nestandardním okolnostem, jakož i k tomu, že žalobce nepřijal preventivní opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována za účelem předejití jeho účasti na daňovém podvodu, nemohla obstát argumentace žalobce o jeho dobré víře.

[6] Ve vztahu k deklarovaným plněním vůči subjektu Siuda se krajský soud ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že žalobce neprokázal dodání (skutečnou přepravu) zboží do jiného členského státu osobě registrované k DPH.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a další vyjádření účastníků

[7] Žalobce (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, jíž navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel v kasační stížnosti a jejím následném doplnění namítl, že krajský soud dospěl k nesprávným závěrům ohledně stěžovatelovy účasti na daňovém podvodu, nepřijetí veškerých rozumných opatření a neprokázání dodání zboží do jiného členského státu. Stěžovatel se domníval, že odběratel BEER své daňové povinnosti řádně plní. Skutečnosti označené daňovými orgány i krajským soudem za nestandardní a podezřelé objektivní okolnosti, tj. například platby v hotovosti, realizace zápočtů či postup při nárokování spotřební daně, nijak zásadně nevybočovaly z běžné praxe stěžovatele. V tomto ohledu stěžovatel postrádá popis standardu, od něhož by byla odvozena nestandardnost jednotlivých zjištění správce daně.

[9] Dále namítl, že nebyla prokázána jeho „zlá víra“ stran jeho zapojení do podvodného řetězce transakcí. Daňové orgány ani krajský soud neprokázaly subjektivní odpovědnost stěžovatele ohledně jeho účasti na daňovém podvodu. Stěžovatel měl snahu své odběratele patřičným způsobem preventivně prověřovat. Správci daně tak doložil kopie potvrzení řidičů, kteří vyváželi zboží do Polska, rámcové kupní smlouvy s odběrateli BEER i Siuda, doklady o ověření registrace těchto odběratelů k DPH, potvrzení obou odběratelů o dodání zboží do Polska v rozhodném období a e-mailovou komunikaci s celním úřadem, ve které stěžovatel oznamuje uvedení zboží do volného daňového oběhu. Uvedl, že stejně jako stěžovatel ve věci sp. zn. 5 Afs 252/2017, přijal všechna rozumná opatření, která ze své pozice a z hlediska skutečností jemu seznatelných v rozhodném období přijmout mohl, aby bylo možno obchody s odběrateli realizovat. Daňové orgány ani krajský soud neuvedly, která další opatření ještě mohl přijmout. Podle stěžovatele si kromě ukončení obchodní spolupráce již nelze představit žádná další opatření.

[10] K otázce vrácení spotřební daně stěžovatel poukazuje na to, že k vrácení zjednodušeného průvodního dokladu docházelo pravidelně se zpožděním v řádu jednotek měsíců. Konkrétně to stěžovatel doložil právě na daňovém přiznání z června 2016, ze kterého je patrné, že se v tomto přiznání nárokuje vrácení daně od polských dodavatelů za zboží dodané v dubnu, březnu i únoru 2016, a dokonce i v září 2015. I v roce 2017 stěžovatel nárokoval vrácení spotřební daně z prodejů realizovaných v roce 2015. Závěr daňových orgánů a krajského soudu, že z uvedené okolnosti plyne účast stěžovatele na daňovém podvodu, proto nedává smysl. S ohledem na to, že zákon o spotřební dani v § 16 limituje nárokování vrácení daně prekluzivní lhůtou 6 měsíců od splnění všech zákonných podmínek, mohl být stěžovatel v dobré víře, že se žádného podvodu neúčastní a že na transakci není nic zásadně neobvyklého.

[11] Stran neprokázání dodání zboží do jiného členského státu stěžovatel namítl, že správci daně předestřel a doložil svoji běžnou obchodní praxi při dodávkách zboží polským odběratelům. Bylo tak na správci daně, aby prokázal, že se stěžovatel v posuzovaném případě od své zavedené obchodní praxe zásadně odchýlil. Zatímco v případě odběratele BEER daňové orgány i krajský soud uznaly, že stěžovatel faktické dodání zboží do jiného členského státu prokázal, při zcela totožné obchodní praxi u dodávek zboží subjektu Siuda zůstalo

dodání zboží do jiného členského státu neprokázané. Jediným rozdílem byl výslech jednatele odběratele BEER, jenž měl být podle informací polských orgánů zcela nekontaktní.

[12] Dále poukázal na to, že správce daně hodnotil chování stěžovatele s odstupem přibližně dvou let od realizace obchodních transakcí v měsíci květnu 2016 s odběrateli BEER a Siuda. A to v situaci, kdy vzájemná spolupráce trvala bez problémů již více než rok, a kdy ani daňové orgány nezjistily, že by se v rámci této obchodní spolupráce odběratelé BEER či Siuda dopouštěli podvodu na DPH. Zapojení odběratele BEER do daňového podvodu za zdaňovací období květen 2016 tak představovalo exces v jeho dosavadní činnosti. Vzhledem k legitimnímu očekávání stěžovatele, že jeho smluvní partner se nedopouští protiprávního jednání, je nutno nahlížet na chování odběratele BEER v kontextu okolností, které byly a mohly být stěžovateli v rozhodné době objektivně známy, a nikoli okolností, které se vyjevily až později. Stěžovatel nesporně, že v jednom případě převzal v hotovosti přes 1,5 milionu Kč, ani to, že jde o jednání nestandardní, nicméně jistě takové jednání není důvodem pro přerušování obchodní spolupráce a odmítnutí předání objednaného zboží. Stěžovateli navíc ani není zřejmé, jak by jej tato okolnost měla upozornit právě na riziko podvodu na DPH. Jde-li o probíhající daňovou exekuci u odběratele BEER, jde o skutečnost, která je pro stěžovatele prakticky nezjistitelná, a jež objektivně nemohl znát v květnu 2016. Závěr o účasti stěžovatele na daňovém podvodu byl učiněn na základě skutečností známých daňovým orgánům až přibližně dva roky po rozhodném období a na základě zjištění, která učinil po dožádání v rámci mezinárodní spolupráce. S touto znalostí věci se stěžovatel v rozhodném období května 2016 rozhodovat nemohl, a tudíž jím přijatá opatření mohou být poplatná pouze těm skutečnostem a poznatkům, které v tomto období měl prokazatelně k dispozici. Z tohoto pohledu je pak nutno přinejmenším jím přijatá opatření považovat za dostačující, aby vyloučila jeho účast na podvodném jednání.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti a jejímu doplnění navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že nebylo nutné prokazovat „zlou víru“ stěžovatele, nýbrž pouze to, že nebyl v dobré víře. Nadto, v souladu s relevantní judikaturou k odepření nároku na odpočet či nároku na osvobození od daně vede již nedbalost osoby, která toliko měla vědět, že se svým porizením účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Kasační námitka stěžovatele, že své odběratele patřičným způsobem preventivně prověřoval, je nepřijatelná, neboť v řízení před krajským soudem nenamítal nesprávné hodnocení opatření přijatých k zabránění jeho účasti v podvodném řetězci transakcí. Navíc stěžovatel sám připustil, že u polských odběratelů ověřoval pouze platnou registraci k dani z přidané hodnoty a dále mu dostačovalo to, co odběratelé dokládali k rámcové kupní smlouvě, k tomu stěžovatel rezignoval i na ověření dodání zboží do jiného členského státu. Současně nebylo prokázáno přijetí opatření, která stěžovatel nyní uvádí v řízení o kasační stížnosti. Již z výše uvedeného je zřejmé, že další opatření mohla být stěžovatelem přijata. Nakonec i neuskutečnění transakce je třeba považovat za relevantní opatření k zabránění účasti na podvodu. Námitku stran chybějícího popisu standardu stěžovatel v řízení před krajským soudem neuplatnil, nadto rozhodnutí žalovaného takový popis obsahuje. K otázce spotřební daně žalovaný uvedl, že stěžovatel v žalobě sám uvedl, že s výjimkou dvou zdaňovacích období odběratel BEER nečinil kroky k vrácení spotřební daně dlouhodobě. Dodání zboží odběrateli BEER bylo prokázáno až výslechem jednatele odběratele, nikoli tedy na základě listinných důkazních prostředků předložených stěžovatelem, jež vykazovaly shodné nedostatky jako listinné důkazní prostředky vztahující se k transakcím se subjektem Siuda. Skutečnost, že v předcházejícím období nebyla plnění mezi stěžovatelem a odběratelem

pokračování

BEER podvodem zasažena, případně se tuto skutečnost pouze nepodařilo správci daně zjistit, nepředstavuje důvod, pro který by stěžovateli náležel nárok na osvobození s nárokem na odpočet DPH navzdory tomu, že podmínky pro jeho odepření byly v nyní projednávaném zdaňovacím období květen 2016 splněny. Výhradně ve vztahu k existenci daňového podvodu, nikoli k prokázání účasti stěžovatele na něm, správce daně přihlížel i ke skutečnostem, jež nastaly či vyšly najevo až následně a o nichž stěžovatel v době obchodování s odběratelem BEER v měsíci květnu 2016 objektivně nemohl vědět.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Podle § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

[16] Podle odst. 2 téhož ustanovení dodáním zboží do jiného členského státu se pro účely tohoto zákona rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.

[17] Podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 8. 2020, dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

[18] Podle odst. 5 téhož ustanovení dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.

III.A Odběratel BEER

[19] Nejvyšší správní soud připomíná, že není sporné, že v průběhu daňového řízení bylo faktické plnění deklarovanému odběrateli BEER prokázáno. Žalovaný (bod 53 rozhodnutí žalovaného) i krajský soud (bod 24 nyní napadeného rozsudku) konstatovali, že stěžovatel prokázal splnění zákonem stanovených formálních i hmotněprávních podmínek pro přiznání osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně nicméně dospěl k závěru, že prověřované obchodní transakce mezi stěžovatelem a jeho odběratelem BEER byly zasaženy podvodem na DPH, přičemž stěžovatel o své účasti na něm věděl nebo přinejmenším měl a mohl vědět.

[20] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH a s tím spojeného odepření nároku na odpočet daně či osvobození od daně ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále „Soudní dvůr“). Obecná východiska k podvodu na DPH Nejvyšší správní soud přehledně shrnul například v rozsudcích z 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 201/2021-74, č. 4491/2023 Sb. NSS, bodech 39 až 45, a z 25. 10. 2023, čj. 1 Afs 1/2023-71, bodech 36 až 38.

[21] Judikatura Soudního dvora a správních soudů na základě těchto východisek vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující, jak postupovat, aby bylo možno plátc

odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu. Nejprve je třeba zjistit, zda k daňovému podvodu došlo (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti). Kombinace druhého a třetího kroku se označuje jako tzv. vědomostní test (rozsudky NSS 1 Afs 1/2023-71, bod 37, a z 16. 12. 2020, čj. 6 Afs 154/2020-47, bod 21).

[22] Popsaný test aplikovaly daňové orgány i krajský soud rovněž v nyní projednávané věci ve vztahu k odběrateli BEER (bod [5] výše). Jeho jednotlivé kroky nelze vnímat jako striktně oddělené, neboť relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, č. 2 či podmínky č. 3. Některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu. Uvedené je třeba zdůraznit právě z toho hlediska, že objektivní okolnosti nemají relevanci pouze ve vztahu k naplnění podmínky výše označené pod č. 2 (vědomost o podvodu), ale mohou být rozhodující právě i z hlediska naplnění podmínky označené výše pod č. 1, tedy i pro samotnou existenci daňového podvodu. Toto rozlišení má ostatně svůj význam i pro posouzení toho, zda lze klást k tíži daňového subjektu okolnosti zjištěné *ex post*. Zatímco v případě vědomosti o daňovém podvodu jistě nelze klást k tíži daňového subjektu okolnosti, které v době uskutečnění určité transakce ještě nenastaly, v případě zkoumání toho, zda vůbec k daňovému podvodu došlo, naopak často nezbude než v některých ohledech vyjít právě z okolností, které nastaly až po uskutečnění určité obchodní transakce. Lze tedy učinit dílčí závěr, že tzv. objektivní okolnosti zjišťované v souvislosti s tvrzeným daňovým podvodem primárně za účelem posouzení vědomosti daňového subjektu o podvodu, mohou být relevantní i pro samotný závěr o tom, že k podvodu došlo, resp. v jakých skutkových okolnostech spočíval (rozsudek NSS z 10. 9. 2020, čj. 8 Afs 303/2018-52, bod 23). Z hlediska aplikace uvedeného testu jako celku se tak jednotlivé objektivní okolnosti mohou vzájemně prolínat.

III.A.1 Objektivní okolnosti nasvědčující účasti na daňovém podvodu

[23] Ačkoli stěžovatel zpochybňoval či relativizoval některé konkrétní zjištěné objektivní skutkové okolnosti, jež správce daně zohlednil jak v prvním, tak i druhém kroku, fakticky nikterak nesporel naplnění 1. kroku, tedy samotnou existenci podvodu na DPH spočívající v prokázání porušení neutrality DPH (zde její neodvedení) za současného prokázání nestandardních skutečností dokládajících, že narušení neutrality není pouze podnikatelským selháním. Ostatně, na str. 7 repliky (doplnění kasační stížnosti) výslovně připustil, že ve zdaňovacím období květen 2016 se odběratel BEER daňového podvodu dopustil, byť mělo jít jen o exces v jeho dosavadní činnosti.

[24] Pokud stěžovatel namítl, že správce daně vyšel z okolností, které nastaly až po nyní projednávaném zdaňovacím období (například probíhající daňová exekuce u odběratele BEER), je v kontextu výše uvedeného nutno uvést, že tak správce daně, jakož i žalovaný a krajský soud, činili výhradně ve vztahu k prokázání samotné existence daňového podvodu, nikoli ohledně vědomosti stěžovatele o jeho účasti na tomto podvodu. Krajský soud v bodě 31 napadeného rozsudku přílehlavě osvětlil, že „v nyní posuzovaném případě mnoho okolností svědčících o existenci daňového podvodu (a tedy o naplnění 1. podmínky) představuje současně

pokračování

objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti žalobce na podvodných transakcích (2. podmínka). Pochopitelně nelze žalobci v rámci posuzování naplnění 2. podmínky vytýkat například pozdější nekontaktnost jeho odběratele nebo nepodání daňového přiznání tímto subjektem“ [zvýraznění NSS].

[25] Stěžovatel dále namítl, že skutečnosti označené daňovými orgány i krajským soudem za nestandardní a podezřelé objektivní okolnosti, tj. například platby v hotovosti, realizace zápočtů či postup při nárokování spotřební daně, nijak zásadně nevybočovaly z běžné praxe stěžovatele. Jde o námitku značně obecnou, již stěžovatel dále nijak nerozvinul a ponechal ji tak téměř v rovině prostého nesouhlasu se závěry daňových orgánů ohledně nestandardnosti těchto okolností. Jak plyne z bodů 55 až 77 rozhodnutí žalovaného, zjištěné objektivní okolnosti hodnotil pohledem běžně obezřetného daňového subjektu a dospěl k závěru o jejich nestandardnosti a ojedinělosti. V tomto ohledu není a nemůže být rozhodující, zda šlo o standardní obchodní praxi stěžovatele, neboť právě ta může být z hlediska účasti na daňovém podvodu riziková, protože by bylo absurdní, aby nevybočení z rizikové obchodní praxe bylo vykládáno ve prospěch daňového subjektu. Podle Nejvyššího správního soudu je v nyní projednávané věci naopak stěžejní, že obchodní chování stěžovatele bylo vyhodnoceno jako nestandardní a vybočující z běžné obchodní praxe průměrného, běžného obchodníka. K odepření nároku na odpočet totiž stačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem (rozsudek NSS z 3. 2. 2021, čj. 4 Afs 177/2020-43, bod 35). Právě na tomto závěru vystavely daňové orgány své zjištění o účasti stěžovatele v podvodném řetězci.

[26] Související kasační námitka, že rozhodnutí daňových orgánů neobsahují popis standardu, od něhož by byla odvozena nestandardnost jednotlivých zjištění správce daně, je nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl.

[27] Otázku nenárokování vratky spotřební daně, již podléhá dodané pivo, stěžovatel podle Nejvyššího správního soudu již v žalobě zpochybnil jen okrajově a nepřiliš srozumitelně. Uvedl totiž pouze to, že za zdaňovací období předcházející květnu 2016 průvodní doklady odběratelům BEER a Siuda zaslal, avšak vyjma období březen a duben 2015 mu dosud nebyly vráceny zpět. Až v kasační stížnosti uvedl, že již v průběhu kontroly si správce daně opatřil podklady o nárokování spotřební daně ze strany stěžovatele za rozhodné období 2015 a 2016, dále uvedl, že předložil daňové přiznání ke spotřební dani z piva za zdaňovací období červen 2016, z něhož je patrné, že se v tomto přiznání nárokuje vrácení daně od polských dodavatelů za zboží dodané v dubnu, březnu i únoru 2016, a dokonce i v září 2015, a že v roce 2017 stěžovatel nárokoval vrácení spotřební daně z prodejů realizovaných v roce 2015. Vzhledem k tomu, že tyto skutečnosti stěžovatel uplatnil poprvé až v kasační stížnosti, tedy po vydání nyní napadeného rozsudku krajského osudu, jde o skutkové novoty ve smyslu § 109 odst. 5 s. ř. s., k nimž Nejvyšší správní soud nepřihlíží. Dále namítl, že k vrácení zjednodušeného průvodního dokladu ani zdaleka nedochází obratem, ale naopak je zcela běžné, že jeho odběratelé vracejí takové doklady se zpožděním v řádu jednotek měsíců, a že zákon o spotřební dani v § 16 limituje nárokování vrácení daně prekluzivní lhůtou 6 měsíců od splnění všech zákonných podmínek, protože mohl být v dobré víře, že se žádného podvodu neúčastní a že na transakci není nic zásadně neobvyklého.

Tyto námitky jsou však nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť je poprvé uplatnil až v kasační stížnosti a krajský soud tak neměl možnost na ně řádně reagovat. Jde-li o argumentaci e-mailovou komunikací s celním úřadem, ve které stěžovatel oznamuje uvedení zboží do volného daňového oběhu, a že bude žádat o vrácení spotřební daně, ani ta nikterak nevyvrací závěr daňových orgánů o dlouhodobém nenárokování vratky spotřební daně.

[28] Dále stěžovatel namítl, že nebyla prokázána jeho „zlá víra“ ohledně jeho zapojení do podvodného řetězce. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že je to fakticky totéž, jako prokázání, že nebyl v dobré víře, jak ve vztahu ke stěžovateli uzavřely daňové orgány a krajský soud (srov. rozsudek NSS z 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31, body 37 a 41). Nadto, Soudní dvůr v bodě 31 svého nedávného rozsudku z 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, ECLI:EU:C:2021:266, uvedl, že není nezbytné osobě povinné k dani prokázat, že nejednala v dobré víře, k tomu, aby jí byl odepřen nárok na odpočet daně. Z judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že skutečnost, že osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, i když na základě přijatých opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby se ujistila, že toto plnění nevede k její účasti na daňovém podvodu, věděla nebo měla vědět, že se uvedeným porízením účastní plnění, které je součástí daňového úniku, stačí pro účely směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ke konstatování, že se uvedená osoba podílela na tomto úniku, a k tomu, aby jí byl odepřen nárok na odpočet daně.

III.A.2 Subjektivní okolnosti – přijetí nezbytných preventivních opatření

[29] Stěžovatel rovněž namítl, že přijal veškerá preventivní opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována za účelem předejití jeho účasti na daňovém podvodu. Uvedl, že si opatřil potvrzení řidičů, kteří vyváželi zboží do Polska, rámcové kupní smlouvy s odběrateli BEER i Siuda, doklady o ověření registrace těchto odběratelů k DPH, potvrzení obou odběratelů o dodání zboží do Polska v rozhodném období a e-mailovou komunikací s celním úřadem, ve které stěžovatel oznamuje uvedení zboží do volného daňového oběhu. Pokud jde o potvrzení řidičů a odběratelů, žalovaný i krajský soud příležitostně zpochybnili jejich vypovídací hodnotu (bod 81 rozhodnutí žalovaného a bod 43 napadeného rozsudku). Tyto závěry stěžovatel v kasační stížnosti nikterak nespornuje. Nejvyššímu správnímu soudu dále není jasné, a nevysvětluje to ani stěžovatel, jak by komunikace s celními orgány měla sloužit jako prevence před případným podvodem na DPH. Žalovaný v bodě 81 svého rozhodnutí uzavřel, že krom ověření platné registrace k DPH stěžovatel rezignoval na jakékoli další ověření (prověření) si svého odběratele BEER. Ani proti tomuto závěru stěžovatel v kasační stížnosti nebrojí jinak než obecným tvrzením, že přijal veškerá možná opatření. K tomu Nejvyšší správní soud v obecné rovině uvádí, že účinným opatřením může být v některých případech i odmítnutí konkrétní transakce, pakliže je zřejmé, že by její uskutečnění vedlo k daňovému podvodu (rozsudek NSS z 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79, bod 73).

[30] Jde-li o srovnání s věcí řešenou pod sp. zn. 5 Afs 252/2017, je třeba uvést, že tehdejší stěžovatel svého dodavatele ověřil v registru plátců DPH, z obchodního rejstříku zjistil, že se nejedná o nově založenou společnost, o dodávkách zboží si pořizoval fotodokumentaci, ke všem fakturám si vyžádal od dodavatele certifikát od výrobce a čestné prohlášení o původu zboží a způsobu jeho přepravy, dále si vyžádal prohlášení pro produkty se statutem preferenčního původu, prohlášení, že se jedná o polotovary, a nikoliv o odpad, a prohlášení, že se nejedná o zboží kriminálního původu a nevázne na něm jiná zástava.

pokračování

Srovnání je proto nepřipadné. A to mimo jiné i proto, že v nyní projednávané věci k daňovému podvodu došlo nikoli u dodavatele, nýbrž u odběratele stěžovatele. Fotodokumentace vozidel, dodávaného zboží ani čestná prohlášení o způsobu a cíli přepravy tak logicky nemohou představovat preventivní opatření vedoucí k prověření odběratele BEER, jelikož otázka samotného dodání (přepravy) zboží do jiného členského státu (Polska) nebyla zpochybněna (bod [19] výše).

[31] Stěžovatel rovněž obecně namítl, že stěžovatel měl vzhledem k předchozí bezproblémové obchodní spolupráci legitimní očekávání, že odběratel BEER dodržuje své daňové povinnosti. Podle Nejvyššího správního soudu však nelze bez dalšího spoléhat pouze na dosavadní bezproblémovou spolupráci s obchodním partnerem (obecně rozsudek NSS z 31. 8. 2023, čj. 10 Afs 19/2023-64, bod 38). V obecné rovině lze totiž souhlasit s žalovaným, že skutečnost, že v předcházejícím období nebyla plnění podvodem zasažena, případně se to pouze nepodařilo správci daně zjistit, nepředstavuje důvod, pro který by bylo bez dalšího vyloučeno, aby se stěžovatel svojí nedostatečnou obezřetností účastnil podvodu na DPH, byť k němu došlo až po přibližně roční bezproblémové spolupráci. Ostatně, situace, kdy až následně dojde k zatížení do té doby bezproblémových transakcí daňovým podvodem, nelze v praxi vyloučit. Podnikatel musí být obezřetný po celou dobu obchodní spolupráce, nikoli toliko v jejím počátku. To platí zvláště za situace, kdy se stěžovatel po delší dobu obchodní spolupráce s odběratelem BEER choval neobezřetně až lhostejně a ignoroval rizikové okolnosti jako např. platby v hotovosti překračující zákonný limit (tamtéž).

III.B Odběratel Siuda

[32] Ze zprávy o daňové kontrole (str. 33) jednoznačně plyne, že dodání (přepravu) zboží do jiného členského státu odběrateli BEER se stěžovateli podařilo prokázat až výsledkem jednatele tohoto odběratele, nikoli tedy dříve doloženými listinnými důkazy. Narozdíl od toho v případě odběratele Siuda stěžovatel předložil toliko obdobně nedostatečné listinné důkazy, jimiž se mu dodání (přepravu) zboží do jiného členského státu odběrateli Siuda prokázat nepodařilo. Jak shrnul krajský soud v bodě 43 rozsudku, souvislost pana W. s odběratelem Siuda nebyla doložena. Jinými slovy, stěžovateli se nepodařilo prokázat dodání do jiného členského státu odběrateli Siuda proto, že nebyl k dispozici svědek, jenž by takové dodání potvrdil stejně jako jednatel odběratele BEER. Ostatně sám stěžovatel na str. 7 kasační stížnosti uznává, že jediným rozdílem byl právě výslech jednatele odběratele BEER.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[34] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 19. prosince 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu