



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **KOVÁŘ plus s.r.o.**, sídlem Podolí 63, zastoupená JUDr. Vítem Buršou, advokátem, sídlem Březolupy 591, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2020, č. j. 12161/20/5300-22441-705341, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 11. 2022, č. j. 62 Af 21/2020-331,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a rovněž osvobození od daně za zdaňovací období duben 2013 až září 2013 a prosinec 2013 až prosinec 2015 dle § 72 a § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dospěl k závěru, že žalobkyně byla součástí řetězců společností zatížených podvodem na DPH v rámci obchodních transakcí s kuřecím masem a sýrem. Správce daně identifikoval tuzemské

dodavatele žalobkyně, kteří se v rychlém časovém sledu střídali na této pozici, přičemž žalobkyně z přijatých zdanitelných plnění od těchto dodavatelů uplatňovala nárok na odpočet DPH. Dále správce daně identifikoval obchodní řetězce ve Slovenské republice, kam žalobkyně dodávala nakoupené zboží, a uplatňovala nárok na osvobození od DPH z titulu dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. Podle správce daně byla rovněž tato plnění na výstupu zatížena podvodem na DPH. Správce daně proto žalobkyni odepřel nárok na odpočet daně a osvobození od daně (platebními výměry a dodatečnými platebními výměry za příslušná zdaňovací období) a zároveň žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalobkyně se proti prvostupňovým rozhodnutím správce daně bránila odvoláním. Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku změnil v prvostupňových rozhodnutích údaje o splatnosti daně; co do věcného posouzení se ztotožnil se závěry správce daně, že se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, o kterém věděla (v případě přijatých zdanitelných plnění, tj. plnění na vstupu) či mohla a měla vědět (v případě uskutečněných zdanitelných plnění, tj. plnění na výstupu).

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou uplynutí prekluzivní lhůty. Potvrdil, že správce daně zahájil daňovou kontrolu u všech zdaňovacích období před jejím uplynutím. Postupné zahajování daňových kontrol, rozšíření rozsahu u jedné z nich a následné ukončení daňových kontrol jedinou zprávou nepovažoval krajský soud za nezákonné s ohledem na nutnost komplexně popsat veškeré skutečnosti související s transakcemi žalobkyně, které se prověřovanými zdaňovacími obdobími prolínaly. Krajský soud dále poukázal na skutečnost, že správce daně učinil řadu mezinárodních dožádání. V případě zdaňovacích období duben 2013 až září 2013 nemohla mít mezinárodní dožádání vliv na běh prekluzivní lhůty s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 2016/2017-39. U ostatních zdaňovacích období však krajský soud potvrdil účelnost mezinárodních dožádání, která běh prekluzivní lhůty stavěla. K doručování platebních výměrů krajský soud uvedl, že plná moc udělená zástupci žalobkyně byla formulována nejednoznačně, proto správce daně pochybil, nevyzval-li žalobkyni k upřesnění. Toto procesní pochybení se však dle krajského soudu negativně nepromítlo v právní sféře žalobkyně. Ačkoli správce daně doručil prvostupňová rozhodnutí přímo žalobkyni, zástupce se s nimi seznámil a podal v zákonné lhůtě odvolání. Uplynutí lhůty pro stanovení daně tedy krajský soud neshledal.

[3] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole, ze které následně vycházel i žalovaný. Dle krajského soudu zpráva o daňové kontrole dostala požadavkům na srozumitelnost a věcný obsah. Krajský soud rovněž odmítl, že by daňové orgány na základě judikatury ukládaly žalobkyni nové povinnosti. Povinnost postihovat podvody na DPH judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) dovodila přímo z unijní směrnice, a to i v případě, kdy absentuje vnitrostátní úprava.

[4] Krajský soud dále potvrdil, že daňové orgány náležitě prokázaly, že prověřované řetězce byly zasázeny podvodem na DPH. Konkrétně identifikovaly narušení neutrality daně u jednotlivých článků řetězců, spojené s celou řadou nestandardních okolností, které se týkaly jak jednotlivých článků řetězce (např. virtuální sídla, absence materiálního zabezpečení, nestandardní znaky u statutárních orgánů, personální propojení), tak realizace obchodů (např. způsob fakturace, přeprava, nedodržování smluvních ujednání,

pokračování

nestandardně nízká cena atd.). Uskutečnění podvodu na DPH krajský soud potvrdil jak ve vztahu k nároku na odpočet daně (plnění na vstupu), tak ve vztahu k nárokovanému osvobození od daně (plnění na výstupu).

[5] Následně se krajský soud zabýval tím, zda žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla a měla. Ve vztahu k tuzemským plněním, z nichž žalobkyně nárokovala odpočet daně, krajský soud potvrdil závěry žalovaného, že žalobkyně o podvodu věděla. Žalobkyně si jako zkušený obchodník na trhu byla vědoma nakupování zboží za mimořádně nízké ceny (znala ceny, za které zboží dříve nakupovala od společností, od kterých nyní zboží nakupovali její dodavatelé jako uměle vložené články řetězců, které se v rychlém časovém sledu měnily). Žalobkyně také věděla, jak probíhala přeprava, zejména věděla, že jednotlivé společnosti na zboží fakticky nepůsobily, nekontrolovaly je a v řetězcích figurovaly pouze formálně. Přestože se plnění týkala zboží nakupovaného ve velkém objemu a ve vysoké hodnotě, které podléhá rychlé zkáze, žalobkyně nedodržovala uzavřené rámcové smlouvy, ani si nezajistila průkaznou dokumentaci (nekonkrétní daňové doklady, nedostatečně vyplněné nákladní listy). Vědomost žalobkyně o nestandardním charakteru obchodů pak dokládaly i důkazy získané od celní správy, z nichž vyplynula především záměrná manipulace s nákladními listy a jejich přepisování (dále též „CMR listy“).

[6] V případě dodání zboží do jiného členského státu pak krajský soud dospěl ve shodě s daňovými orgány k závěru, že u plnění na výstupu žalobkyně o podvodu na dani vědět mohla a měla. Daňové orgány u těchto plnění identifikovaly obdobné okolnosti jako u plnění na vstupu (např. cena, přeprava, výběr odběratelů a jejich nestandardní znaky, personální propojení), avšak v nižší intenzitě, která nicméně postačovala k závěru, že žalobkyně o podvodu vědět mohla a měla. Žalobkyně taktéž dle krajského soudu neprokázala, že své odběratele dostatečně prověřovala, nechovala se obezřetně, a nemohla tak být v dobré víře.

[7] Krajský soud rovněž neshledal, že by daňové orgány pochybily při provádění a hodnocení důkazů. S důkazy získanými prostřednictvím učiněných dožádání byla žalobkyně seznámena, nebyla proto nijak krácena na svých procesních právech. Podklady získané od orgánů činných v trestním řízení nebyly jedinými a klíčovými důkazy, na kterých by daňové orgány vystavěly své závěry. Daňové orgány shromáždily a provedly velké množství důkazů, které hodnotily komplexně a ve vzájemných souvislostech. Neprovedení některých navržených důkazů pak daňové orgány řádně odůvodnily. Dle krajského soudu nebylo třeba provádět výslech všech osob v postavení statutárních orgánů u každé obchodní společnosti zapojené v řetězcích, byl-li skutkový stav dostatečně zjištěn na základě jiných provedených důkazů. Výslech Martina Kováře jako svědka žalovaný odůvodnil tím, že se jednalo o jednatele žalobkyně, který se za žalobkyni mohl k věci kdykoli vyjádřit. Krajský soud neshledal pochybení ani v neprovedení důkazu celým policejním spisem, neboť daňové orgány vycházely z důkazů převzatých z policejního šetření, z nichž podstatnou část označila sama žalobkyně.

[8] K odkazu žalobkyně na to, že byla trestním soudem zproštěna obvinění v případě obchodů s obchodní korporací Ferrox Opportunities SE, krajský soud uvedl, že daňové a trestní řízení představují samostatná řízení, která se liší co do svého předmětu, tak důkazními standardy. Krajský soud uvedl, že v přezkoumávaném daňovém řízení byl bez

ohledu na výsledek trestního řízení shromážděn dostatek důkazů, jimiž bylo doloženo, že žalobkyně se účastnila podvodů na DPH, o kterých u části věděla a u části vědět mohla a měla.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že krajský soud vyslovil pouze obecné závěry, aniž se vypořádal s konkrétními námitkami uplatněnými v žalobě. Zejména se nezabýval námitkami ve vztahu k jednotlivým dodavatelům a odběratelům. Stěžovatelka pokládala za nepřezkoumatelnou také zprávu o daňové kontrole, kterou správce daně nestrukturoval podle jednotlivých zdaňovacích období. Pochybení stěžovatelka spatřovala rovněž v tom, že správce daně průběžně zahajoval další daňové kontroly se záměrem znepréhlednit vedená řízení a odsouvat tím okamžik jejich ukončení. Správce daně také nerespektoval základní zásady daňového řízení.

[10] Krajský soud dle stěžovatelky nesprávně vypořádal rovněž námitku nedoručení platebních výměrů. Jejich doručením přímo stěžovatelce (namísto jejímu zástupci) se správce daně dopustil pochybení, které nelze zhojit odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Dle stěžovatelky tedy správce daně platební výměry nikdy řádně nedoručil.

[11] Stěžovatelka taktéž namítala, že na běh prekluzivní lhůty nemohla mít vliv učiněná mezinárodní dožádání. Žalovaný a krajský soud se nezabývali jejich účelností a věcnou souvislostí s předmětem řízení. Konkrétně stěžovatelka nepokládala za relevantní mezinárodní dožádání týkající se svědka M. J.. Poukázala na skutečnost, že dva měsíce před obdržením odpovědi na dožádání ukončil správce daně kontrolu a vyzval stěžovatelku k seznámení s jejími výsledky. Uvedené dle stěžovatelky svědčí o tom, že tento úkon nebyl pro správce daně relevantní. Krajský soud také nepřipustně sčítal doby jednotlivých mezinárodních dožádání, ačkoli se časově překrývala. Toto pochybení dokládá dle stěžovatelky bod 30 odůvodnění napadeného rozsudku, ve kterém se krajský soud zabýval vlivem mezinárodních dožádání na běh prekluzivní lhůty za zdaňovací období říjen 2014.

[12] Stěžovatelka se dále domnívala, že krajský soud na daný případ účelově aplikoval pouze judikaturu v neprospěch stěžovatelky, přestože bylo možné aplikovat rozsudky Nejvyššího správního soudu přílehavější. Stěžovatelka odkazovala zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 60/2017. Dle jejího názoru daňové orgány neprokázaly, že v jednotlivých řetězcích došlo k narušení neutrality daně a že existovala příčinná souvislost mezi neodvedením daně a odpíranými odpočty či osvobozením od daně z důvodu podvodu. Stěžovatelka namítala, že správce daně vymezil narušení neutrality daně nepřezkoumatelným způsobem, a sice na podkladě nekontaktnosti některých společností, resp. chybějící daň sám vytvořil doměřeními daně. Ve většině případů také správce daně narušení neutrality daně důkazně nedoložil a opíral se pouze o vlastní vyhodnocení, přestože daňové kontroly jiných společností prováděli odlišní správci daně. Krajský soud se vůbec nezabýval otázkou, jak stěžovatelka měla a mohla vědět, že správce daně dodatečně doměří DPH společností v řetězcích.

pokračování

Z pohledu stěžovatelky také nebylo prokázáno, že vytýkané okolnosti byly skutečně okolnostmi nestandardními oproti běžné obchodní praxi ve zkoumaném odvětví.

[13] K jednotlivým objektivním okolnostem stěžovatelka uvedla, že krajský soud na dílčí žalobní námitky nereagoval dostatečně. Změnu obchodního modelu stěžovatelka nepovažovala za podstatnou. Uvedla, že z pohledu DPH je nerozhodné, zda je obchodním partnerem tuzemská nebo zahraniční společnost. U cen zboží pak daňové orgány neprokázaly, že stěžovatelka znala nákupní ceny svých dodavatelů. Tvrzené rozdíly v cenách nadto byly minimální, proto nebylo možno odkazovat na judikaturu, která se zabývala mnohonásobnými cenovými rozdíly. Cena zboží se dle stěžovatelky měnila, a to i v rámci jednoho dne, avšak vždy řádově toliko v jednotkách procent, což nelze považovat za podezřelé. Přepřevou zboží do skladu ROCHUS dodavatelé plnili povinnost ve vztahu k veterinární správě. Stěžovatelka za splnění této povinnosti nechtěla nést odpovědnost. Zboží uhradila až tehdy, když se nacházelo v tomto skladu. Blízkost skladu ROCHUS k jejím skladovacím prostorám tak stěžovatelka rovněž nepokládala za nestandardní. Opakovaný prodej zboží v rámci přepravy, aniž se zboží vykládalo u každého obchodníka, taktéž není neobvyklý. K toku peněžních prostředků stěžovatelka uvedla, že jej nemohla ovlivnit, neboť neznala platební podmínky svých dodavatelů.

[14] Nic nestandardního stěžovatelka nespatořovala ani v předložených dokladech. Účetní doklady vždy vykazují určitou chybovost. Nedostatky CMR listů jsou pochybením přepravců, nelze je tedy klást k její tíži. Zkoumání přepravních dokladů nebylo pro stěžovatelku podstatné, obdržela-li zboží. K opravám CMR listů docházelo z toho důvodu, že obsahovaly nesprávné údaje, konkrétně byl jako odesílatel zboží uveden jiný subjekt než smluvní dodavatel. Specifikaci zboží stěžovatelka považovala za dostatečnou. Rovněž nezkoumala, v jakých programech dodavatelé doklady vystavovali. Stěžovatelka se domnívala, že nedošlo ani k porušení rámcových smluv, které jsou svou povahou obecné a poskytují pouze rámec pro budoucí obchody. Proto bylo možno očekávat, že se u jednotlivých obchodních případů budou podmínky lišit.

[15] Stran výběru dodavatelů měla stěžovatelka za to, že se krajský soud zabýval pouze vybranými okolnostmi obchodních případů, které pak nesprávně zobecnil a vztáhl na veškeré obchodní transakce. Závěr, že někteří dodavatelé neměli zkušenosti s obchodováním s dotčenou komoditou, nebyl dle stěžovatelky důkazně podložen, neboť daňové orgány neprovedly výsledky členů statutárních orgánů těchto dodavatelů. Stěžovatelka rovněž zpochybnila tvrzenou personální propojenost dodavatelů. Dle jejího názoru nebylo nestandardní, že se jednatelé vzájemně obchodujících společností osobně znali. Stěžovatelka měla za to, že se krajský soud nezabýval ani jejími argumenty ve vztahu k nekontaktnosti dodavatelů, osobám jednatelů, předmětu podnikání, virtuálním sídlům, absenci zázemí, materiálního zabezpečení a webových stránek a reklamy. Tyto znaky stěžovatelka nepovažovala za podezřelé. Dle jejího názoru je virtuální sídlo běžně se vyskytujícím znakem u podnikajících subjektů.

[16] Krajský soud se také nevyjádřil k tomu, ze kterých okolností se stěžovatelka měla dozvědět o podvodu na DPH. Namítala, že nevytvořila prověřované řetězce, ani se na jejich vytvoření nepodílela. Nemohla být tedy v pozici tzv. *brokera*, neboť z realizovaných obchodů nezískala žádnou neoprávněnou výhodu. Úvahy krajského soudu, že stěžovatelka mohla obchodovat přímo se zahraničními dodavateli a že neusilovala o dlouhodobou

spolupráci s dodavateli, kteří se naopak měnili v rychlém časovém sledu, považovala za odtržené od reality. V této souvislosti upozornila, že k uzavření obchodu musí existovat oboustranný zájem stran.

[17] K odepření osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu EU stěžovatelka zopakovala obdobné argumenty jako v případě přijetí tuzemských dodávek. Dále uvedla, že daňové orgány vycházely v případě odepření osvobození z totožných důvodů jako v případě odepření nároku na odpočet daně, přestože se jedná o odlišné nároky v systému DPH. Stěžovatelka v případě dodávek zboží do jiného členského státu nespatořovala personální propojení v tom, že některé odběratele zastupovala na základě zmocnění totožná osoba, a sice M. J., který byl navíc zaměstnancem jiného odběratele. Odkaz na výsledky osob v postavení statutárních zástupců některých společností, které popřely, že se stěžovatelkou obchodovaly, pokládala za účelový. Jednalo se o nepravdivé výpovědi. Daňové orgány také neprokázaly, že někteří jednatele odběratelů byli osobami nevěrohodnými.

[18] Stěžovatelka pokládala za dostatečné, jakým způsobem prověřovala své odběratele. Uvedla, že si vyhledala informace v obchodním rejstříku a v dalších veřejně dostupných zdrojích, vyžádala si doložení plných mocí, jednal-li za společnost zástupce, a také kopie občanských průkazů zástupců společností. Z objektivního hlediska tak stěžovatelka učinila a ověřila vše, co lze v obchodním styku považovat za obvyklé.

[19] K trestnímu řízení stěžovatelka uvedla, že orgány činné v trestním řízení její zapojení v podvodu neprokázaly. Trestní stíhání bylo navíc vedeno pouze v souvislosti s jedním z dodavatelů (konkrétně s obchodní korporací Ferrox Opportunities SE).

[20] K provedení dokazování stěžovatelka namítala, že daňové orgány vycházely na straně jedné z výsledků statutárních zástupců jednotlivých odběratelů, které provedly slovenské orgány, samy však k provedení výsledků jednatelů tuzemských dodavatelů nepřistoupily. Tento postup pokládala stěžovatelka za účelový. Daňové orgány rovněž neprovedly jí navržené důkazy a krajský soud tento nezákonný postup potvrdil. Výsledky osob v postavení statutárních orgánů všech zúčastněných společností pokládala stěžovatelka za zásadní. Výsledky, které byly provedeny, pak daňové orgány a krajský soud hodnotily nesprávně, neboť někteří svědci plnění i splnění daňových povinností potvrdili. Správce daně také chybně provedl výslech některých osob při místním šetření. Pokud krajský soud takové důkazy ve spisovém materiálu nenalezl, musely být ze spisového materiálu účelově vyňaty. K použitelnosti podaných vysvětlení v rámci trestního řízení stěžovatelka namítala, že z nich daňové orgány nemohly vycházet. Stejně tak nebyly dle jejího názoru splněny podmínky, aby mohly být jako důkaz využity přepisy telefonních hovorů.

[21] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že krajský soud se i přes značnou nepřehlednost podané žaloby vypořádal s podstatou žalobní argumentace. Postupně zahajované daňové kontroly ukončené jednou zprávou o daňové kontrole nepředstavují dle žalovaného pochybení. Správce daně zprávu o daňové kontrole podrobně a přezkoumatelně odůvodnil, stěžovatelka v této souvislosti nevznesla vůči závěrům krajského soudu žádnou oponentní argumentaci.

pokračování

[22] K námitce uplynutí prekluzivní lhůty žalovaný uvedl, že část námitek stěžovatelka uplatnila poprvé až v kasační stížnosti, jsou proto nepřípustné. Platební výměry byly řádně doručovány stěžovateli, neboť plná moc byla omezena pouze na daňovou kontrolu. I kdyby však plná moc vyvolávala pochybnosti, jak dovodil krajský soud, platební výměry byly materiálně doručeny. Stěžovatelčin zástupce se se o platebních výměrech dozvěděl nejpozději dne 10. 3. 2019, kdy mu stěžovatelka udělila plnou moc k podání odvolání. V tento den prekluzivní lhůta neuplynula u žádného z posuzovaných zdaňovacího období. Mezinárodní dožádání věcně a časově souvisela s kontrolovanými zdaňovacími obdobími, proto dle žalovaného stavěla běh prekluzivní lhůty.

[23] K námitce, že správce daně nevyčkal odpovědi na mezinárodní dožádání ve věci výsledku M. J., žalovaný uvedl, že stěžovatelka byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění dne 6. 12. 2018, neboť svědek J. na předvolání slovenského správce daně nijak nereagoval (nepřevzal si je), přičemž ani Policie Slovenské republiky jmenovaného nebyla schopna předvést, neboť svědka nedohledala. Svědek J. se sice následně v termínu k výsledku dostavil, nicméně ze skutečnosti, že stěžovatelka byla s výsledky kontrolních zjištění seznámena dříve, nelze dovozovat, že mezinárodní dožádání nelze považovat za relevantní. Ve vztahu k námitce, že krajský soud nesprávně sečetl překrývající se doby mezinárodního dožádání v bodě 30 napadeného rozsudku (zdaňovací období říjen 2014), žalovaný uvedl, že krajský soud v daném bodě uvedl pouze příkladný výčet mezinárodních dožádání. Z provedených mezinárodních dožádání plyne, že lhůta pro stanovení daně v případě zdaňovacího období říjen 2014 neběžela od 18. 2. 2015 do 7. 2. 2019, tj. celkem po dobu 1 451 dnů.

[24] K věci samé žalovaný uvedl, že stěžovatelka využila znalostí a dlouholetých zkušeností, aby dosáhla co největšího finančního profitu, avšak stalo se tak prostřednictvím účasti na podvodném jednání. Žalovaný u každého řetězce podrobně a konkrétně popsal i prokázal, v čem spočívalo narušení neutrality daně, zároveň vymezil nestandardní skutečnosti, které dokládaly, že k narušení neutrality daně došlo v souvislosti s podvodem na DPH. Tyto nestandardní okolnosti je třeba hodnotit ve svém souhrnu, nikoli jednotlivě a izolovaně, jak činila stěžovatelka. V řízení bylo dle žalovaného prokázáno, že dodavatelé stěžovatelčiných přímých dodavatelů představovali uměle vložené články řetězce, přičemž jejich úloha spočívala v zajištění pozice prvního pořizovatele zboží z jiného členského státu. Zároveň díky neodvedení daně umožnila účast těchto společností v řetězci snížit cenu zboží. Jelikož se jednalo se o nákupy ve velkých objemech a v řádech milionů Kč, představovalo i relativně malé snížení jednotkové ceny ve výsledku výrazný rozdíl. Ve vztahu k ostatním nestandardním okolnostem žalovaný zopakoval argumentaci obsaženou v rozhodnutí o odvolání.

[25] Dle žalovaného také bylo v řízení prokázáno, že stěžovatelka o podvodu na DPH v případě plnění na vstupu věděla a v případě plnění na výstupu vědět mohla a měla. Jednotlivé objektivní okolnosti stěžovatelka hodnotí izolovaně a vytrhává je z kontextu. V případě dodání zboží do jiného členského státu se žalovaný zabýval i tím, zda stěžovatelka přijala dostatečná opatření, a byla tak v dobré víře. S ohledem na skutečnost, že stěžovatelka byla zkušeným obchodníkem na trhu, nelze její postup přičítat prostému podnikatelskému selhání. K výsledku trestního řízení žalovaný uvedl, že závěry orgánů činných v trestním řízení nebyly pro posouzení vědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH podstatné s ohledem na odlišnost obou řízení.

[26] Žalovaný se neztotožnil ani s námitkami týkajícími se provedeního dokazování. K namítanému zneužití místního šetření žalovaný uvedl, že v rámci místního šetření správce daně zajišťoval především listinné důkazy. Otázky pokládané osobám se týkaly pouze ověření skutečností souvisejících s předanými listinnými důkazy.

[27] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž zopakovala svou argumentaci obsaženou již v kasační stížnosti. Dále doplnila, že tvrzení žalovaného o umělem vkládání článků do řetězce je pouhou spekulací. K nízké ceně stěžovatelka uvedla, že nevěděla, za jakou cenu zboží nakupovali její dodavatelé, přičemž nemohla předpokládat, že jí dodavatelé prodávali zboží za cenu nižší, než za kterou je nakoupili. Stěžovatelka byla v dobré víře, neboť všichni její obchodní partneři byli řádnými plátcí DPH. Žalobou napadené rozhodnutí zahrnuje desítky obchodů s dodavateli i odběrateli a celkově stovky jednotlivých obchodních případů, proto bylo povinností krajského soudu se jimi jednotlivě zabývat. Stěžovatelka setrvala na svém závěru, že marně uplynula lhůta pro stanovení daně, neboť platební výměry jí doposud nebyly řádně doručeny a mezinárodní dožádání věcně nesouvisela s kontrolovanými obchodními případy. Pokud žalovaný odkazoval na dosažení neoprávněného profitu z obchodů, nijak jej dle stěžovatelky neupřesnil ani nevyčíslil. Stěžovatelka pokládala přístup daňových orgánů za snahu o dvojí zdanění a maximalizaci výběru daně.

[28] Žalovaný v reakci na repliku uvedl, že argument dvojího zdanění představuje nepřipustné rozšíření kasačních důvodů. Ke dvojímu zdanění nadto nedošlo, neboť nárok na odpočet daně i osvobození od daně daňové orgány stěžovatelce odeprly z důvodu účasti na podvodu na DPH. Žalovaný také odkázal na rozsudek č. j. 3 Afs 1/2021-41, kterým Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost společnosti Klektáky s.r.o. Tato společnost byla ve zdaňovacích obdobích říjen a listopad 2014 stěžovatelčiným dodavatelem a bylo shledáno její zapojení do podvodného řetězce. Žalovaný poukázal na skutečnost, že Nejvyšší správní soud v označeném rozsudku potvrdil závěr o existenci podvodu i vědomost této společnosti o něm, přičemž některé z objektivních okolností se neliší od okolností posuzovaných v nynějším případě.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatelka spatřovala v tom, že se krajský soud nevypořádal s některými žalobními námitkami. Nejvyšší správní soud konstatuje, že povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí nelze pojímat tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý dílčí argument účastníka řízení (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, N 3/36 SbNU 19, či ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, N 108/41 SbNU 349). Dle Ústavního soudu „*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*“ (náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52

pokračování

SbNU 247). Podobně k obsahu odůvodnění přistupuje též judikatura Nejvyššího správního soudu, viz např. rozsudky ze dne 22. 2. 2017, č. j. 6 Afs 27/2017-39, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30. Krajský soud v intencích citovaných závěrů postupoval. Napadený rozsudek je logicky a podrobně odůvodněn a skýtá dostatečnou oporu závěrům, které krajský soud učinil. Krajský soud se věcně vypořádal s podstatou žalobní argumentace a posoudil jak uskutečnění podvodu na DPH, tak vědomost stěžovatelky. Vzhledem k desítkám zúčastněných subjektů krajský soud nepochybil, nerozebíral-li jednotlivě každou dílčí transakci, nýbrž věc přezkoumal komplexně a zaměřil se na celkový obchodní model stěžovatelky. Napadený rozsudek tedy vadou nepřezkoumatelnosti netrpí. Vzhledem k rozsahu kasační stížnosti zvolil v dané věci obdobný přístup i Nejvyšší správní soud (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Afs 82/2021-78).

[31] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že vadou nepřezkoumatelnosti netrpí ani rozhodnutí žalovaného či zpráva o daňové kontrole, jak správně konstatoval krajský soud. Postupné zahajování daňových kontrol ani jejich následné ukončení jedinou zprávou o daňové kontrole pochybení nepředstavuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 350/2016-43). Zpráva o daňové kontrole je dostatečně srozumitelná a strukturovaná, aby z ní bylo zřejmé, co správce daně stěžovatelce vytykal. Skutečnost, že stěžovatelka zprávě o daňové kontrole porozuměla, dokládá i její věcně obsáhlá polemika v rámci odvolacího řízení a posléze v žalobě. Subjektivní nesouhlas stěžovatelky se závěry finančních orgánů či krajského soudu nepřezkoumatelnost nezakládá (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 Afs 146/2017-35).

[32] Dříve než Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení věci samé, zabýval se nejprve namítaným uplynutím lhůty pro stanovení daně. Marré uplynutí prekluzivní lhůty stěžovatelka odvíjela jednak od způsobu doručování prvostupňových rozhodnutí správce daně, jednak od neúčelnosti učiněného mezinárodního dožádání.

[33] K doručování prvostupňových platebních a dodatečných platebních výměrů krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že stěžovatelka svému zástupci udělila plnou moc, která obsahovala obecné (generální) zmocnění, současně však obsahovala ručně doplněné omezení zmocnění pouze na daňovou kontrolu. Krajský soud vyhodnotil, že plná moc formulovaná tímto způsobem nebyla jednoznačná, a proto měl správce daně postupovat podle § 28 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a vyzvat stěžovatelku k odstranění vad plné moci. Jelikož tak správce daně nepostupoval a rozhodnutí doručil přímo stěžovatelce, dopustil se dle krajského soudu sice pochybení, avšak z dalšího průběhu řízení a z obsahu podaného odvolání vyplynulo, že její zástupce se s rozhodnutími seznámil, a tedy v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu došlo k jejich materiálnímu doručení.

[34] Nejvyšší správní soud výše uvedeným závěrům krajského soudu přisvědčuje. Plnou moc lze považovat za nejednoznačnou, a proto z hlediska procesní opatrnosti a právní jistoty měl správce daně stěžovatelku vyzvat, aby vysvětlila, jaký rozsah zmocnění zamýšlela udělit. Pokud se ovšem její zástupce prokazatelně s obsahem rozhodnutí seznámil, lze takový postup považovat za doručení rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36). Krajský soud proto správně z tohoto důvodu uplynutí prekluzivní lhůty neshledal.

[35] K mezinárodním dožádáním Nejvyšší správní soud uvádí, že aby účinky na běh lhůty pro stanovení daně skutečně nastaly, nepostačuje samotné odeslání žádosti, ale je třeba, aby mezinárodní dožádání souviselo s daňovým řízením a bylo účelné a důvodné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56). Konkrétní podmínky Nejvyšší správní soud vymezil v rozsudku ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75, následovně: „(a) musí existovat objektivní potřeba mezinárodní spolupráce, neboť správce daně nemohl příslušné informace či důkazy získat vlastní činností; (b) z hlediska účelu řízení nesmějí být informace či důkazy požadované v rámci mezinárodní spolupráce zjevně nadbytečné – naopak se musejí týkat podstatných skutkových okolností a (c) úspěšnost žádosti o mezinárodní spolupráci není rozhodující.“ Krajský soud se mezinárodními dožádáními podrobně zabýval a potvrdil jejich věcnou a časovou souvislost s prověřovaným podvodem na DPH. Daňové orgány prověřovaly obchodní řetězce, v nichž bylo zboží z jiných členských států EU dopraveno do České republiky až ke stěžovatelce, která následně zboží dodávala na Slovensko. Vzhledem k tomuto přeshraničnímu rozměru případu a řadě zúčastněných společností, jakož i potřebě vyslyšet svědky v zahraničí, byla mezinárodní dožádání zapotřebí k řádnému zjištění skutkového stavu. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem potvrzuje, že vzhledem ke správnosti závěru o jejich věcné a časové souvislosti s daňovým řízením stavěla mezinárodní dožádání lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

[36] Věcnou souvislost mezinárodního dožádání ve věci výsledku svědka M. J. na Slovensku nezpochybňuje ani skutečnost, že správce daně obdržel odpověď až poté, co stěžovatelku seznámil s výsledkem kontrolního zjištění. Nejvyšší správní soud se shoduje s hodnocením krajského soudu, že v daném případě postačovalo, že se stěžovatelka obsah odpovědi dozvěděla ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole (a tedy před ukončením daňové kontroly) současně s informací, že neměla vliv na změnu výsledku učiněných kontrolních zjištění. Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nepředstavuje ukončení daňové kontroly či dokazování, jak se mylně domnívala stěžovatelka. Jedná se o úkon, kterým správce daně shrnuje dosavadní průběh a výsledky kontroly, přičemž daňovému subjektu je dána možnost na učiněná zjištění reagovat a vznést návrhy na doplnění dokazování, které případně může pokračovat. K ukončení daňové kontroly dochází až projednáním zprávy o daňové kontrole. Mezinárodní dožádání ve věci svědka M. J. proto nelze označit za nesouvisející či nerelevantní pouze na základě shora popsaného časového průběhu. M. J. byl členem statutárního orgánu společnosti, která byla článkem zkoumaných řetězců, jeho výslech proto věcně souvisel s nyní projednávaným případem.

[37] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani se stěžovatelčinou námitkou, že krajský soud v případě zdaňovacího období říjen 2014 nepřipustně sčítal doby jednotlivých mezinárodních dožádání. Nejvyšší správní soud z bodu 30 odůvodnění napadeného rozsudku ověřil, že v něm krajský soud uvedl pouze příkladný výčet mezinárodních dožádání odeslaných za uvedené zdaňovací období. Zároveň Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu ověřil, že za zdaňovací období říjen 2014 správce daně odeslal celkem dvacet tři mezinárodních dožádání. Nejvyšší správní soud na tomto místě uvádí výčet pouze těch mezinárodních dožádání (nikoli všech), které časově pokrývají celý časový úsek, po který lhůta pro stanovení daně neběžela. Jedná se o mezinárodní dožádání ve věci

pokračování

Mrazírny Kežmarok s.r.o. (od 18. 2. 2015 do 7. 10. 2015), Wembly Food (od 23. 6. 2015 do 10. 8. 2016), TENDERFOOD AB, s.r.o. (od 8. 4. 2016 do 28. 12. 2017), MP Frost, s.r.o. (od 26. 6. 2017 do 11. 1. 2018), ARS s.r.o. (od 3. 10. 2017 do 20. 12. 2018) a M. J. (od 12. 9. 2018 do 7. 2. 2019). Celkově lhůta pro stanovení daně neběžela v období od 18. 2. 2015 do 7. 2. 2019, tedy po dobu 1 451 dnů. Krajský soud sice uvedl menší počet dní (1 301 dnů), dospěl však k závěru, že prekluzivní lhůta neběžela minimálně do roku 2021 (žalovaný pravomocně rozhodl již v roce 2020). Byť Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že mezinárodní dožádání stavěla prekluzivní lhůtu po dobu delší, přičemž krajský soud dospěl k závěru, že prekluzivní lhůta marně neuběhla při započtení menšího počtu dnů, po které neběžela, tím spíše nemohla uplynout při započtení většího počtu dnů. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že k uplynutí lhůty pro stanovení daně v daném případě nedošlo.

[38] K věcnému přezkumu Nejvyšší správní soud uvádí, že mezi účastníky řízení je veden spor o to, zda ob stojí závěry žalovaného a krajského soudu, že se stěžovatelka účastnila transakcí zatížených daňovým podvodem na DPH, o němž v případě zdanitelných plnění na vstupu věděla a v případě zdanitelných plnění na výstupu vědět mohla a měla.

[39] Podvodem na DPH judikatura SDEU označuje zejména situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (viz rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd* [v likvidaci] a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04; nebo ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-80/11 a C-142/11).

[40] Podvodem na DPH může být zasažen jak nárok na odpočet daně, tak v případě dodání zboží do jiného článku i nárokované osvobození od daně. Jak již konstatoval SDEU, vnitrostátní správní orgány a soudy odepřou osobě povinné k dani v rámci dodání zboží nároky na odpočet, osvobození nebo vrácení DPH, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na dani z přidané hodnoty, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce (rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech *Staatssecretaris van Financiën proti Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof a Turbu.com BV, Turbu.com Mobile Phone's BV proti Staatssecretaris van Financiën*, C-131/13, C-163/13 a C-164/13). Je tedy zřejmé, že odlišnost právní úpravy nároku na odpočet daně a osvobození od daně není v tomto ohledu rozhodující, jak se nesprávně dovolávala stěžovatelka.

[41] Rovněž ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu posuzuje daňový podvod shodně a zdůrazňuje, že znakem podvodu je ve smyslu judikatury SDEU „skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte“, čímž dochází k narušení daňové

neutrality. „Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu“ a prokazovat „vědomost o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu“ (viz rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve věci *VYRTYCH*, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 69, a řada rozsudků na něj navazujících; např. rozsudek ze dne 15. 11. 2021, č. j. 8 Afs 343/2019-38, bod 13, nebo rozsudek ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021-41, bod 15).

[42] Při úvaze, zda lze daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně či osvobození od daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, vychází judikatura Nejvyššího správního soudu ze zkoumání naplnění následujících podmínek: existence podvodu, existence objektivních skutkových okolností svědčících o možné vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu a neexistence dostatečných rozumných opatření, jimiž by daňový subjekt minimalizoval riziko své účasti na podvodu, neboli absence dobré víry (viz např. rozsudek ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, ve věci *NURA*, bod 41, rozsudek ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, bod 33, rozsudek ze dne 15. 12. 2020, č. j. 4 Afs 136/2020-31, bod 22).

[43] Důkazní břemeno stran prvních dvou podmínek tíží s ohledem na § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu správce daně a nelze je přenášet na daňový subjekt. Daňový subjekt má pak možnost zvrátit učiněná zjištění tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, jimiž riziko účasti na podvodu minimalizoval. Dokazování správce daně ohledně naplnění prvních dvou podmínek spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích, avšak natolik silných nepřímých důkazů (střípků mozaiky), které nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (viz výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 206/2020-41 ve věci *PM Trading*, body 35 a 47).

[44] Nejvyšší správní soud současně připomíná, že je to především krajský soud, kdo plní úlohu soudu „nalézacího“ a hodnotí žalobou napadené rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se toliko na vady řízení a dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016-79). Takových vad se krajský soud v souzeném případě nedopustil. Naopak řádně a srozumitelně v napadeném rozsudku odůvodnil a vysvětlil, jak skutkový stav posoudil a z jakých konkrétních důvodů a na základě jakých důkazů dospěl k závěru, že se stěžovatelka vědomě účastnila podvodu na DPH.

[45] Právní závěry plynoucí z rozhodnutí žalovaného i napadeného rozsudku nejsou s výše uvedenou judikaturou v rozporu. Žalovaný i krajský soud vycházeli z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu a z ničeho neplyne, že by „využili“ pouze rozsudky v neprospěch stěžovatelky. Naopak i sama stěžovatelka odkazovala zejména na rozsudek ve věci sp. zn. 5 Afs 60/2017, na jehož základě žalovaný i krajský soud stěžovatelčin případ posoudili. Stěžovatelka ve svých námitkách nijak nerozlišovala skutečnosti, které se týkaly prokázání podvodu a které se týkaly prokázání její vědomosti o něm. Podvod na DPH správce daně prokazuje všemi legálně získanými důkazy a zjištěnými skutečnostmi. Vědomost daňového subjektu naproti tomu prokazuje na

pokračování

základě skutečností, které daňový subjekt věděl, anebo vědět mohl a měl (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2023, č. j. 5 Afs 3/2022-41). Tohoto rozlišení se žalovaný i krajský soud správně drželi. Stěžovatelce tak nebylo kladeno k tíži, že věděla o nesplnění daňových povinností jednotlivými články řetězce, narušení neutrality daně bylo vždy uváděno pouze ve vztahu k naplnění znaku existence podvodu.

[46] U každého řetězce se daňové orgány zabývaly tím, zda došlo k narušení neutrality daně, resp. k daňovému úniku (jedná se o přesnější terminologii než spojení „chybějící daň“). Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že daňové orgány v prověřovaných řetězcích identifikovaly a prokázaly narušení neutrality daně. Rozhodnutí žalovaného obsahuje podrobné zdůvodnění u každého článku řetězce včetně podkladů, z nichž narušení neutrality daně vyplynulo, a Nejvyšší správní soud na ně odkazuje. Nedůvodná je tedy stěžovatelčina námitka, že narušení neutrality finanční orgány neprokázaly. Narušením neutrality je i odepření nároku na odpočet daně vedoucí k doměření daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2020, č. j. 4 Afs 136/2020-31, a ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58), nebo nespolupráce článku řetězce vedoucí k nemožnosti ověřit vykazované daňové povinnosti (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39, a ze dne 13. 8. 2021, č. j. 7 Afs 428/2019-39).

[47] Narušení neutrality daně však samo o sobě k prokázání podvodu na DPH nepostačuje, neboť je třeba ověřit, že se tak stalo v důsledku podvodného jednání. Krajský soud i v tomto ohledu dospěl ke správnému závěru, že daňové orgány identifikovaly a prokázaly řadu nestandardních okolností nasvědčujících podvodnému jednání u zdanitelných plnění na vstupu i na výstupu. Z provedeného dokazování bez pochybností vyplynulo, že řetězce byly vytvořeny uměle, a sice za účelem zneužití systému DPH. Tomu nasvědčuje četnost a rychlost výměn společností na pozicích dodavatelů, řada jejich nestandardních charakteristik, cena zboží, personální propojení, absence materiálního zabezpečení, tok zboží i způsob a charakter obchodů a přepravy. Závěr o podvodném charakteru obchodů podporuje i zjištění o přepisování CMR listů. Realizaci podvodů ostatně ve své výpovědi přímo potvrdil člen představenstva společnosti Ferroxx Opportunities SE (konkrétně Petr Znojil), a to nejen při výsledku na policii, ale i v rámci daňového řízení, v němž mj. uvedl, že byl osloven jednatelkou společnosti Ervik s tím, že by ráda investovala kapitál, „*tak jsme se domluvili, jakým způsobem bychom mohli společnost Ervik zapojit do karuselových obchodů, stala se tedy naším dodavatelem*“ (viz protokol č. j. 415789/16/3203-60562-809469). Daňové orgány provedly rozsáhlé dokazování, na jehož základě dospěly k závěru, že podvodem byly zasaženy transakce na vstupu i výstupu. Stěžovatelka naproti tomu uplatněnou argumentací prokázání podvodu relevantně nezpochybnila, na řadu zjištění vůbec nereagovala, některé okolnosti pouze subjektivně odmítla, anebo učiněná zjištění hodnotila izolovaně či vytržené z kontextu.

[48] Pokud se jedná o naplnění podmínky vědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH, krajský soud potvrdil závěry finančních orgánů, že stěžovatelka o podvodu u zdanitelných plnění na vstupu věděla a u plnění na výstupu vědět mohla a měla, přičemž současně neučinila dostatečná opatření. Také s tímto hodnocením krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Stěžovatelka byla zkušeným obchodníkem v daném odvětví, a proto přinejmenším mohla podezřelé okolnosti odhalit. Stěžovatelka přistoupila ke změně obchodního modelu, která se časově překrývala s její účastí na podvodu. K další

změně obchodního modelu pak přistoupila poté, co daňové orgány a orgány činné v trestním řízení začaly s prověřováním jednotlivých řetězců a jejich článků. Další důležitou okolností představovala cena zboží. Stěžovatelka zboží nejprve nakupovala přímo od zahraničních dodavatelů, znala tedy jejich prodejní ceny. Posléze však (po změně obchodního modelu) začala zboží nakupovat od tuzemských dodavatelů, přičemž bylo prokázáno, že věděla, že tito dodavatelé nakupují zboží od stejných zahraničních společností. Byla si tedy vědoma toho, že jí tuzemští dodavatelé prodávají zboží za nižší ceny, než za jaké je nakoupili od zahraničních společností. Dodavatele, kteří zboží prodávali, pak stěžovatelka opakovaně v rychlém sledu měnila. Skutečnost, že rozdíly v cenách nebyly mnohonásobné, nestandardnost transakcí nevylučuje, neboť v celkovém objemu nakupovaného zboží se nejednalo o zanedbatelné částky.

[49] Krajský soud také správně potvrdil závěr daňových orgánů o prokázání skutečnosti, že zboží se z jiného členského státu dopravovalo do skladu ROCHUS, který nesloužil k faktickému skladování zboží. Z údajů obsažených v příjmech a výdejích zboží plyne, že zboží bylo nejprve dopraveno do skladu ROCHUS, kde bylo zkontrolováno skladníkem, a ve většině případů bez přeložení tentýž automobil pokračoval se zbožím do skladu stěžovatelky (cca 10 km od skladu ROCHUS). Jednotlivé články řetězců zboží nikdy neviděly, nekontrolovaly, ani na ně nijak nepůsobily (plomba na zboží byla porušena až ve skladu ROCHUS, nebo dokonce až přímo u stěžovatelky). Stěžovatelka o tomto modelu věděla, na využívání skladu ROCHUS dodavateli trvala. Její argumentace, že dodavatelé ve skladu ROCHUS plnili povinnost ve vztahu k veterinární správě, na tom nic nemění.

[50] Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem rovněž v hodnocení týkajícím se prováděných úhrad, vyhotovovaných dokladů, nedodržování rámcových smluv i charakteristik stěžovatelčiných dodavatelů. Stěžovatelka odesílala peněžní prostředky na bankovní účty dodavatelů až po obdržení zboží, jednalo se tedy o tzv. platby pozpátku. Tento způsob úhrady nekorespondoval s údaji na daňových dokladech, které navíc obsahovaly též data vystavení, uskutečnění zdanitelného plnění a splatnosti, přestože se jednalo o plnění v milionových částkách a s přeshraniční přepravou. U části zboží, u kterého stěžovatelka potvrzovala převzetí zboží na CMR listech razítkem a podpisem, byla jako odesílatel (dodavatel) zboží uvedena jiná společnost než deklarovaný tuzemský dodavatel. K tomu stěžovatelka na straně jedné uváděla, že pro ni CMR listy nebyly podstatné (obdržela-li zboží), zároveň však potvrdila opravy a zásahy do CMR listů, které obsahovaly jiné odesílatele (dodavatele) zboží, což rovněž dokládá vědomost stěžovatelky o podezřelých okolnostech obchodů. Stěžovatelka v případě zjištěných nesrovnalostí v CMR listech, které spočívaly v zásadním údaji o osobě dodavatele, CMR listy přepsala a upravila je tak, aby vyhovovaly jí deklarovaným obchodům. Uvedené nepochybně svědčí záměrné a účelové manipulaci s doklady.

[51] K rámcovým smlouvám stěžovatelka uváděla, že je dodržovala, pouze si u jednotlivých případů domlouvala odlišné podmínky. Ani této argumentaci však Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem nepřisvědčil. V řízení bylo prokázáno, že stěžovatelka nedodržovala ani obecný rámec dohod a opakovaně obchody realizovala v rozporu s uzavřenými smlouvami. Zároveň neměla písemné smlouvy uzavřeny ani se všemi svými dodavateli, přestože se jednalo o plnění ve velkých objemech a vysokých hodnotách.

pokračování

[52] Krajský soud také ve shodě s daňovými orgány potvrdil, že společnosti dodavatelů vykazovaly řadu pochybných znaků. Kromě virtuálních sídel, absence materiálního zázemí a zaměstnanců a nezveřejňování účetních závěrek pokládaly za klíčovou krátkou dobu existence společností a nedostatek zkušeností s obchodováním s dotčenými komoditami, jakož i to, že u těchto společností docházelo k častým změnám v osobách jednatelů. Rovněž tyto osoby vykazovaly nestandardní charakteristiky (jiná než česká národnost, pobyt na ohlašovnách, a tedy nekontaktnost). Stěžovatelka v této souvislosti namítala, že dosavadní zkušenosti dodavatelů mohly daňové orgány ověřit toliko na základě výslechu jednatelů, které neproběhly. Daňové orgány nicméně vycházely z údajů zveřejněných na webových stránkách veterinární správy, ze kterých plynulo, že se jednalo o nově registrované subjekty či o subjekty zcela bez registrace. Daňové orgány také prokázaly personální propojenost některých článků řetězce, přičemž stěžovatelka o vystupování konkrétních osob za několik společností dle provedeného dokazování věděla.

[53] Na základě výše uvedených skutečností tak krajský soud ve shodě s žalovaným uzavřel, že stěžovatelka v případě zdanitelných plnění na vstupu o podvodu věděla. Tento závěr jednoznačně vyplynul již z důkazů, které daňové orgány shromáždily vlastní činností. Pokud jej následně pro zdůraznění podporují i důkazy, které žalovanému v průběhu odvolacího řízení poskytly orgány činné v trestním řízení (např. v podobě získané „WhatsApp“ komunikace), jednalo se toliko o důkazy podpůrné. I bez nich totiž závěry o stěžovatelčině vědomosti obstojí.

[54] Daňové orgány současně dostatečně zdůvodnily, proč zjištěné okolnosti považují za nestandardní oproti běžné obchodní praxi. V řízení nebylo zjištěno ani prokázáno, že by v souzené věci obchod s dotčenými komoditami vykazoval specifika, která by vyžadovala doplňování dokazování. Nedodržování smluv, podezřelé znaky u společností dodavatelů a jejich propojenost, přepisování přepravních dokladů – to vše jsou (ve spojení s dalšími) okolnosti svou povahou nepochybně nestandardní i v odvětví, v němž podniká stěžovatelka.

[55] V případě dodávek zboží do jiného členského státu (tedy zdanitelných plnění na výstupu) krajský soud ve shodě s daňovými orgány vycházel z obdobných skutečností (které nedosahovaly takové intenzity), na jejichž základě uzavřel, že stěžovatelka o podvodu mohla a měla vědět. Jednalo se o okolnosti týkající se výběru odběratelů s nestandardními znaky, průběhu obchodů, způsobu fakturace, úhrad za zboží a rovněž personálního propojení společností odběratelů. Stěžovatelka tyto skutečnosti zpochybňovala obdobným způsobem jako v případě tuzemských obchodů, proto Nejvyšší správní soud odkazuje na vypořádání této argumentace výše. Pokud stěžovatelka zpochybňovala personální propojení společností odvozaného od zmocnění uděleného M. J., včetně účelových výpovědí některých statutárních zástupců odběratelů, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující. Skutečnost, že jediná osoba (zde M. J. stejně jako M. Š.) zastupuje na základě zmocnění několik společností, představuje indicii, která u stěžovatelky měla vzbudit (ve spojení s dalšími zjištěními stran nestandardních znaků těchto společností) podezření a pochybnosti. Rovněž z výpovědí osob vyslechnutých v postavení statutárních orgánů vyplynulo, že obchodování se stěžovatelkou zcela popřely. Nejvyšší správní soud tedy ve shodě s krajským soudem konstatuje, že daňové orgány shromáždily dostatek důkazů, kterými doložily, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že i dodávky zboží do jiného členského státu EU byly zasaženy podvodem na DPH.

[56] Součástí posouzení okolností, z nichž vyplynul závěr, že stěžovatelka o podvodu mohla a měla vědět, byla rovněž dobrá víra a jí přijatá opatření. Stěžovatelka uváděla, že své odběratele prověřovala ve veřejně dostupných evidencích, což považovala za dostatečné a obvyklé. S tímto se však Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem neztotožnil. Již pouhým ověřením veřejně dostupných údajů mohla nabýt pochybnosti o svých odběratelích, kteří (stejně jako její dodavatelé) často měnili osoby společníků a jednatelů, kterými byli často cizí státní příslušníci či osoby s bydlištěm na ohlašovně. Odběratelé neměli žádný majetek, zaměstnance a zázemí (pouze virtuální sídla), nebyli evidováni u slovenské veterinární správy, přesto s nimi stěžovatelka uzavírala obchody v řádech milionů korun, a to i poté, co jí za předchozí dodávky nebylo zapláceno. Stěžovatelka tak z veřejně dostupných evidencí mohla získat dostatek informací stran svých odběratelů. Pochybnosti měla vzbudit také okolnost, že navzdory vysokým objemům a hodnotám plnění a přeshraničnímu charakteru obchodů nebyly uzavírány písemné smlouvy. Stěžovatelka si také měla klást otázku, proč shodné dvě osoby (M. J. a M. Š.) zastupují vícero odběratelů. Jelikož tímto způsobem nepostupovala, nelze dospět k závěru o tom, že byla v dobré víře.

[57] K dílčí stěžovatelčině argumentaci, že nezískala žádnou neoprávněnou výhodu, Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud daňový subjekt věděl, anebo vědět mohl a měl, že se nákupem účastní podvodného plnění, je považován za osobu účastnící se tohoto podvodu bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS). V daném případě stěžovatelka neoprávněný zisk z obchodů měla. Jelikož se účastnila podvodu na DPH, o kterém v případě plnění na vstupu věděla a u plnění na výstupu mohla a měla vědět, spočívala její výhoda v neoprávněně nárokovaném odpočtu daně a osvobození od daně. Zároveň stěžovatelka nakupovala zboží za nižší cenu, než za jakou by je nakoupila v případě podvodem nezatížených obchodů, neboť její dodavatelé mohli přistoupit ke snížení ceny právě s ohledem na neodvedenou DPH.

[58] Stěžovatelka se taktéž mylí v tom, že finanční orgány či krajský soud musely prokázat přímé propojení mezi ní a obchodníkem, který zapříčinil narušení neutrality daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Pokud spolupráce daňového subjektu a jeho bezprostředních obchodních partnerů vykazuje takové podezřelé znaky, že daňový subjekt mohl a měl, či dokonce musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na DPH, již tím vzniká souvislost mezi daňovým subjektem a subjektem, který neodvedl daň, třebaže pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019-58, a ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79).

[59] Krajský soud správně neshledal pochybení daňových orgánů ani při provádění rozsáhlého dokazování (co do počtu důkazů i objemu spisového materiálu), ani při hodnocení provedených důkazů. Pokud daňové orgány nepřistoupily k provedení všech stěžovatelkou navržených důkazů, svůj postup náležitě odůvodnily. Stěžovatelka v této souvislosti namítala, že měl být proveden výslech statutárních zástupců všech zúčastněných společností. Výslech takového počtu osob však žalovaný vzhledem ke shromážděným podkladům vyhodnotil jako nadbytečný, s čímž se ztotožnil i krajský soud. Zkoumaných řetězců se zúčastnily desítky společností a daňové orgány provedly výslech klíčových osob,

pokračování

což postačovalo ke zjištění a objasnění toho, jak jednotlivé obchody probíhaly. Zároveň byla o jednotlivých společnostech zjištěna řada informací z veřejných dostupných rejstříků, od dožádaných správců daně i od orgánů činných v trestním řízení. Za této situace nebylo zapotřebí provádět výslech všech statutárních zástupců zúčastněných společností, neboť skutkový stav byl náležitě objasněn i bez těchto výslechů. Ostatně ani sama stěžovatelka neuvedla, že by obchody probíhaly po skutkové stránce odlišně.

[60] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem neshledal pochybení ani při provádění místního šetření. S ohledem na charakter místního šetření nesmí dotazování osob dosáhnout takové intenzity, aby je bylo možno považovat za zastřený výslech. Krajský soud z obsahu spisového materiálu nezjistil žádný zastřený výslech prováděný při místním šetření a ani stěžovatelka neuvedla, v rámci kterého konkrétního místního šetření mělo k zastřenému výsledku (a jaké konkrétní osoby) dojít. Stěžovatelčina argumentace obsažená v kasační stížnosti je v tomto ohledu neurčitá, navíc sama uvedla, že není zřejmé, zda z výslechů provedených při místním šetření daňové orgány vůbec vycházely.

[61] Poslední část námitek stěžovatelky se týkala průběhu a podkladů použitých z trestního řízení, kdy stěžovatelka tvrdila, že v něm byla zproštěna obvinění. Nejvyšší správní soud se shoduje s hodnocením krajského soudu, že výsledky daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné obchodní transakce nemusejí být totožné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2018, č. j. 1 Afs 220/2017-28). Stěžovatelčin odkaz na zprošťující rozsudek, který navíc v předchozím řízení nepředložila (a tedy ani není zřejmé, zda obžaloba směřovala přímo proti ní jako právnické osobě), nic nemění na posouzení podvodu na DPH v daňovém řízení, v němž daňové orgány shromáždily dostatek podkladů, které prokázaly existenci podvodu a doložily i vědomost stěžovatelky s ohledem na požadavky plynoucí z judikatury citované výše.

[62] K podkladům z trestního řízení pak Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že v daňovém řízení lze jako důkazní prostředky použít i podklady z trestního řízení. Nesmějí být ovšem jediným rozhodujícím důkazem, o které správce daně opírá unesení svého důkazního břemene (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS). V souzeném případě byly podklady z trestního řízení založeny do spisového materiálu žalovaným v průběhu odvolacího řízení a bylo na ně odkázáno pouze podpůrně pro dokreslení celkového pozadí případu. Ani vložení záznamů odposlechů do spisového materiálu tedy v daném případě nemělo vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného, neboť závěry v něm obsažené nepochybně obstojí i bez nich (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2023, č. j. 4 Afs 208/2022-63, nebo ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020-29). Využití některých dalších důkazů z trestního řízení (včetně odposlechů) se navíc v souzené věci dovolávala sama stěžovatelka.

[63] Závěrem Nejvyšší správní soud pro úplnost doplňuje, že dílčí část podvodného řetězce, v němž taktéž figurovala stěžovatelka, Nejvyšší správní soud posuzoval ve věci sp. zn. 3 Afs 1/2021, v níž kasační stížnost podala společnost Klektáky s.r.o. V rozsudku ze dne 9. 5. 2023, č. j. 3 Afs 1/2021-41, Nejvyšší správní soud potvrdil existenci podvodu i vědomost této společnosti o něm. Dospěl tedy k závěrům, které skutkově i právně odpovídají nynější věci a podporují závěry vyslovené výše.

IV. Závěr a náklady řízení

[64] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[65] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 31. ledna 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu