



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Václava Štencla a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně **CPD – Services s. r. o.**, se sídlem Praha 2, Bělehradská 858/23, zastoupené JUDr. Matoušem Jírou, advokátem se sídlem Praha 1, 28. října 1001/3, proti žalovanému **Odvolačimu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2019, č. j. 41829/19/5300-22444-707622, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2021, č. j. 55 Af 44/2019-121,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 10. 2019, č. j. 41829/19/5300-22444-707622, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem deset platebních výměrů ze dne 13. 7. 2018, kterými Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období leden až září 2014 a únor 2015 v celkové výši 31 366 597 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále v celkové výši 6 087 055 Kč. Důvodem pro vydání platebních výměrů bylo zjištění, že obchodní transakce s měděnými katodami, jichž se žalobkyně v tomto období účastnila, byly zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně věděla. Za tyto transakce jí proto nebyl uznán nárokovaný odpočet daně. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, o které Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) shora označeným rozsudkem rozhodl tak, že výrokem I. napadené

rozhodnutí zrušil v části, již bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 13. 7. 2018, č. j. 3691149/18/2102-52522-209132 (tedy ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2015), výrokem II. ve zbývajícím rozsahu žalobu zamítl a výrokem III. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

[2] Krajský soud především uvedl, že ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2015 byla daňová kontrola zahájena 2. 4. 2015, a platební výměr byl proto vydán až po uplynutí lhůty pro stanovení daně (dne 13. 7. 2018). Proto přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí v části, již bylo rozhodnuto o odvolání proti platebnímu výměru za toto zdaňovací období. Ostatní platební výměry byly vydány ve lhůtě pro stanovení daně, neboť ve vztahu k nim byla daňová kontrola zahájena až protokolem ze dne 10. 9. 2015.

[3] Krajský soud dále hodnotil splnění jednotlivých podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu, ke kterému došlo v následujícím řetězci společností: dodavatelé z jiného členského státu → FONOTIX TRADE s. r. o. (dále jen „FONOTIX TRADE“) → DELICOOP s. r. o. (dále jen „DELICOOP“) → stěžovatelka → KovMetal spol. s r. o. (dále jen „KovMetal“) → METALIMEX a. s. (dále jen „METALIMEX“). Existenci podvodu na DPH žalobkyně nerozporovala. Krajský soud nicméně zrekapituloval zjištění vedoucí k tomuto závěru, provedl jejich hodnocení, reagoval na některé dílčí námítky (týkající se nekontaktnosti dodavatele, absence skladů a provozoven, proplácení faktur, absence písemné smlouvy, srovnání cen s burzovními cenami) a ztotožnil se se závěrem žalovaného o existenci daňového podvodu. Krajský soud také zdůvodnil neprovedení dalšího dokazování zejména ve vztahu k obvyklosti prodejní ceny, a to tím, že odpovědi výrobců měděných katod, které byly předmětem dokazování v daňovém řízení, neopouštějí prostor pro pochybnosti a úvahy soudu o obvyklé úrovni cen nevyžadují zvláštního odborného posouzení. Krajský soud dále vyslovil pochybnost nad tím, zda žalobkyně v letech 2013 či 2014 provozovala webovou adresu www.cpd-mettrade.cz, přes níž ji měla kontaktovat společnost DELICOOP.

[4] Poté krajský soud přistoupil k hodnocení objektivních skutečností nasvědčujících vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Žalobkyně odebírala měděné katody pouze od jediného dodavatele a dodávala je jedinému odběrateli, zboží bylo přepravováno bez osobního předání do skladových prostor konečného odběratele, zahájila obchodování s komoditou, s níž dosud neobchodovala, přičemž bylo veřejně dohledatelné, že obchodování s barevnými kovy je rizikové, neboť často dochází k podvodům na DPH. Žalobkyně byla dále v navázání obchodní spolupráce pasivní, neboť veškeré obchody zprostředkoval D. N.. Mohla také zjistit skutečnosti týkající se DELICOOP (předmět podnikání, změna obchodního jména, převzetí jediným společníkem a jednatelem, nezveřejňování účetních závěrek, absence veřejné prezentace). Ke svým obchodním partnerům přistupovala ledabyle, písemné smlouvy neuzavírala, nebo byly nedostatečné. Dalším varovným signálem bylo virtuální sídlo a absence webových stránek obchodních partnerů. Žalobkyně pouze slepě akceptovala domluvený obchodní model, v němž musela být vystavena nadkritické úrovni pochyb o možném zapojení do daňového podvodu. Neměla ani jak poznat, kdyby ve skutečnosti probíhaly transakce jen fiktivně. Dalším důvodem k obezřetnosti měla být nižší cena zboží než na komoditní burze. Krajský soud proto uzavřel, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

pokračování

[5] Krajský soud zároveň dospěl k závěru, že žalobkyně neučinila dostatečná opatření k zamezení zapojení do podvodu na DPH. Poukázal přitom na to, že některá tvrzení žalobkyně byla lživá nebo přinejmenším hrubě zkreslená. Krajský soud proto označil za nedůvěryhodná také pozdější tvrzení o obsírném prověřování dodavatele před zahájením obchodní spolupráce a uzavřel, že žalobkyně neprokázala provedení adekvátních opatření.

[6] Závěrem krajský soud nepřisvědčil námitkám směřujícím proti způsobu provedení, respektive neprovedení výslechů svědků. V. M. (prokuristka KovMetal, pozn. NSS) žalovaný vyslechl a její výpověď spolu s výpovědí z jiného daňového řízení řádně vyhodnotil. Ing. Schopfa (jednatel společnosti EX-KOV s.r.o., která obchodovala se společnostmi KovMetal a METALIMEX, pozn. NSS) se nepodařilo vyslechnout a výslech Evy Tiché (jednatelka KovMetal, pozn. NSS) žalobkyně nenavrhl, proto bylo možné vycházet pouze z jejich výpovědi z jiného daňového řízení. Ing. J. M. (účetní společnosti DELICCOOP, pozn. NSS) nevypovídala jako svědkyně (a žalobkyně ji jako svědkyni nenavrhl), pouze správci daně doložila písemné podklady. Opakovaný výslech Davida Neuberta (předseda představenstva společnosti ALBA WASTE a.s., dále jen „ALBA WASTE“, pozn. NSS) by byl nadbytečný. Výsledky členů představenstva společnosti ALBA WASTE a zaměstnanců společnosti METALIMEX by nebyly relevantní. Bratry H. žalobkyně jako svědky dostatečně neoznačila, což znemožnilo provést výslech. Výslech bratra jednatel S. S. se měl patrně týkat původu vložených finančních prostředků, který však není rozhodný. K navrženým výslechům svědků před soudem žalobkyně neuvedla skutečnosti, k nimž by měli svědci vypovídat. Navíc by pro ně platily stejné důvody, pro které soud aproboval neprovedení výslechů daňovými orgány. Správce daně sice pochybil, pokud ji neumožnil vyjádřit se k novým kontrolním zjištěním, ale tato vada byla zhojena žalovaným.

[7] Proti výrokům II. a III. tohoto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasací stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka namítá, že krajský soud vycházel z nesprávného teoretického východiska. Měl zkoumat, zda stěžovatelka o daňovém podvodu musela vědět, nikoliv to, zda o něm vědět mohla a měla. Poukazuje také na to, že nároky kladené na daňové subjekty v rámci předběžného ověřování, zda se neúčastní daňového podvodu, jsou odtrženy od reality. Správce daně má možnost se na věc dívat jinou optikou, neboť do hry vstupuje *ex post*. Pokud má být daňová kontrola spravedlivá, je nutno posuzovat otázku subjektivní stránky optikou daňového subjektu (resp. průměrného podnikatele). Daňový subjekt musí mít možnost důvěřovat legalitě plnění.

[9] Dále stěžovatelka brojí proti posouzení skutkových otázek ze strany krajského soudu. K podvodu na dani došlo nikoliv na straně stěžovatelky, či jejího dodavatele, nýbrž až ob jeden článek řetězce. Zkoumaný řetězec se také vymyká běžnému „karuseli“, neboť zboží skutečně postupovalo od výrobce k jeho finálnímu zpracovateli. Významnou otázkou byla i existence vlastního kapitálu stěžovatelky. S ohledem na použití poměrně vysokého vlastního kapitálu a způsob jeho nabytí (prostředky jediného společníka a jeho bratra nabyté v dědictví), by bylo jen těžko představitelné, že by riskovala jeho ztrátu s vědomím, že participuje na nelegální činnosti. Nadto stěžovatelka není žádnou prázdnu schránkou

a úspěšně podniká v oblasti výpočetní techniky (zabývá se nákupem a prodejem tiskáren). Tisková zpráva o rizikovosti obchodování na webových stránkách finanční správy není pramenem práva a nelze po ekonomických subjektech požadovat, aby taková sdělení studovaly. I výpočetní technika je rizikovou komoditou a ani u ní není neobvyklé, že obchodníci nejsou vybaveni skladem a zboží putuje od výrobce přímo k zákazníkovi. Daňové orgány navíc porušují neutralitu daně, když v daném řetězci vybírají daň od více subjektů najednou. Stěžovatelka předložila screenshoty vlastních webových stránek, na kterých prezentovala obchod s mědí. Krajský soud tyto důkazy pominul a vycházel toliko z neprůkazného pramene webového archivu, o kterém nemůže mít tušení, jak funguje.

[10] Stěžovatelka také zdůvodňuje, proč neměla pochybnosti ohledně dodavatele DELICOOOP. Z názvu společnosti nelze dovodit, že by se měla zabývat nákupem a prodejem potravin. Stěžovatelka se domnívala, že se jedná o tzv. *ready made company*, u které může dojít k porušení povinnosti zveřejnit účetní závěrku. Po jejím převzetí panem Zelníkem již tuto povinnost plnila. Z účetní závěrky nelze dovodit závěry, ke kterým dospěl krajský soud. Stěžovatelka si opatřila kopii osobního dokladu jediného společníka, výpis z obchodního rejstříku k datu 26. 10. 2012, kopii aktuálního přiznání k DPH spolu se souhrnným hlášením, trvala na zřízení účtu u České spořitelny, a.s., provedla kontrolu na webovém portálu Ministerstva financí, zkontrolovala případné insolvenční řízení a plnění povinnosti založit do sbírky listin účetní závěrku. Z hlediska praktičnosti obchodní spolupráce byla ústní smlouva dostatečná. Z hlediska obezřetnosti by písemná smlouva byla zcela nevymahatelná. Faktická kontrola zboží probíhala na straně společnosti METALIMEX a v jednom případě došlo i k reklamaci zboží. Otázku povahy svého fungování v řetězci obchodník zpravidla nezvažuje. Opodstatnění fungování stěžovatelky v obchodním řetězci lze spatřovat v dobrém jméně pana Neuberta, který za stěžovatelku vystupoval v počátcích obchodování. Ujednání o ceně bylo standardní. Burzovní cena se mění několikrát denně. Sjednaná cena tak v okamžiku dodání mohla být (a také mnohdy byla) cenou nad aktuální hodnotou zboží na burzovním trhu. Ani v tom proto stěžovatelka nespatřuje nic podezřelého.

[11] Stěžovatelka dále namítá prekluzi práva vybrat daň, neboť je podle ní rozhodný okamžik, kdy správce daně zahájil daňovou kontrolu jako první v pořadí v dané spisové značce, tj. v daném případě 2. 4. 2015. Rozšíření rozsahu daňové kontroly není zahájením nové daňové kontroly. Z formálního i materiálního hlediska se jedná o jedinou daňovou kontrolu.

[12] Na závěr stěžovatelka brojí proti neprovedení důkazů daňovými orgány i krajským soudem. Výpovědi svědků M. S., Ing. J. M., E. T. a V. M. z jiných řízení jsou procesně nepoužitelné. Daňové orgány pominuly některé další skutečnosti i navržené důkazy, které byly zcela namístě. Důvodem návrhů na pokračování výslechu svědka D. N. a provedení účastnického výslechu C. S. a výslechu svědka S. S. bylo to, že písemné vyjádření Ing. M. bylo do spisu připojeno až poté, co byla stěžovatelka vyzvána k vyjádření se ke kontrolním zjištěním. Stěžovatelce navíc bylo fakticky znemožněno vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole. Tato vada je nezhojitelná.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že námitky stěžovatelky již byly řádně vypořádány žalovaným i krajským soudem.

pokračování

Kasační stížnost, která beze změny opakuje žalobní tvrzení a nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s. Stěžovatelka vytrhuje citovanou judikaturu z kontextu; v ní se opakovaně užívají pojmy „*věděl a měl vědět*“ či „*vědět mohl či měl*“. Krajský soud detailně analyzoval objektivní skutečnosti a vědomost stěžovatelky o zapojení do podvodu na DPH. Tvrzená nesprávná teoretická východiska pro závěry krajského soudu stěžovatelka nekonkretizovala. Nárok na odpočet DPH musí být odepřen všem článkům řetězce, které ve vědomostním testu neobstály, neboť pouze tak je vyloučena libovůle a zajištěno rovné postavení daňových subjektů. Stěžovatelka naplňuje definici *buffera*. Rizikovitost komodity je jednou z objektivních skutečností a základní analýza nového trhu je krokem, k němuž musí přistoupit každý racionálně uvažující obchodník. Žalovaný se neztotožňuje ani s námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ke zdaňovacím obdobím leden až září 2014 správce daně zahájil novou daňovou kontrolu, a to až dne 10. 9. 2015. Na běh prekluzivní lhůty měla vliv také mezinárodní dožádání, která byla důvodná a souvisela s daným daňovým řízením. K námitkám týkajícím se vad dokazování žalovaný odkazuje na příslušné odstavce napadeného rozsudku s tím, že krajský soud logicky a souladně s napadeným rozhodnutím vypořádal návrhy na provedení výslechu svědků. Vadu řízení spočívající v neseznámení stěžovatelky s výsledky nového dokazování žalovaný napravil v řízení o odvolání. Odvolací orgán nemá v daňovém řízení možnost platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně. Musí mít proto možnost v rámci odvolacího řízení odstranit jakékoliv odstranitelné pochybení správce daně. Žalovaný proto závěrem navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Na úvod Nejvyšší správní soud konstatuje, že se neztotožnil s tvrzením žalovaného, že by kasační stížnost neobsahovala řádné kasační důvody. Argumentace stěžovatelky nepředstavuje pouhé zopakování žalobních tvrzení. Byť stěžovatelka v mnohém opakuje již dříve uváděné skutečnosti a argumenty, v kasační stížnosti se jasně vymezuje proti postupu a závěrům krajského soudu. Uplatněné námitky jsou koncipovány jako reakce na obsah napadeného rozsudku, a představují proto řádné kasační důvody. V některých případech sice stěžovatelka nereaguje na komplexní vypořádání určité námitky krajským soudem, nicméně tato skutečnost nemůže vést k závěru o nepřípustnosti kasační stížnosti jako celku; může se toliko promítnout do posouzení dané konkrétní námitky.

[17] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období leden až září 2014. Stěžovatelka vychází z teze, že daňová kontrola vedená pod jednou spisovou značkou je zahájena okamžikem, kdy byl sepsán první protokol o zahájení daňové kontroly, tj. v daném případě 2. 4. 2015. Pozdější rozšíření daňové kontroly na další zdaňovací období na to nemá vliv. Platební výměry přitom byly vydány dne 13. 7. 2018, tedy více než tři roky od zahájení daňové kontroly. S touto argumentací se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

[18] Podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení

daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

[19] Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.

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

[21] V nyní posuzované věci zahájil správce daně podle § 87 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolu dne 2. 4. 2015, ovšem předmět daňové kontroly vymezil jako DPH za zdaňovací období únor 2015 a rozsah daňové kontroly vymezil termínem „*v plném rozsahu*“. Následně dne 10. 9. 2015 vydal další protokol o zahájení daňové kontroly, v němž vymezil předmět kontroly jako DPH za zdaňovací období leden 2014 až leden 2015. Rozsah daňové kontroly vymezil jako nákup a prodej zboží (měděných katod) včetně souvisejících skutečností.

[22] Není pochyb o tom, že lhůta pro stanovení daně v této věci marně uplynula ve vztahu ke zdaňovacímu období únor 2015, pro které byla daňová kontrola zahájena již dne 2. 4. 2015. To bylo ostatně důvodem pro částečné zrušení rozhodnutí žalovaného výrokem I. napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud však již nesdílí přesvědčení stěžovatelky, že toto datum je datem zahájení daňové kontroly taktéž pro zdaňovací období leden až září 2014. Daňová kontrola za toto období byla totiž zahájena samostatně protokolem ze dne 10. 9. 2015. Není rozhodné, že zahájení daňové kontroly za další zdaňovací období je zároveň rozšířením již probíhající daňové kontroly za únor 2015.

[23] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že pro daňovou kontrolu (a tudíž také pro její důsledky) je klíčové vymezení jejího předmětu. Předmět daňové kontroly je podle § 85 odst. 1 daňového řádu určen vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému řízení, přičemž daňovým řízením se rozumí řízení o jedné dani za jedno zdaňovací období (§ 134 daňového řádu), tj. k jedné daňové povinnosti daňového subjektu počínající vznikem této daňové povinnosti a končící jejím splněním nebo jiným zánikem. Půjde tak buď o daňovou povinnost vázící se k určitému zdaňovacímu období, nebo v případě jednorázových daní o daňovou povinnost jako takovou. V případě DPH lze vést daňovou kontrolu ve vztahu ke každému měsíčnímu (eventuálně čtvrtletnímu) zdaňovacímu období. Je pak potřebné důsledně rozlišovat mezi *předmětem* daňové kontroly a její *rozsahem*. Zatímco předmět daňové kontroly určuje, k jakému daňovému řízení (a tedy zdaňovacímu období) se daňová kontrola vztahuje, rozsah daňové kontroly vymezuje, která tvrzení a jaké skutečnosti bude správce daně v rámci daného předmětu prověřovat. Rozsah daňové kontroly může být zaměřen na ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností vázících se k daňové povinnosti v daném zdaňovacím období nebo může být zaměřen na ověření plnění vybraných povinností. Toto rozlišení potvrzuje také komentářová literatura, na kterou odkázal také krajský soud – srov. BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. *Daňový řád: Komentář*. Wolters Kluwer. Dostupné v systému ASPI,

pokračování

k § 85 daňového řádu; nebo ROZEHNAL, Tomáš. *Daňový řád: Praktický komentář*. Wolters Kluwer, Dostupné v systému ASPI, k § 85 daňového řádu.

[24] Provádí-li tedy správce daně daňovou kontrolu na DPH pro určité zdaňovací období a hodlá-li prověřovat také další zdaňovací období, může stávající daňovou kontrolu rozšířit. Rozšíření daňové kontroly je v takovém případě pouze určitou formou zahájení daňové kontroly pro další daňová řízení. To ostatně jasně plyne ze znění § 85 odst. 4 věty druhé daňového řádu, podle něhož „[s]právce daně může daňovou kontrolu zahájit i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení“. Rozšíření daňové kontroly o určité zdaňovací období je tudíž zahájením daňové kontroly pro toto zdaňovací období.

[25] Pro zdaňovací období leden až září 2014 tak byla v projednávané věci zahájena daňová kontrola až protokolem ze dne 10. 9. 2015. Na běh lhůty pro stanovení daně za toto zdaňovací období měl vliv až tento protokol, nikoliv protokol o zahájení daňové kontroly za zdaňovací období únor 2015 ze dne 2. 4. 2015. Od 10. 9. 2015 tedy počala dle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet znovu lhůta pro stanovení daně, která by uplynula dne 10. 9. 2018. Na její běh však měla vliv také mezinárodní dožádání odeslaná dne 13. 3. 2018. Odpovědi na ně obdržel správce daně dne 19. 4. 2018 a 5. 7. 2018. Obsah mezinárodních dožádání se na první pohled jeví tak, že s danou daňovou kontrolou souvisela a byla důvodná, což stěžovatelka nepochybně. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu přitom lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci. V daném případě tedy lhůta pro stanovení daně neběžela po dobu 115 dní. Konec lhůty pro stanovení daně by proto připadl na den 3. 1. 2019. Jelikož dne 16. 7. 2018 byly žalobkyni oznámeny platební výměry, došlo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty o 1 rok a konec lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období leden až září 2014 připadl na 3. 1. 2020. Žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání dne 12. 10. 2019 a žalobkyni je oznámil dne 15. 10. 2019, tj. v rámci lhůty pro stanovení daně.

[26] Stěžovatelka dále brojí proti hodnocení zákonnosti samotného odepření nároku na odpočet DPH ze strany krajského soudu. Konkrétně byl v posuzované věci správcem daně identifikován následující dodavatelsko-odběratelský řetězec: dodavatelé z jiného členského státu → FONOTIX TRADE → DELICOOP → stěžovatelka → KovMetal → METALIMEX. Stěžovatelka si v kontrolovaných zdaňovacích obdobích uplatnila nárok na odpočet DPH z nákupu měděných katod od společnosti DELICOOP, které následně prodávala společnosti METALIMEX. Právě tento nárok nebyl daňovými orgány v nyní posuzované věci stěžovatelce uznán, a to z důvodu její účasti na daňovém podvodu.

[27] Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval a vycházel při tom z judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudky ve věci C-255/02, *Halifax plc*; ve věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*; ve věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*; nebo ve věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid*; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.curia.eu). Ta pod pojmem *podvod na DPH* označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným

obchodním podmínkám. I když varianty daňového podvodu mohou být rozmanité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[28] Pro odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností. Je nutno zjistit, zda podvod na dani skutečně existoval (1. podmínka). Dále je na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra). Posuzování splnění 2. a 3. podmínky je společně označováno jako tzv. vědomostní test a v řadě aspektů splývá, neboť ona rozumně vyžadovaná opatření se odvíjí mimo jiné také od toho, jak zásadní jsou objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že by daňový subjekt měl a mohl vědět o podvodu na DPH. Jinými slovy, čím více je transakce podezřelá, tím více by měl daňový subjekt zbystrit a přijmout opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu.

[29] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje jedinou námitku, která svou povahou míří proti splnění první z výše uvedených podmínek, tj. proti závěru o existenci daňového podvodu. Ten je totiž podmíněn mimo jiné zjištěním o narušení daňové neutrality, respektive zjištěním chybějící daně v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti mimo jiné namítá, že daňové orgány samy deklarovanou neutralitu daně porušují, když v daném řetězci vybírají daň od více subjektu najednou (kromě stěžovatelky rovněž od METALIMEX a KovMetal).

[30] Uvedené námitce nelze přisvědčit. Zprv, odepření nároku na odpočet DPH není svou povahou výběrem daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013 - 34), proto nelze hovořit ani o výběru téže daně od více subjektů. Zadruhé, cílem odepření nároku na odpočet DPH ani není výběr chybějící daně, nýbrž ochrana a zajištění fungování systému DPH (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020 - 46, nebo ze dne 26. 4. 2023, č. j. 4 Afs 208/2022 - 63). Odepření nároku na odpočet DPH více subjektům v témže řetězci proto neodporuje ani smyslu tohoto institutu, ani povaze celého systému DPH. A nakonec zatřetí, z judikatury Soudního dvora Evropské unie plyne, že se nemůže dovolávat porušení zásad, na nichž je systém DPH vystavěn (včetně zásady neutrality), daňový subjekt, který se účastnil daňového podvodu a neprošel tzv. vědomostním testem (srov. např. rozsudky ve věci C-21/16 *Euro Tyre*, nebo ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *Italmoda*). V konečném důsledku tedy může odepření nároku na odpočet DPH více subjektům v jediném řetězci vést k tomu, že stát vybere od všech daňových subjektů v souhrnu vyšší DPH (nikoliv však tutéž DPH vícekrát), než by vybral v případě, že by k daňovému podvodu nedošlo. Má-li však být skutečně zajištěno fungování systému DPH a mají-li daňové orgány zachovávat rovnost mezi subjekty ve srovnatelném postavení (tj. mezi těmi, které se podílely na transakci zasažené daňovým podvodem, o němž věděly, nebo vědět měly a mohly), je tento důsledek nevyhnutelný a souladný jak s vnitrostátní, tak unijní právní úpravou.

pokračování

[31] Veškeré zbývající námitky se soustředí proti závěrům a dílčím úvahám, které krajský soud vyslovil v rámci tzv. vědomostního testu.

[32] V prvé řadě stěžovatelka namítá, že krajský soud použil nesprávné východisko, když hodnotil to, zda stěžovatelka o daňovém podvodu „*vědět mohla a měla*“ místo toho, aby hodnotil to, zda o něm „*vědět musela*“. Této námitce však nelze přisvědčit.

[33] V této otázce lze odkázat například na rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, v němž Nejvyšší správní soud zdůraznil, že judikatura dlouhá léta jednoznačně deklarovala, že k závěru o účasti daňového subjektu na podvodu na DPH postačuje, že daňový subjekt o účasti na podvodu nevěděl, ačkoliv *vědět měl a mohl*. Ačkoliv Soudní dvůr Evropské unie použil několikrát formulaci *věděl, nebo vědět musel*, používal také (a někdy i v týchž rozsudcích, což platí i pro rozsudek ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel) formulaci *vědět mohl*, respektive *vědět nemohl*. Nejvyšší správní soud proto v uvedeném rozsudku odmítl úvahy, zda je nějaký rozdíl mezi souslovím *vědět měl a mohl* na straně jedné, a *věděl nebo vědět musel* na straně druhé. Nejvyšší správní soud proto ani v nyní projednávané věci neshledal, že by krajský soud věc hodnotil ve světle nesprávných právních východisek.

[34] V rámci vědomostního testu vycházely daňové orgány z řady objektivních okolností, o kterých stěžovatelka mohla vědět a které rozdělily do několika kategorií:

- a) model obchodování
- b) komodita,
- c) prověření a výběr dodavatele,
- d) smluvní dokumentace a
- e) cena a platby za zboží.

[35] V rámci kategorie *model obchodování* přihlížely daňové orgány k tomu, že stěžovatelka pořizovala zboží od jediného dodavatele, prodávala je jedinému odběrateli, přičemž zboží změnilo během téhož dne několikrát vlastníka. Bylo přepravováno bez osobního předání do skladových prostor konečného odběratele METALIMEX. Přepravu zboží zajišťoval dodavatel (tedy nikoliv stěžovatelka). Doklady od DELICOOP a dodací listy od KovMetal obdržela stěžovatelka vždy e-mailem a teprve poté podepsala dodací listy pro DELICOOP.

[36] Žádnou z těchto skutečností stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybnuje, ani nerozporuje, že se jedná o objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně o svém zapojení do daňového podvodu přinejmenším vědět měla a mohla. Ve vztahu k uvedeným skutečnostem pouze poznamenává, že v době existence spedičních společností a e-shopů zboží zpravidla putuje od výrobce přímo k zákazníkovi. To ovšem nic nemění na tom, že pokud daňový subjekt nemá žádnou kontrolu nad dodávkami (a nemá ani jistotu, že reálně probíhají), zvyšuje se rizikovost takového způsobu obchodování. Tuto skutečnost však nelze hodnotit izolovaně, nýbrž v souhrnu s ostatními objektivními okolnostmi. Zatímco v řadě případů (zpravidla u transakcí s dlouhodobými a prověřenými partnery) může takový způsob obchodování představovat riziko minimální, v jiných případech (jako v nyní projednávané věci) může spolu s dalšími okolnostmi objektivně vzbuzovat pochybnosti o tom, zda v řetězci nedochází k daňovému podvodu.

[37] V kategorii *komodita* daňové orgány vzaly v úvahu jednak to, že stěžovatelka s měděnými katodami nikdy předtím neobchodovala a že z veřejně přístupných zdrojů (z tiskové zprávy publikované na webu finanční správy) bylo již v době zahájení transakcí dohledatelné, že se jedná o komoditu, jež bývá předmětem obchodů spojených s podvody na DPH.

[38] Z těchto skutečností stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňuje pouze relevanci tiskové zprávy s tím, že se nejedná o právní předpis a po ekonomických subjektech nelze požadovat, aby mu věnovaly pozornost a studovaly ji. Těmto námitkám však nelze přisvědčit. Předně je zřejmé, že obě uvedené skutečnosti spolu souvisejí. Právě proto, že stěžovatelka s danou komoditou nikdy předtím neobchodovala a vstoupila hned do mnohamilionových transakcí, které pro ni představovaly snadný výdělek bez nutnosti participace na samotných dodávkách (jak podotkl krajský soud, stěžovatelka by se ani nedozvěděla, kdyby dodávky byly pouze fiktivní), měla věnovat i větší pozornost tomu, s jakou komoditou obchoduje, a provést alespoň základní analýzu trhu. Rizikovitost komodity je v judikatuře Nejvyššího správního soudu opakovaně zdůrazňována jako jeden z klíčových faktorů zvažovaných v rámci vědomostního testu (viz např. rozsudky ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, nebo ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020 - 43). Skutečnost, že také výpočetní technika (s níž obchoduje stěžovatelka dlouhodobě) může být rizikovou komoditou, na tom nemůže nic změnit. Stěžovatelka musí jednat dostatečně obezřetně ve všech případech, kdy obchoduje s rizikovými komoditami. Případná neobezřetnost pochopitelně nutně nemusí mít negativní daňové důsledky, neboť samotná rizikovitost komodity neznamena, že obchodování s ní je vždy zasaženo daňovým podvodem. Jedná se pouze o jednu z řady objektivních okolností zvažovaných v rámci vědomostního testu.

[39] Do kategorie *prověření a výběr dodavatele* daňové orgány zařadily skutečnosti týkající se dodavatele DELICOOP a navázání spolupráce s ním. K tomu došlo na základě doporučení bratrance jednatele stěžovatelky, Davida Neuberta. Stěžovatelka v procesu obchodu působila pasivně, neboť DELICOOP údajně oslovil stěžovatelku přes její webové stránky (resp. přes kontakty uvedené na těchto stránkách). V sídle dodavatele DELICOOP nikdy nebyla a ověřila si jej pouze ve veřejných rejstřících. Jeho sídlo je virtuální, jednatelem je zahraniční osoba. Veškerý kontakt se realizoval telefonicky či e-mailem. Jeho předmět podnikání byl vymezen obecně jako výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Dodavatel neměl zřízeny webové stránky.

[40] Pravdivost ani relevanci uvedených zjištění stěžovatelka přímo nerozporuje. Snaží se pouze předložit své vysvětlení k některým skutečnostem a popsat, jaká opatření učinila. Jelikož v této části souvisí posouzení objektivních okolností (shora uvedená 2. podmínka testu) s posouzením opatření, která stěžovatelka přijala, potažmo naopak mohla přijmout a nepřijala (3. podmínka testu), vyjádří se Nejvyšší správní soud k těmto tvrzením v rámci hodnocení přijatých opatření.

[41] V rámci kategorie *smluvní dokumentace* daňové orgány hodnotily skutečnost, že smluvní dokumentace se společností DELICOOP nespécifikovala množství, kvalitu, ceny či termín dodání. Pokud některá listina obsahovala konkrétní údaje (např. objednávky), pak šlo o údaje formální, neboť nebylo možné tvrzení stran kvality či množství podrobit

pokračování

kontrole (stěžovatelka ani KovMetal zboží neviděly a u nakládky či vykládky nebyli). V rámcové smlouvě chybí sankce v případě nedodání zboží i ustanovení o pojištění zboží.

[42] K těmto skutečnostem stěžovatelka pouze uvádí, že z hlediska praktičnosti obchodní spolupráce byla ústní smlouva dostatečná a z hlediska obezřetnosti by písemná smlouva byla zcela nevymahatelná; nemohla by zabránit neodvedení nebo nepřiznání DPH. Nejvyšší správní soud však znovu opakuje, že všechny objektivní okolnosti je nutno hodnotit ve svém souhrnu. Zatímco v případě obchodování s dlouhodobými či renomovanými partnery nemusí hrát existence písemné smlouvy a její propracovanost zásadní význam, jinak je tomu v případě obchodování s takřka neznámým a neprověřeným (viz dále) subjektem s rizikovou komoditou v hodnotě milionů Kč, aniž by navíc stěžovatelka mohla kontrolovat realizaci transakcí. V daném případě patří absence konkrétních smluvních ujednání s ohledem na ostatní okolnosti případu mezi objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že stěžovatelka o podvodu na DPH přinejmenším mohla a měla vědět.

[43] Do kategorie *cena a platby za zboží* daňové orgány zařadily zjištění, že cena zboží byla nižší než cena vyhlášená na burze LME (The London Metal Exchange) a stěžovatelka hradila svému dodavateli za zboží na účet vedený na Slovensku částky ve výši základu daně a na účet vedený u České spořitelny, a. s. částky ve výši deklarovaného DPH. Druhou z uvedených skutečností (oddělené hrazení základu daně a DPH) krajský soud nevyhodnotil jako skutečnost svědčící o vědomé účasti na daňovém podvodu, nýbrž naopak jako možné opatření ke snížení rizika daňových úniků (viz odstavec 121 napadeného rozsudku). Tento závěr však neměl vliv na hodnocení všech zjištěných objektivních okolností ve svém souhrnu.

[44] K samotné ceně zboží stěžovatelka uvádí, že cena byla nižší než cena burzovní vždy o jednotky procent. Tímto tvrzením však nijak nevyvrací podrobnou argumentaci daňových orgánů a krajského soudu týkající se rozdílnosti cen a významu této skutečnosti. Stěžovatelka dále dodává, že burzovní cena se mění několikrát denně a „*cena sjednaná před dodáním zboží jako cena pod hodnotou burzy tak v okamžiku dodání mohla být (a také mnohdy byla) cenou nad aktuální hodnotou zboží na burzovním trhu*“. V tomto případě se však jedná o zcela novou argumentaci, kterou Nejvyšší správní soud hodnotí jako nepřípustnou kasační námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s. *in fine*. Kromě toho v ní stěžovatelka uvádí také zcela nové skutkové okolnosti (že sjednaná cena byla v době dodání vyšší než aktuální hodnota zboží na burzovním trhu), k nimž nelze na základě § 109 odst. 4 s. ř. s. vůbec přihlížet. Pouze na okraj kasační soud poznamenává, že tyto nové skutečnosti stěžovatelka ani nijak nedokládá.

[45] Ke všem kategoriím objektivních okolností je nutno dodat, že krajský soud je komplexně a velmi podrobně hodnotil na stranách 33 až 39 svého rozsudku. Stěžovatelka proti tomu nestaví vlastní komplexní vyhodnocení, nýbrž spíše poukazuje na některé dílčí, podle ní nesprávné úvahy krajského soudu a na to, že krajský soud nezohlednil některé skutečnosti. Nejvyšší správní soud však nemá za to, že by některá z těchto kasačních námitek oslabovala závěr, že všechny popsané skutečnosti vedou v souhrnu k závěru, že stěžovatelka o podvodu na DPH měla a mohla vědět. Slovy krajského soudu lze totiž konstatovat, že stěžovatelka „*musela být vystavena nadkritické úrovni pochyb o možném zapojení do daňové podvodu*“.

[46] V rámci celkového hodnocení krajský soud mimo jiné vyslovil zásadní pochybnost o tom, zda žalobkyně v letech 2013 či 2014 provozovala webovou adresu www.cpd-mettrade.cz, přes niž ji dle jejích tvrzení měla kontaktovat společnost DELICOOP. Jednalo se přitom spíše okrajovou úvahu celkově dokreslující pochybnosti o transakcích. Pro věc totiž nebylo zcela zásadní, zda daná webová adresa skutečně existovala. Krajský soud totiž zároveň dodal: „*I kdyby však tehdy snad odpovídající internetová prezentace žalobkyně existovala, soudu přijde závažnější, že žalobkyně na svých webových stránkách vnitřně rozporně uváděla, že se věnuje obchodování s kovovými materiály od roku 2008 a zároveň že se na komodity její obchodní činnost zaměřila až od roku 2012. Žalobkyně nadto sama v daňovém řízení (viz protokol č. j. 1601562/15/2102-60564-108273) uvedla třetí, odlišný údaj, že se zbožím obchoduje od roku 2014, který podporují i další skutková zjištění (údaje v obchodním rejstříku a výslechy svědků). To naznačuje, že žalobkyně neváhá ve svých prohlášeních upravovat realitu tak, jak se jí to v konkrétní situaci hodí. To má samozřejmě dopady do důvěryhodnosti jejích tvrzení.*“ Vedle toho vnímal krajský soud taktéž jako podstatné to, že „[p]okud přitom žalobkyně při jednání vše vysvětlovala tím, že i tehdy se jednalo o webové stránky neindexované (tj. na něž nevedly žádné odkazy), pak soud musí konstatovat, že takové webové stránky by pochopitelně nikdo ze zájemců nemohl nalézt a nemohly by tak sloužit k efektivní prezentaci žalobkyně. Tím žalobkyně vlastně popírá svá dosavadní tvrzení, že žalobkyně společnost DELICOOP neznala a že Csaba Zelník si žalobkyni sám našel prostřednictvím webových stránek připravených Davidem Neubertem a sám ji kontaktoval.“

[47] Stěžovatelka přitom citované úvahy, které mají zásadní dopad na věrohodnost jejích tvrzení, nijak nerozporuje. Namísto toho, aby se stěžovatelka snažila vysvětlit rozpory ve svých tvrzeních a setrást zásadní pochybnosti o tom, že pro účely daňového řízení upravovala realitu (což jí krajský soud vytknul také ve vztahu k údajně provedenému prověřování společnosti DELICOOP – viz dále), brojí proti pouhé pochybnosti krajského soudu o tom, zda webová adresa www.cpd-mettrade.cz skutečně v rozhodné době existovala. Nejvyšší správní soud se přitom ztotožňuje s krajským soudem v tom, že i kdyby skutečně existovala, přetrvávaly by zde výše uvedené a stěžovatelkou ani v kasační stížnosti nevysvětlené pochybnosti. Krajský soud proto nepochybil, jestliže provedl důkaz pouze vyhledáním v internetovém archivu web.archive.org a nečinil již dotazy na registrátora domény WEDOS Internet, a. s. a hlavního správce domény CZ.NIC, z.s.p.o.

[48] Nelze souhlasit ani s námitkami, že by krajský soud v rámci svého komplexního hodnocení nezohlednil některé podstatné skutečnosti. Namítá-li například stěžovatelka, že se zkoumaný řetězec vymyká běžnému „karuselu“, pak rozhodně nelze mít za to, že by krajský soud tuto skutečnost přehlédl. Zcela jednoznačně si byl vědom toho, že se zboží netočilo v kruhu a transakce byly realizovány, a nikdy netvrdil, že by šlo o karuselový podvod. Netvrdily to ostatně ani daňové orgány. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud výše, varianty daňového podvodu mohou být rozmanité.

[49] Pokud jde o to, že k podvodu na DPH došlo nikoliv na straně stěžovatelky či jejího dodavatele, nýbrž až ob jeden článek řetězce, takové zjištění se do celkového hodnocení věci promítnout může, ovšem nikoliv samo o sobě a spíše zprostředkovaně. K odepření nároku na odpočet DPH totiž musí dojít u všech článků řetězce, které neprojdou vědomostním testem. Toliko v rámci vědomostního testu se může ukázat, že mimo jiné i díky vzdálenosti daňového subjektu od „centra dění“ nemohl o daňovém podvodu vědět. Taková možnost

pokračování

však byla v projednávané věci jednoznačně vyvrácena, neboť všechny hodnocené skutečnosti (které se nadto netýkají subjektu, u něhož byla identifikována chybějící daň) nasvědčují tomu, že stěžovatelka o podvodu na DPH vědět mohla a měla.

[50] Další podle stěžovatelky opomenutou skutečností byla i existence jejího vlastního kapitálu investovaného do posuzovaných transakcí. Argumentuje totiž tím, že s ohledem na jeho výši i způsob jeho nabytí (prostředky jediného společníka a jeho bratra nabyté v dědictví) by bylo jen těžko představitelné, že by riskovala jeho ztrátu s vědomím, že participuje na nelegální činnosti. Nejvyšší správní soud však ve shodě s krajským soudem nepovažuje tyto skutečnosti za relevantní. Objektivně těžko představitelné bylo už to, že by racionální ekonomický subjekt tyto krajně rizikové transakce za daných okolností realizoval. A přece se takový subjekt našel. Jen stěží lze proto nalézt hranici toho, co je pro takový subjekt opravdu jen těžko představitelné.

[51] Skutečnost, že stěžovatelka není prázdnou schránkou a mnoho let úspěšně podniká v oblasti výpočetní techniky, taktéž nemůže mít na shora provedené hodnocení podstatný vliv. Situace, kdy se reálně fungující ekonomické subjekty vědomě zapojí na pozici tzv. *buffera* do transakcí zatížených podvodem na DPH, je totiž běžná.

[52] Krajský soud také na stranách 39 až 44 svého rozsudku vyčerpávajícím způsobem hodnotil otázku, zda stěžovatelka přijala dostatečná opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka proti tomuto hodnocení staví výčet opatření, která podle svých slov učinila. Zcela přitom ignoruje skutečnost, že u většiny těchto opatření krajský soud zásadním způsobem zpochybnil, že byla skutečně učiněna. Své úvahy podrobně vylíčil v odstavcích 142 až 148 svého rozsudku. Stěžovatelku přitom fakticky usvědčil ze lži a uzavřel, že *„tvrzení o obšírném prověřování dodavatele v době předcházející zahájení obchodní spolupráce, jež žalobkyně uváděla v podáních ze dne 30. 10. 2017 a 12. 12. 2017, nebyla důvěryhodně prokázána, naopak u základních kontrolních kroků bylo objektivně prokázáno, že takto žalobkyně nepostupovala (popř. že negativním zjištěním z tehdejší kontroly trestuhodně žalobkyně nepřiznala odpovídající význam).“*

[53] Nezpochybnuje-li stěžovatelka tyto závěry krajského soudu, mívá se do značné míry její kasační námitky s důvody, pro které krajský soud napadený rozsudek vydal. Je totiž lhostejné, nakolik by bylo stěžovatelkou popisované prověřování dostatečné, jestliže nebylo vůbec prokázáno, respektive bylo spíše vyvráceno. Úvahy krajského soudu týkající se hodnocení přijatých opatření tedy stěžovatelka relevantně nezpochybnila. Nejvyšší správní soud se přitom s jeho hodnocením ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje.

[54] V souhrnu lze uzavřít, že se stěžovatelce v posuzované věci nepodařilo vyvrátit klíčové poznatky daňových orgánů, které kasační soud obdobně jako soud krajský považuje za natolik silné, že ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Ty spolehlivě vedou k závěru, že stěžovatelka o své účasti na podvodu na DPH věděla či alespoň vědět měla a mohla. Kasační soud se rovněž ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby své účasti na podvodu zabránila. Je nutno souhlasit se stěžovatelkou, že okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt přinejmenším měl a mohl vědět o existenci daňového podvodu, je nutno posuzovat jeho optikou, resp. optikou průměrného podnikatele. V posuzované věci

se však daňové orgány i krajský soud v rámci vědomostního testu tohoto východiska držely. Není pravdou, že by se na věc dívaly jinou optikou a kladly na stěžovatelku nároky, které by byly odtržené od reality.

[55] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že krajský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit pro procesní vadu spočívající v tom, že nebyla v prvostupňovém řízení seznámena s novými podklady, které správce daně opatřil na základě mezinárodních dožádání. Jak uvedl krajský soud, tato vada byla napravena v odvolacím řízení, neboť žalovaný stěžovatelku s novými zjištěními seznámil a umožnil jí se k nim vyjádřit. Nelze přitom souhlasit se stěžovatelkou, že by tato vada byla neodstranitelná. S ohledem na skutečnost, že žalovaný nemůže v daňovém řízení zrušit platební výměr a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení (viz §116 odst. 1 daňového řádu), má vždy možnost pochybení správce daně napravit v odvolacím řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2016, č. j. 9 Afs 169/2015 - 97, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Není pravdou, že by stěžovatelce bylo v důsledku toho upřeno právo navrhnout provedení důkazů. Stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby v reakci na seznámení s novými zjištěními navrhla provedení dalších důkazů.

[56] Důvodné nejsou ani námitky týkající se dokazování.

[57] Krajský soud podrobně zdůvodnil, proč bylo možné vycházet z protokolů o výsledcích svědků z jiných řízení a s jeho hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Z § 93 odst. 3 daňového řádu plyne pouze povinnost zopakovat výsledek takového svědka na návrh daňového subjektu, nikoliv nemožnost dřívější protokoly použít jako listinný důkaz. Nejvyšší správní soud proto souhlasí se závěrem krajského soudu, že daňové orgány zákonná pravidla neporušily. V. M. správce daně vyslechl, ovšem to jej nezbavovalo povinnosti hodnotit všechny důkazy samostatně a ve vzájemné souvislosti, tj. hodnotit nejen novou svědeckou výpověď, ale i protokol o výsledku z jiného řízení. Výsledek Ing. M. S. se nepodařilo uskutečnit z důvodu jeho nedostupnosti, tedy nikoliv z důvodu procesního pochybení správce daně. To platí i pro neprovedení výsledku bratrů H., které stěžovatelka dostatečně neidentifikovala. E. T. stěžovatelka jako svědkyni nenavrhla, proto nebylo potřeba její výsledek provádět (viz znění § 93 odst. 3 daňového řádu). Ing. J. M. vůbec nevyprávěla jako svědkyně a žalobkyně ji jako svědkyni taktéž nenavrhla.

[58] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje také se závěrem krajského soudu, že výsledky členů představenstva společnosti ALBA WASTE a zaměstnanců společnosti METALIMEX by nebyly relevantní. ALBA WASTE nebyla článkem předmětného řetězce a METALIMEX nebyla na straně řetězce, kde došlo k daňovému úniku, a stěžovatelka s ní navíc ani přímo neobchodovala. Pokud nadto měli svědci vypovídat o tom, jak subjektivně hodnotili standardnost předmětných (či toliko obdobných) transakcí a dostatečnost přijatých opatření, byla by jejich výpověď zcela irelevantní. Svědecká výpověď může být důkazem toliko skutečností, které svědci vnímali svými smysly.

[59] Stěžovatelka dále uvádí, že navrhovala pokračování ve výslechu svědka D. N. a provedení účastnického výslechu C. S. a výslechu svědka S. S.. Její argumentace je však v této části nesrozumitelná a nepředstavuje řádnou kasační námitku. Tvrdí-li, že svědek neměl „možnost na toto tvrzení správce daně a žalovaného reagovat a stěžovatelka neměla

pokračování

možnost tímto směrem zaměřit své otázky“, není vůbec zřejmé, o jakém svědkovi hovoří, o jakém tvrzení správce daně a žalovaného hovoří a jakým směrem chtěla své otázky zaměřit. Z daného odstavce kasační stížnosti tak vůbec není zřejmé, kdo měl podle stěžovatelky postupovat v rozporu se zákonem a jak konkrétně.

[60] Krajský soud nepochybil ani tím, že sám nepřistoupil k provedení navržených svědeckých výslechů. Jejich neprovedení v daňovém řízení bylo v souladu se zákonem (viz výše) a skutkový stav byl zároveň v daňovém řízení zjištěn dostatečně. Jak je zřejmé z výše uvedeného, závěry daňových orgánů ohledně splnění podmínek pro odepření nároku stěžovatelky na odpočet DPH mají oporu v daňovém spise. Nebylo proto nutné dokazování v řízení před soudem doplňovat svědeckými výpověďmi. Krajský soud kromě toho správně poukázal na to, že stěžovatelka v žalobě ani neuvedla, jaká konkrétní žalobní tvrzení by měly svědecké výpovědi prokazovat.

[61] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[62] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení : Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 15. února 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu