



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **BIOCOMP s. r. o.**, se sídlem Zdibská 229/2, Praha 8, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2021, č. j. 16811/21/5300-22441-712084, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2023, č. j. 15 Af 12/2021 - 88,

t a k t o :

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

Odůvodnění:**I. Vymezení věci a rozsudek městského soudu**

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňové kontroly s cílem prověřit, zda mu za rozhodná zdaňovací období vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byl nákup řepkového oleje od dodavatelů ColorShock s.r.o (dále jen „ColorShock“), Top Triumph s.r.o. (dále jen „Top Triumph“), HOLTREN TRADE s.r.o. (dále jen „Holtren“), BDB Trading s.r.o. (dále jen „BDB“), JiMaTrade s.r.o. (dále jen „Jima“). Žalobce dodával nakoupený řepkový olej většinou do jiných členských států – na Slovensko a do Rakouska – společně s DOP-EL s.r.o. (dále jen „DOP-EL“), BYTOS Trnava s.r.o. (dále jen „BYTOS“), J&T GmbH (dále jen „J&T“). Z těchto dodávek

uplatňoval osvobození od daně dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Správce daně vydal 17 dodatečných platebních výměrů na DPH (ze dne 2. 2. 2017, 17. 3. 2016, 21. 3. 2016) a 8 platebních výměrů na DPH (ze dne 17. 3. 2016, 19. 3. 2016, 18. 3. 2016 a 21. 3. 2016), kterými žalobci za zdaňovací období červen až prosinec 2011, leden až prosinec 2012, leden a únor 2013 a duben až červenec 2013 doměřil (vyměřil) DPH ve výši více než 250 mil. Kč současně rozhodl o zákonné povinnosti platit penále z doměřené částky daně v částce téměř 40 mil. Kč. Žalobce podal proti rozhodnutím správce daně odvolání, která žalovaný rozhodnutími ze dne 28. 3. 2017 a 22. 8. 2017 zamítl. K žalobě žalobce městský soud tato rozhodnutí zrušil rozsudky ze dne 16. 7. 2020 a 14. 1. 2021.

[3] Žalovaný v návaznosti na zrušovací rozsudky doplnil odvolací řízení o zjištění významná pro posouzení toho, jaká sazba DPH měla být při obchodech se surovým řepkovým olejem uplatněna, a dále pro posouzení obsahu a údajů uvedených v předložených výkazech železničních vozů ve vztahu k prokázání osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH při dodání zboží do jiného členského státu odběrateli DOP-EL. Poté vydal v záhlaví specifikované rozhodnutí, ve kterém uvedl, že žalobce měl být podroben základní sazbě DPH, nikoliv snížené sazbě, jak se domníval správce daně. Žalovaný tedy uznal žalobci v případě nezpochybněných přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně na ř. 40. Shodně se správcem daně dospěl žalovaný k závěru, že žalobce neprokázal nárok na odpočet daně z nákupu řepkového oleje od výše uvedených dodavatelů, neboť věděl nebo mohl vědět o tom, že se zúčastnil plnění zasaženého podvodem, a současně neprokázal přijetí opatření potřebných k zabránění daňovým podvodům, jež po něm bylo možné vzhledem ke všem okolnostem rozumně požadovat.

[4] Existenci daňového podvodu dovozoval žalovaný z následujících skutečností, které ve svém celku svědčí o tom, že obchodní transakce byly zatíženy podvodem na DPH. Žalovaný uvedl, že zde fungovalo pět účelově vytvořených podvodných řetězců, jež sloužily k přepravě surového řepkového oleje za nestandardních okolností a v nichž žalobce zpravidla tvořil poslední tuzemský článek. Žalobcovi dodavatelé i dřívější články řetězců byly zpravidla společnosti bez historie, bez zkušeností s obchody s danou komoditou a bez majetku, které byly částečně personálně propojené a zapsané do obchodního rejstříku několik měsíců před započatím obchodování se zbožím v hodnotě několika milionů, resp. stamilionů Kč. Tyto společnosti sídlily na hromadných nebo virtuálních adresách a některé ani neměly žádné zaměstnance. Za některé společnosti jednaly osoby s falešnou identitou, případně osoby neztotožnitelné. V případě několika řetězců bylo zjištěno, že tuzemské společnosti, u kterých byla identifikována chybějící daň, pořizovaly surový řepkový olej z jiných členských států za cenu bez DPH větší, než za kterou ji následně prodávaly. V případě dvou řetězců docházelo k úhradám na maďarské bankovní účty, přestože se jednalo o úhrady tuzemských zdanitelných plnění a dodavatelé surového řepkového oleje neměly být společnosti z Maďarska. Společně pro jednotlivé společnosti zapojené do předmětných obchodních řetězců byla skutečnost, že tyto společnosti přestaly plnit řádně své daňové povinnosti a staly se nekontaktními. Posuzované obchodní transakce tedy neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty snažící se dosahovat ekonomického zisku, a stejně tak společnosti figurující v předmětném řetězci se nejevily jako standardní podnikatelé.

pokračování

[5] Žalovaný dále popsal okolnosti, jež samy o sobě nemusejí být v rozporu se zákonem, avšak ve svém souhrnu prokazují, že žalobce musel vědět o svém zapojení do podvodů na DPH. Těmito okolnostmi je mimo jiné to, že žalobce navázal obchodní spolupráci v hodnotě několika milionů Kč, resp. desítek a stovek milionů Kč se společnostmi Top Triumph, ColorShock, Jima, Holtren a BDB, které nebyly zavedeny na trhu s řepkovým olejem, sídlily na hromadných adresách a nezveřejňovaly své účetní závěrky ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Při uzavírání smluv s těmito problematickými dodavateli žalobce nepožadoval jakékoli sankce za zpoždění či nedodržení dodávky či odběru, obchodní záruky či zajištění postupu při reklamaci zboží. V uzavřených rámových smlouvách s jednotlivými dodavateli byly zjištěny nelogičnosti spočívající např. v tom, že bylo uzavřeno vícero smluv se shodným číselným označením, ve stanovení ceny v prosinci 2011 na základě ceny z dubna 2011 či v rozporech objednávek se smlouvou. V jedné z uzavřených smluv absentovala cena surového řepkového oleje. Model traťových dodávek, v jejichž rámci bylo zboží naloženo u prvního dodavatele a složeno u posledního odběratele, nedával ekonomický smysl, jelikož žalobce mohl odebírat zboží již od prvního dodavatele a dosáhnout tak nižší ceny.

[6] Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH, neboť si neopatrnil takové podklady, které by relevantním způsobem prokázaly, že skutečně došlo k dodání zboží do jiných členských států jeho odběratelům BYTOS, J&T a DOP-EL. Obchody mezi žalobcem a těmito společnostmi tak byly posouzeny jako dodání zboží s místem plnění v tuzemsku s povinností přiznat daň z uskutečněného zdanitelného plnění v souladu s § 21 zákona o DPH. Pokud jde o dodání zboží odběrateli DOP-EL, žalovaný konstatoval, že k dodání ze dne 28. 2. 2012 nebyl předložen žádný výkaz vozů, a že neúplný výkaz vozů ze dne 7. 3. 2012, kde chyběla většina údajů, není relevantní osvědčit dodání zboží do jiných členských států. K výkazům vozů ze dne 5. 1. 2012, 17. 1. 2012, 31. 1. 2012, 26. 3. 2012 a 3. 4. 2012 pak žalovaný uvedl, že jako odesílatel zboží z ČR jsou na výkazech uváděny odlišné společnosti než žalobce. Z předložených výkazů vozů zároveň jednoznačně vyplývá, že zboží nebylo z území ČR přepravováno pro odběratele DOP-EL, ale pro odlišné subjekty, a proto nelze tyto doklady osvědčit jako důkaz o tom, že se jedná o dodání zboží do jiných členských států plátcem této osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepravováno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou pro společnost DOP-EL. Ručně psané poznámky ve výkazech vozů nejsou způsobilé osvědčit cokoli, co je na výkazu uvedeno, jelikož je mohla dopsat jakákoli osoba a v jakémkoli okamžiku. Na základě výše uvedených skutečností žalovaný uzavřel, že předložené výkazy vozů nejsou způsobilým důkazním prostředkem schopným osvědčit dodání zboží do jiných členských států odběrateli DOP-EL.

[7] Správce daně při svém závěru o neprokázání osvobození od daně při dodání zboží do jiných členských států dle § 64 zákona o DPH vycházel z předpokladu, že při obchodování se surovým řepkovým olejem měla být použita snížená sazba DPH, a proto žalobci doměřil daň na výstupu na ř. 2 ve snížené sazbě daně. Vzhledem k tomu, že v rámci doplnění odvolacího řízení bylo konstatováno, že surový řepkový olej měl být podroben základní sazbě DPH, bylo dle žalovaného nutno žalobci doměřit ve zdaňovacích

obdobích prosinec 2011 až prosinec 2012 a únor 2013 daň na výstupu na ř. 1 v základní sazbě daně.

[8] V důsledku nesprávných závěrů správce daně, který (z důvodu nesprávné aplikace snížené sazby DPH) neuznal žalobci nárok na odpočet daně z nezpochybněných tuzemských zdanitelných plnění na ř. 40 a uznal mu jej na ř. 41, a v případě neprokázání osvobození od daně při dodání zboží do jiných členských států dle § 64 zákona o DPH doměřil žalobci daň na výstupu na ř. 2, rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím o změně dodatečných platebních výměrů, resp. platebních výměrů.

[9] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou městský soud neshledal důvodnou a zamítl ji. Soud shrnul kritéria rozhodná pro odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu zapojení daňového subjektu do daňového podvodu, která vyplývají z judikatury Soudního dvora EU a tuzemských soudů. Zdůraznil, že podmínkami pro odepření nároku na odpočet DPH je, že daňové orgány prokážou jednak existenci daňového podvodu, a jednak skutečnosti, z nichž vyplývá, že daňový subjekt o svém zapojení do daňového podvodu věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět, a zároveň že daňový subjekt následně neprokáže, že přijal opatření potřebná k zabránění daňovým podvodům, jež po něm lze vzhledem ke všem okolnostem rozumně požadovat. V posuzované věci přitom daňové orgány dostaly své povinnosti zjistit existenci podvodu na DPH u šetřených obchodních řetězců. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal okolnosti, jež ve svém souhrnu představují dostatečný podklad pro přijetí závěru, že chybějící daň byla následkem cílené snahy získat podvodným jednáním neoprávněné daňové zvýhodnění. V rámci „vědomostního testu“ pak žalovaný ve svém rozhodnutí popsal objektivní okolnosti, jež samy o sobě sice nemusejí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu však tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět měl a mohl.

II. Důvody kasační stížnosti

[10] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatel se za prvé dovolává prekluze práva stanovit daň za zdaňovací období prosinec 2012. Tuto námitku přitom nemohl uplatnit dříve, neboť rozsudek řešící tuto problematiku byl vydán 15. 3. 2022, tedy až poté co již stěžovatel podal žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného. To však není podstatné, protože soud se prekluzí musí zabývat *ex officio*. Stěžovatel vysvětlil, že žalovaný (správce daně, pozn. NSS) sice formálně zahájil kontrolu až 12. 6. 2014, materiálně jí však zahájil již téměř o rok a půl dříve; dne 11. 2. 2013 totiž provedl u stěžovatele místní šetření za zdaňovací období listopad 2012. Skutečnost, že již první místní šetření naplňovalo znaky kontroly, potvrdil žalovaný dne 19. 3. 2013, kdy pokračoval v místním šetření zjišťováním dalších skutečností. Nejednalo se tedy o pouhé zjišťování nepodstatných skutečností, ale o úkony, které měl správce daně provádět v rámci daňové kontroly. Například při prvním místním šetření byla stěžovatelka

pokračování

dotazována na konkrétní přijatá plnění od společnosti ColorShock s.r.o., při druhém šetření se žalovaný dotazoval na další detaily ohledně spolupráce s touto společností. K tomu, že již místní šetření může být zahájením daňové kontroly, se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020 - 29, v bodě 23. Stěžovatel shrnul, že platební výměr za zdaňovací období prosinec 2012 měl být v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu vydán do 11. 2. 2016, správce daně mu jej však doručil až dne 31. 3. 2016. Pro úplnost stěžovatel dodal, že běh lhůty přitom nemohl být pozastaven mezinárodním dožádáním, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39, č. 3677/2018 Sb. NSS, který potvrdil, že mezinárodní dožádání ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2014, nemá za následek stavení prekluzivní lhůt započatých před 31. 12. 2013. Mezinárodní dožádání podané 28. 2. 2013 tedy nestaví prekluzivní lhůtu.

[12] Za druhé stěžovatel namítl, že žalovaný postupoval způsobem pokus – omyl. Tento argument má dvojí význam, týká se jednak subjektivního (konkrétního), jednak objektivního přístupu žalovaného. V subjektivní rovině stěžovatel upozornil na to, že žalovaný nejprve ukončil ekonomickou činnost stěžovatele zajišťovacími příkazy, které posléze soud zrušil. Následně žalovaný vydal dvě rozhodnutí o platebních výměrech, přičemž i tato rozhodnutí soud zrušil, další rozhodnutí je nyní předmětem kasační stížnosti. Stěžovatel tedy musí více než 10 let vzdorovat pokusům žalovaného ukončit jeho činnost. V objektivní rovině stěžovatel poukázal na skutečnost, že kritéria pro hodnocení zapojení daňového subjektu do daňového podvodu nejsou definována v zákoně, ale vyplývají pouze z judikatury. Vývoj postupu správce daně má vždy podobu postupně vychylovaného kyvadla, kdy argumenty dosáhnou určitého bodu, a soud následně zkonstatuje, že takto již zákon vykládat nelze. Žalovaný pak kyvadlo vrátí do některé z předchozích, vůči právům daňových subjektů více respektujících, poloh. Stejně žalovaný postupuje rovněž v případě vědomostního testu „měl a mohl vědět“. Před 13 lety (v době nyní posuzovaných zdaňovacích období) nebyla o daňových podvodech povědomost. Nikdo se ovšem nezabýval tím, nakolik si mohl stěžovatel uvědomit, že se nevědomky zapojuje do daňového podvodu.

[13] Třetí okruh kasačních námitek se týká podezřelých skutečností, které dle žalovaného svědčily o neobezřetnosti stěžovatele. Městský soud v napadeném rozsudku sám uvedl, že žalovaným popsané objektivní okolnosti sice samy o sobě nemusí být v rozporu se zákonem, avšak ve svém souhrnu prokazují, že stěžovatel při nejhorším mohl a měl vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. Jde tedy o zcela subjektivní posouzení legálních skutečností. Stěžovatel ale nemohl tehdy vytušit (jsou hodnocena zdaňovací období v letech 2011 a 2012), že tyto skutečnosti indikují zapojení do podvodného řetězce. Jejich hodnocení po 10 letech současnou optikou je v rozporu s předvídatelností práva. Stěžovatel poukázal na rozpor s rozsudkem Soudního dvora EU ze dne 11. 1. 2024, ve věci C-537/22, Global Ink Trade Kft., který v právní větě uvádí: *uvedená praxe a uvedený oběžník neukládají téže osobě povinné k dani nést břemeno složitého a důkladného prověřování dodavatele*. Finanční správa přitom žádný takový oběžník nevydala; požadavky na prověření konkrétních kritérií jsou vznášeny subjektivně *ex post* až pracovníky žalovaného.

[14] Dále stěžovatel zpochybnil některé podezřelé skutečnosti, které dle žalovaného a městského soudu měly svědčit o jeho zapojení do podvodného řetězce.

[15] Městský soud nesprávně hodnotil v bodu [75] napadeného rozsudku otázku zahraničních plateb. Stěžovatel totiž věděl, že zboží pochází z Maďarska, a proto bylo logické, že si jeho dodavatel zřídil v Maďarsku účet, ze kterého mohl hradit operativněji svoje závazky. Evropskou unii je nutno dnes považovat za celek a nikoho nepřekvapí rozsáhlé používání zahraničních bank.

[16] V souvislosti s vyjádřením žalovaného k falešné identitě osoby paní A. K. stěžovatel uvedl, že tato osoba oklamala nejenom banku, ale také Policii ČR, která nebyla schopná její reálnou identitu zjistit. Městský soud přitom nesprávně v bodu [79] rozsudku konstatoval, že žalovaný tuto skutečnost nepřičetl stěžovateli k tíži, protože se jí naopak podrobně zabýval. Tvrzení, že určitá skutečnost nebyla přičtena k tíži stěžovatele, se ostatně v rozsudku často opakuje. Pak ovšem není zřejmé, čeho se vlastně stěžovatel dopustil, a proč jsou všechny tyto skutečnosti natolik dopodrobna rozebírány.

[17] Nesprávné je též tvrzení žalovaného, že stěžovatel mohl kontaktovat prvního dodavatele v řetězci. V době uzavření obchodu totiž stěžovatel znal pouze svého bezprostředního dodavatele. I kdyby však znal i předchozí články řetězce, zkrácení řetězce by pro něj nebylo ekonomicky výhodné, resp. by bylo nemožné z důvodů nedostatku zboží. Stěžovatel ani nemohl kupovat zboží přímo od zahraničních rafinérií, protože nebyl schopen garantovat odběr ve výši desítek cisteren denně. K tomu stěžovatel dodal, že ani velcí odběratelé nemohou nakupovat přímo (viz např. případ státního podniku Čepro, který rovněž nenakupuje přímo, ale využívá prostředníka společnost P3chem).

[18] V souvislosti s argumentem spočívajícím v nezakládání účetních závěrek do sbírky listin stěžovatel uvedl, že nebyl zaznamenán žádný podnět žalovaného rejstříkovému soudu, aby postupoval podle § 200b odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o. s. ř.“). Vzhledem k tomu, že tuto povinnost si neplní takřka polovina subjektů, jedná se o normální jev. Otázkou je, nakolik je tato veřejná prezentace citlivých dat, bez toho, že by se dalo ověřit, kdo toto zjištění prováděl, v souladu s rozsudky SDEU. Žalovanému víceméně tento stav vyhovuje, protože může každý subjekt nařknout z toho, že si dodavatele neověřil. Přitom vlastní ověření, stejně jako precizní smlouvy, kterých se žalovaný dovolává, nezabrání zapojení do daňového podvodu. Chybí zde zásadní úvaha žalovaného, v čem měla spočívat stěžovatelova nedůslednost, pokud obchody proběhly a absence těchto skutečností by zapojení do daňového podvodu nezabránila.

[19] Stěžovatel nesouhlasí ani s odůvodněním uvedeným v bodech [95] a [98] napadeného rozsudku [tj. s reakcí soudu na žalobní argumentaci spočívající v odkazu na postup Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) v případě 2P Commercial Agency, v němž uvedlo, že pro prověření subjektu stačí jeho kontrola v obchodním a insolvenčním rejstříku a v registru nespolehlivých plátců, pozn. NSS]. Jednalo se o zásadní žalobní argument, avšak soud toto hodnocení označil jako *obiter dictum*. Generální finanční ředitelství si sice nárok na odpočet neuplatnilo, ale svému dodavateli tuto daň zaplatilo a ten jí do státního rozpočtu neodvedl. Došlo tedy ke zcela shodné ztrátě DPH, a proto je Generální finanční ředitelství ve stejném postavení jako stěžovatel. Podle stěžovatele to dokazuje, že ani správce daně není schopen zabránit svému zapojení do zkrácení daně,

pokračování

přítom po daňových subjektech toto vyžaduje, ač mají řádově menší množství informací než právě správce daně.

[20] Městský soud rovněž v bodech [121] a násl. napadeného rozsudku nepřipadně uvedl, že stěžovatel jednal liknavě. Stěžovatel totiž postupoval přesně podle § 64 odst. 5 zákona o DPH a unesl své důkazní břemeno. Nebyl povinen předkládat nákladní listy, jak se domníval městský soud (viz bod [109] napadeného rozsudku). Jiná by pochopitelně byla situace, v níž by žalovaný předložil jasné důkazy o tom, že stěžovatelem předložené důkazy nejsou pravdivé. Došlo tak k nesprávnému přenosu důkazního břemena na stěžovatele. Přezkoumatelný není ani argument žalovaného, že nelze uznat ručně psané poznámky na nákladních listech, které odmítl osvědčit jako důkaz. Tímto způsobem by bylo možno vyloučit jakýkoliv důkaz, neboť u většiny písemných důkazů nelze vyloučit, že nebyly vloženy do tiskárny 2x a něco dotisknuto dodatečně.

[21] Stěžovatel shrnul, že prodával zboží do jiných členských států jako osvobozené od daně. I kdyby došlo k „přeprodeji“ zboží na území ČR před jeho dodáním do jiných členských států (jak uvádí soud v bodu [116]), nemohl by si odběratel odečíst DPH, neboť tu stěžovatel na výstupu neuplatnil. Je tedy vyloučeno, že tento případný prodej měl jakýkoliv fiskální dopad. Důležité ale je, že sám žalovaný v mnoha jiných kauzách (převážně se jedná o traťové dodávky PHM z jiných členských států) zastává názor, že i když došlo ke změně vlastnictví, nedošlo současně ke změně ekonomického vlastnictví ve smyslu DPH. Zde však žalovaný pouze uvádí, že došlo ke změně vlastnictví, aniž by jakkoliv řešil otázku změny ekonomického vlastnictví.

III. Vyjádření žalovaného

[22] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že kasační stížnost nepovažuje za důvodnou, a proto navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

[23] Podle žalovaného nelze považovat lhůtu pro stanovení DPH za prekludovanou, a to jak ve vztahu ke zdaňovacím obdobím listopad a prosinec 2012, tak ani pro jiná zdaňovací období. Správce daně započal svou činnost vůči stěžovateli ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2012 vydáním výzvy k odstranění pochybností ze dne 25. 1. 2013, v níž vymezil své pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nadměrného odpočtu. V rámci tohoto postupu pak správce daně provedl dne 11. 2. 2013 a 19. 3. 2013 v sídle stěžovatele místní šetření. Stejně tak provedl dvě místní šetření v rámci postupu k odstranění pochybností týkající se DPH ve zdaňovacím období prosinec 2012. V obou případech správce daně dospěl k závěru, že pochybnosti nebyly odstraněny, naopak přibýly další. Ukončil proto postup k odstranění pochybností, a dne 12. 6. 2014 zahájil daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období listopad 2012 a dne 6. 8. 2014 za zdaňovací období prosinec 2012. Stěžovatelem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 39/2020 - 29 tedy nebyl na nyní posuzovaný případ přílehlavý, neboť se zde nejednalo o místní šetření konaná mimo probíhající kontrolní postup. Žalovaný zdůraznil, že uvedená místní šetření nelze považovat za zahájení daňové kontroly, protože správce daně při nich pouze shromažďoval podklady v přímé návaznosti na výzvy k odstranění pochybností.

[24] Ve vztahu ke kasační argumentaci spočívající v postupu daňových orgánů metodou pokus – omyl žalovaný uvedl, že ze skutečnosti, že některá jeho předcházející rozhodnutí zrušil soud pro nezákonnost, nelze vyvozovat jeho motivaci k likvidaci stěžovatele. Nedůvodná je i námitka týkající se nedostatečného povědomí stěžovatele o daňových podvodech v době uskutečnění zdanitelných plnění, jak správně vysvětlil městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku a jak vyplývá rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu.

[25] Ani třetí okruh žalobní argumentace nepovažuje žalovaný za důvodný. Podle žalovaného bylo ze strany stěžovatele neobezřetné, že platil tuzemským dodavatelům na účet zřízený v Maďarsku. Vystavil se tak riziku platební neschopnosti a ručitelství pro případné neuhrazení daňové povinnosti ze strany svého dodavatele.

[26] Pokud jde o námitku týkající se osoby vystupující pod jménem A. K., žalovaný upozornil, že stěžovatel zřejmě zaměňuje zjištění, která vedla k prokázání existence daňového podvodu, s objektivními okolnostmi, na základě nichž mohl a měl o existenci daňového podvodu vědět. Jak městský soud správně vysvětlil, žalovaný tuto skutečnost stěžovateli k tíži nepřičítal.

[27] Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že nebylo možné zkrátit dodavatelský řetězec. Stěžovatel přitom vůbec nezpochybňuje důvody, které byly pro posouzení této otázky pro městský soud podstatné.

[28] Za ryze spekulativní označil žalovaný kasační námitku, že mu ve skutečnosti vyhovuje nezakládání účetních závěrek daňovými subjekty do sbírky listin v obchodním rejstříku. Zcela nepřipadný je odkaz stěžovatele na obchodní případ nákupu mobilních telefonů GfŘ, neboť se jednalo o skutkově zcela odlišnou situaci, v níž GfŘ jako koncový zákazník ani nemohlo uplatňovat nárok na odpočet daně.

[29] V návaznosti na tvrzení stěžovatele, že nebyl povinen předkládat nákladní listy, stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, podle něhož písemné (čestné) prohlášení není možné použít jako jediný a absolutní důkaz. V nyní souzené věci došlo ke zpochybnění pravdivosti předložených čestných prohlášení, a proto měl stěžovatel v řízení prokázat svá tvrzení jinými důkazními prostředky, tedy potenciálně i nákladními listy.

[30] Žalovaný nesouhlasí ani s kasační námitkou, že případný přeprodej zboží na území ČR před jeho dodáním do jiných členských států nemá jakýkoliv fiskální dopad. V bodu [277] napadeného rozhodnutí žalovaný popsal, že se kvůli prodeji zboží na území ČR a neuskutečnění přepravy zboží do jiných členských států v rámci obchodu mezi stěžovatelem a jeho odběratelem společností BYTOS Trnava s. r. o. jednalo o uskutečněné zdanitelné plnění s povinností přiznat DPH.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[31] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

pokračování

Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[32] Kasační stížnost **není** důvodná.

[33] Nejprve se soud zabýval otázkou namítané prekluze práva stanovit daň, neboť k prekluzi je povinen přihlížet i bez návrhu (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, či ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08). Není tedy podstatné, že stěžovatel tuto otázku poprvé vznesl až v kasační stížnosti.

[34] Podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, platí, že *„daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“*

[35] Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu uvádí: *„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.“* Uvedené úkony tedy zapříčiní přerušení běhu lhůty, což znamená, že běží znovu celá tříletá lhůta.

[36] V posuzované věci není sporu o tom, že tříletá lhůta pro stanovení DPH za zdaňovací období prosinec 2012 byla přerušena zahájením daňové kontroly. Mezi stěžovatelem a žalovaným je ovšem sporný okamžik, kdy k zahájení daňové kontroly došlo. Stěžovatel se domnívá, že daňová kontrola ve skutečnosti nebyla započata až jejím formální zahájením dne 12. 6. 2014. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že daňová kontrola na DPH za zdaňovací období prosinec 2012 byla ve skutečnosti zahájena dne 6. 8. 2014 (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 6. 8. 2014 založený ve správním spisu; dne 12. 6. 2014 správce daně zahájil daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období listopad 2012). Podle stěžovatele došlo materiálně k zahájení daňové kontroly již dříve, a to provedením místního šetření u stěžovatele dne 11. 2. 2013 v souvislosti se zjišťováním skutečností týkajících se zdaňovacího období listopad 2012. Nejvyšší správní soud poznamenává, že z kasační stížnosti není zcela zřejmé, zda se stěžovatel dovolává prekluze práva stanovit daň za zdaňovací období listopad 2012 nebo prosinec 2012, proto se pro úplnost (a i s ohledem na to, že otázku prekluze posuzuje z úřední povinnosti) vyjádří k oběma uvedeným zdaňovacím obdobím.

[37] Ze spisového materiálu soud ověřil následující skutečnosti. Správce daně ve vztahu k daňové povinnosti stěžovatele za zdaňovací období listopad 2012 nejprve vydal dne 25. 1. 2013 výzvu k odstranění pochybností, v níž vymezil své pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nadměrného odpočtu a uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Stěžovatel totiž vykázal zdanitelná plnění v tuzemsku v nulové výši a zároveň došlo k neobvyklému nárůstu hodnoty dodání zboží do jiného členského státu EU oproti průměru za předcházejících šest měsíců. Správce daně proto požadoval zdůvodnit a důkazními prostředky doložit dodání zboží do jiného členského státu EU a prokázat faktické dodání zboží z České republiky do Slovenské republiky. Dne 11. 2. 2013 provedl v sídle stěžovatele místní šetření, při kterém zejména požadoval předložení evidence

pro daňové účely DPH, originálů daňových dokladů a dokladů prokazujících nárok na uplatnění osvobození od DPH u dodání zboží do jiného státu EU. Další místní šetření provedl správce daně dne 19. 3. 2013 a dotazoval se při něm na jednotlivá zdanitelná plnění vycházející ze stěžovatelem předložených dokladů.

[38] Obdobně i v případě zdaňovacího období prosinec 2012 správce daně nejprve dne 22. 2. 2013 vydal výzvu k odstranění pochybností a rovněž požadoval zdůvodnit a důkazními prostředky doložit dodání zboží do jiného členského státu EU a prokázat faktické dodání zboží z České republiky do Slovenské republiky. Dne 11. 3. 2013 a dne 2. 4. 2013 provedl správce daně u stěžovatele místní šetření.

[39] Jelikož pochybnosti správce daně nebyly na základě stěžovatelem předložených důkazních prostředků a odpovědí na mezinárodní dožádání odstraněny, a bylo nutno provést rozsáhlé šetření k ověření dodavatelsko-odběratelských vztahů při obchodování řepkového oleje, přistoupil správce daně k ukončení postupu k odstranění pochybností a zahájil dne 12. 6. 2014 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období listopad 2012 a dne 6. 8. 2014 za zdaňovací období prosinec 2012.

[40] Nejvyšší správní soud přisvědčuje postoji žalovaného uvedenému v jeho vyjádření ke kasační stížnosti, že zmíněná místní šetření probíhala v rámci postupu k odstranění pochybností, a nejednalo se tak o situaci, kdy by správce daně prováděl kontrolní činnost mimo zákonem předepsaný kontrolní postup. Ze spisové dokumentace neplyne, že by správce daně při uvedených místních šetření prováděl úkony, které by odpovídaly materiálnímu zahájení daňové kontroly. Správce daně toliko shromažďoval podklady v přímé návaznosti na výzvy k odstranění pochybností. Ze správního spisu soud ověřil, že správce daně neprováděl při místním šetření obsáhlé a časově i personálně náročné dokazování, které by mělo být primárně předmětem daňové kontroly. Naopak se snažil prověřit své konkrétně vyjádřené pochybnosti, k čemuž patřičně využil postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu. Poté, co dospěl k závěru, že je potřeba provést rozsáhlejší dokazování, zahájil daňovou kontrolu.

[41] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2022, č. j. 7 Afs 39/2020 - 29, na který stěžovatel v souvislosti s namítanou prekluzí práva stanovit daň odkazoval, se týkal skutkově odlišné situace. Správce daně zde prováděl rozsáhlé dokazování spojené rovněž s místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti (tedy mimo zákonem předepsaný kontrolní postup), ještě před formálním zahájením daňové kontroly. Kasační soud v bodech 22 a 23 tohoto rozsudku uvedl:

„Daňový řád rozlišuje mezi několika postupy při správě daní: vyhledávací činnost (§ 78), vysvětlení (§ 79), místní šetření (§ 80 až 84), daňová kontrola (§ 85 až 88) a postup k odstranění pochybností (§ 89 a 90). Správce daně přitom není oprávněn si neomezeně vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat. Správce daně je povinen respektovat při své činnosti zákonný rámec konkrétního postupu při správě daní a pohybovat se pouze v jeho mezích. Jinými slovy, správce daně má relativně široké správní uvážení, pokud jde o zacílení svého prověřování, které je limitováno v zásadě jen podmíněným zákazem opakovaných daňových kontrol v § 85 odst. 5 daňového řádu a obecnou zásadou proporcionality.

pokračování

Jakmile si však správce daně stanoví rozsah otázek, které hodlá prověřit, nemůže volně vybírat, jaký z postupů upravených v daňovém řádu bude aplikovat, ale musí respektovat zákonem stanovené podmínky pro uplatnění jednotlivých postupů a současně základní zásady správy daní, zejména v podobě povinnosti šetřit práva a právem chráněné zájmy osob zúčastněných na správě daní (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013 - 61, ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016 - 18, ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 - 36, ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019 - 44, či ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019 - 30).

Hodlá-li správce daně komplexně prověřovat skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení konkrétní daně (či její vybrané části), musí zvolit takový postup při správě daní, který mu umožňuje provádět dokazování (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu), tedy nejen označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, ale i jeho provádění a následné hodnocení. Provádění dokazování přitom daňový řád předvídá pouze v případě daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností (...). Daňový řád nezná žádný jiný postup při správě daní, při němž lze provádět dokazování. Zejména pak tímto postupem není vyhledávací činnost. Obsahem vyhledávací činnosti je totiž pouhé zjišťování a sběr pokladových informací a „mapování terénu“. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti stanoveným způsobem „ohledává terén“ a z vlastní iniciativy vyhledává a opatřuje předběžné či podkladové informace, které potom může zařadit do procesu dokazování v daňovém řízení. Při vyhledávací činnosti však nedochází k vlastnímu hodnocení a případnému osvědčení získaných důkazních prostředků jako důkazů o skutkovém stavu. Nelze při ní proto zjišťovat a ověřovat správnost stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Pokud by správce daně v rámci vyhledávací činnosti namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ prováděl i zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (celé či jen její části), překročil by zákonem stanovené meze vyhledávací činnosti a místního šetření (...).“

[42] Ve světle skutkových okolností tehdy posuzované věci dospěl soud k závěru, že činnost správce daně před formálním zahájením daňové kontroly výrazně překračovala meze vyhledávací činnosti a měla charakter daňové kontroly. Proto bylo nutno za zahájení daňové kontroly považovat již dřívější okamžik.

[43] V nyní projednávaném případě však byla místní šetření a s nimi související dokazování provedena v rámci postupu k odstranění pochybností (a nikoliv při vyhledávací činnosti, mimo kontrolní postup). Správce daně přitom svým jednáním respektoval zákonný rámec tohoto postupu a pohyboval se v jeho mezích. Lze tak souhlasit s žalovaným, že v tomto případě nebylo nutno rovnou přistoupit k daňové kontrole, což by bylo namíste primárně v případech, kde jsou dány dobré důvody k domněnce, že postup k odstranění pochybností účelu daňového řízení nedosáhne (viz např. žalovaným odkazované rozsudky NSS ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016 - 18, a ze dne 30. 3. 2023, č. j. 10 Afs 101/2022 - 67). O takový případ se však v nyní posuzované věci nejednalo; správce daně využil nejprve postup k odstranění pochybností, který je šetrnějším zásahem do práv daňových subjektů. Až poté, co se jeho pochybnosti prohlubovaly, místo, aby byly odstraněny, správce daně přistoupil k zahájení daňových kontrol.

[44] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že v případě daňových povinností za období listopad a prosinec roku 2012 byly daňové kontroly na DPH zahájeny až vydáním protokolů o jejich zahájení (tj. „formálním“ zahájením kontrol). Zcela jistě tak nelze přisvědčit stěžovateli tvrzení, že k zahájení daňové kontroly týkající se zdaňovacího období prosinec 2012 došlo dne 11. 2. 2013, kdy správce daně u stěžovatele provedl místní šetření v návaznosti na výzvu k odstranění pochybností týkající se daňové povinnosti ve zdaňovacím období listopad 2012. Nejen, že se jednalo o místní šetření týkající se jiného zdaňovacího období, než pro které se stěžovatel dovolával prekluze práva stanovit daň, zejména však toto místní šetření správce daně učinil v rámci postupu k odstranění pochybností, a to při respektování zákonných mezí tohoto postupu.

[45] K přerušení prekluzivní lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období listopad a prosinec roku 2012 tedy došlo formálním zahájením daňových kontrol dne 12. 6. 2014 v případě zdaňovacího období listopad 2012 a dne 6. 8. 2014 v případě zdaňovacího období prosinec 2012 (a nikoliv dnem provedení místního šetření v rámci postupu k odstranění pochybností). Nová tříletá lhůta tak v případě DPH za zdaňovací období listopad 2012 uplynula dne 12. 6. 2017 a v případě DPH za zdaňovací období prosinec 2012 dne 6. 8. 2017, tj. v obou případech až po vydání příslušných platebních výměrů ze dne 17. 3. 2016. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že ani v případě daňových povinností za jiná zdaňovací období neshledal, že by správce daně stanovil daň po uplynutí prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 daňového řádu.

[46] Dále se soud zabýval kasačními námitkami směřujícími proti věcnému posouzení žaloby městským soudem.

[47] Na úvod považuje za vhodné připomenout (obdobně jako to učinil i městský soud), že kvalita kasační stížnosti předurčuje kvalitu jejího vypořádání soudem, který není povinen ani oprávněn za stěžovatele domýšlet další argumenty a vyhledávat možné vady napadeného soudního rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti (viz např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32). Stěžovatel vystavěl svou kasační stížnost ve značné části na obecných tvrzeních, která navíc vcelku podrobně vypořádal městský soud, aniž by ovšem na jeho odůvodnění stěžovatel v kasační stížnosti významněji reagoval. Nejvyšší správní soud se proto bude věcí zabývat (v návaznosti na stěžovatelovy kasační námitky) rovněž v tomto obecnějším duchu.

[48] Kasační soud neshledal jako důvodnou argumentaci stěžovatele, že žalovaný postupoval způsobem pokus-omyl. Shodně s žalovaným v této souvislosti uvádí, že motivaci daňových orgánů k „likvidaci“ stěžovatele nelze spatřovat v tom, že některá předcházející rozhodnutí žalovaného týkající se stěžovatele soudy zrušily pro nezákonnost. Stěžovatel navíc vedle zrušení zajišťovacích příkazů poukázal na zrušení původních dvou rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2017 a 22. 8. 2017 ve věci nyní posuzovaných dodatečných platebních výměrů/platebních výměrů (viz bod [2] tohoto rozsudku). K tomu nutno podotknout, že žalovaný v návaznosti na právní názor zrušujícího rozsudku městského soudu vydal nyní napadené rozhodnutí, k jehož zrušení již městský soud k žalobě stěžovatele nepřistoupil, a stejně tak jeho nezákonnost (resp. nezákonnost napadeného rozsudku městského soudu) neshledal ani kasační soud.

pokračování

[49] V souvislosti s „objektivní rovinou“ argumentu stěžovatele, že žalovaný postupuje způsobem pokus – omyl, Nejvyšší správní soud shodně s městským soudem poznamenává, že zákon o DPH neupravuje institut odmítnutí nároku na odpočet DPH z důvodů zapojení daňového subjektu do daňového podvodu, a kritéria rozhodná pro aplikaci tohoto institutu se dovozují z judikatury Soudního dvora EU, kterou následovala rovněž rozhodovací činnost tuzemských správních soudů. Tuto judikaturu v dostatečné míře popsal městský soud v bodech 63 až 68 napadeného rozsudku. Stěžovateli přitom nelze přisvědčit v tom, že by v době zhruba před 13 lety, kdy uskutečňoval zdanitelná plnění, nemohl mít o této judikatuře, resp. o pravidlech z ní vyplývajících, povědomí. Městský soud v bodě [68] napadeného rozsudku vysvětlil, že klíčové závěry rozhodovací praxe o povinnosti vnitrostátních orgánů odeprít nárok na odpočet daně v případě prokázání, že jeho uplatnění bylo spojeno s daňovým podvodem, o němž daňový subjekt věděl, popř. měl a mohl vědět, byly vytyčeny již před rozhodnými zdaňovacími obdobími (viz například na rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, 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, či rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 - 274). Stejně tak kasační soud souhlasí s městským soudem v tom, že na případ stěžovatele jsou aplikovatelné i závěry plynoucí ze soudních rozhodnutí, která na předchozí judikaturu navazují a dále ji rozvíjejí, přestože byla vydána až po rozhodných zdaňovacích obdobích.

[50] Lze tedy shrnout, že daňové orgány a posléze i městský soud správně hodnotily zapojení stěžovatele do daňového podvodu podle kritérií stanovených judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu.

[51] Podle těchto pravidel definovaných ustálenou judikaturou (v podrobnostech soud odkazuje na obsáhlý popis relevantní judikatury v napadeném rozhodnutí žalovaného) musí daňové orgány nejprve ve vztahu k daňovému podvodu vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, vylicít řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Teprve poté, kdy správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, je možné přistoupit ke druhému kroku, a to zkoumání možné vědomosti konkrétního daňového subjektu o účasti na podvodu na DPH. Správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že daňový subjekt o podvodném charakteru obchodů věděl nebo mohl a měl vědět. Platí přitom, že posuzované indicie samy o sobě nemusí svědčit o vědomosti subjektu o podvodu, ve svém souhrnu však mohou tvořit ucelený soubor, který jednoznačně prokazuje, že daňový subjekt o podvodu na dani věděl či vědět mohl a měl (viz rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2012, čj. 1 Afs 56/2012 - 42). Pokud pak daňový subjekt předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části (které daňové orgány považovaly za nestandardní/svědčící o jeho neobezřetnosti) byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je opět na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. Jestliže jsou dány tyto dvě podmínky, tj. existence podvodu a zaviněná účast v podvodném obchodním řetězci, daňový subjekt má v návaznosti na předložená zjištění šanci se vyvinít tím, že prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021 - 65).

[52] Stěžovatel ve své kasační stížnosti (v rámci třetího okruhu kasační argumentace) zpochybňuje některé podezřelé skutečnosti, jež měly svědčit o jeho zapojení do daňového podvodu. Nejvyšší správní soud se ovšem s touto argumentací neztotožnil.

[53] Soud nepřisvědčil stěžovateli v tom, že by hodnocení „podezřelých“ skutečností po 10 letech „současnou optikou“ bylo v rozporu s předvídatelností práva. Jak již soud uvedl, judikатурní kritéria, z nichž žalovaný a městský soud vycházeli při svém hodnocení zapojení stěžovatele do podvodného řetězce, byla na případ stěžovatele plně použitelná. Zároveň je třeba shodně s žalovaným podotknout, že správce daně hodnotil jednotlivé skutečnosti, z nichž dovedl zapojení stěžovatele do daňového podvodu, v rámci kontrolních postupů, které byly zahájeny v blízké časové souslednosti k posuzovaným zdaňovacím obdobím (tedy nikoliv až po 10 letech). Žalovaný a následně městský soud pak dospěli (i s větším časovým odstupem) k závěru o správnosti tohoto hodnocení.

[54] Se stěžovatelem zároveň nelze souhlasit, že by postup daňových orgánů v posuzované věci byl v rozporu se závěry rozsudku Soudního dvora EU ze dne 11. 1. 2024, C-537/22, ve věci *Global Ink Trade Kft*. Stěžovatel v souvislosti s tímto rozsudkem namítl, že daňová správa nevydala žádný oběžník (jako ve věci posuzované Soudním dvorem), který by stanovoval požadavky na prověření konkrétních kritérií pro posouzení vědomosti daňového subjektu o jeho zapojení do daňového podvodu, a namísto toho požadavky na prověření konkrétních kritérií vznáší *ex post* až pracovníci žalovaného. K tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že Soudní dvůr EU v odkazovaném rozsudku vysvětlil, že směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty v zásadě nebrání tomu, aby členské státy přijaly právní úpravu nebo vydaly oběžník za účelem upřesnění míry řádné péče vyžadované od osoby povinné k dani a poskytnutí pokynů daňové správě při tomto posuzování tím, že v tomto ohledu stanoví určitá kritéria (viz bod 41 rozsudku). Zároveň však Soudní dvůr EU upozornil (což zdůraznil také stěžovatel v kasační stížnosti), že takové opatření nemůže zpochybnit povinnost daňových orgánů právně dostačujícím způsobem prokázat objektivní skutečnosti svědčící o tom, že se osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že dotčené plnění je součástí takového úniku. Uvedené opatření ani nemůže vést k tomu, že by osoba povinná k dani musela nést břemeno složitého a důkladného prověřování svého dodavatele (viz bod 43 rozsudku). V návaznosti na námitku stěžovatele kasační soud uvádí, že česká finanční správa sice nevydala žádný obdobný oběžník, jako tomu bylo v případě řešeném Soudním dvorem EU (a ani k tomu není povinná, toliko oprávněna), nicméně při svém hodnocení kritérií pro posouzení vědomosti daňového subjektu o jeho zapojení do daňového podvodu musí rovněž dodržovat judikатурní východiska, a nemůže na daňové subjekty v této souvislosti klást břemeno složitého a důkladného prověřování svého dodavatele. V posuzované věci však daňové orgány tomuto požadavku dostály. Nejvyšší správní soud neshledal, že by daňové orgány požadovaly po stěžovateli takové nepřiměřeně složité a důkladné prověřování jeho dodavatelů. Z napadeného rozhodnutí žalovaného ostatně vyplývá, že stěžovatel své dodavatele téměř neprovéřoval a zároveň nepřijal víceméně žádná opatření k zamezení své účasti na podvodných obchodech.

[55] V souvislosti s kasační námitkou týkající se nesprávného hodnocení skutečnosti, že stěžovatel hradil svým tuzemským dodavatelům platby za zboží na jejich zahraniční

pokračování

bankovní účet, kasační soud odkazuje na body 75 a 76 napadeného rozsudku. Městský soud zde vysvětlil, že tuto skutečnost je potřeba považovat za nestandardní, neboť stěžovatel se placením na zahraniční účet vystavil riziku, že se v souladu s § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH ve znění účinném od 1. 1. 2012 stane ručitelem za nezaplacenou daň z těchto plnění. Na to stěžovatel v kasační stížnosti nijak nereagoval, pouze uvedl, že věděl, že zboží pochází z Maďarska, což byl také důvod, proč si zde jeho dodavatel zřídil účet. To však podle Nejvyššího správního soudu nevyvrací závěr žalovaného a městského soudu, že se jednalo (zejména s ohledem na ručitelství za nezaplacenou daň) o určitou neobezřetnost stěžovatele, která představuje jednu z řady správcem daně zjištěných nestandardních okolností, jež ve svém souhrnu prokazují existenci podvodu na DPH v obchodním řetězci. Zároveň jde i o objektivní okolnost prokazující (ve spojení s dalšími) povědomí žalobce o zapojení do obchodní transakce zatížené daňovým podvodem.

[56] Kasační soud souhlasí rovněž s konstatováním městského soudu, že skutečnost ohledně falešné identity paní A. K. žalovaný nepřičetl stěžovateli k tíži. Žalovaný se sice touto okolností podrobně zabýval, avšak jako skutečností svědčící o samotné existenci podvodu (nikoliv o vědomosti stěžovatele o jeho zapojení do daňového podvodu), přičemž nijak nevytýkal stěžovateli, že o této skutečnosti nevěděl. Pokud stěžovatel uvádí, že se v napadeném rozsudku vícekrát opakuje, že určitá skutečnost mu nebyla přičtena k tíži (ačkoliv se jí žalovaný podrobně zabýval), jedná se většinou právě o skutečnosti, kterými daňové orgány prokazovaly existenci daňového podvodu, a které stěžovatel v některých případech vůbec nemohl znát, a nemohly mu tak ani být vytýkány.

[57] Stěžovateli se nepodařilo přesvědčivě vyvrátit ani argument žalovaného (městského soudu), že bylo možné zkrátit dodavatelský řetězec. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz bod 249) uvedl, že stěžovatel sám hovořil o tom, že dodávky probíhaly jako „traťové“ bez skládání zboží, kdy zboží bylo naloženo u prvního dodavatele a složeno u posledního odběratele; společnosti figurující v řetězci tak sloužily pouze k přeprodeji zboží (jako přefakturační články). Nejvyšší správní soud sdílí pochybnost městského soudu vyjádřenou v bodě [91] napadeného rozsudku, že by „vynechání“ některého z těchto předchozích článků v obchodním řetězci stěžovatele na trhu jakkoliv diskvalifikovalo. Obecně tvrzená ekonomická nevýhodnost zkrácení řetězce, nedostatek zboží či neschopnost garantovat větší odběr zboží se nejvíce jako dostatečná obrana proti argumentu spočívajícím v možnosti zkrátit obchodní řetězec. Stěžovatel rovněž uvedl, že ani velcí odběratelé nemohou nakupovat přímo, o čemž svědčí i případ státního podniku Čepro. S tímto tvrzením se již patřičně vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí (viz bod [252]), který vysvětlil, že chod státního podniku, který je povinen postupovat podle zákona o veřejných zakázkách, nelze srovnávat s chodem stěžovatele.

[58] Dále stěžovatel zpochybnil závěr žalovaného, že nezakládání účetních závěrek do sbírky listin v obchodním rejstříku představovalo nestandardní skutečnost; naopak se dle jeho názoru jedná o skutečnost zcela běžnou. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že sama o sobě by tato skutečnost jistě nemusela být pro stěžovatele nijak „podezřelá“, žalovaný ji ovšem v napadeném rozhodnutí uvedl jako jednu z nestandardních skutečností, jež měly ve svém souhrnu stěžovatele podnítit k větší obezřetnosti vůči jeho obchodním partnerům. Jeho obchodní partneři totiž často byly nově založené společnosti se sídly na hromadných adresách, jež buď do sbírky listin vůbec nezakládaly účetní závěrky, z nichž

si lze učinit obraz o ekonomické situaci společnosti, nebo ze založených listin vyplývalo, že nemají žádné zaměstnance nebo aktiva. V případě některých dodavatelů z veřejných zdrojů vyplývalo, že se zabývali odlišným předmětem podnikání nežli obchodem se surovým řepkovým olejem.

[59] Tyto skutečnosti si přitom stěžovatel jednoduše mohl ověřit z obchodního rejstříku, případně z dostupných informací na internetu. Pokud tak neučinil, zcela jistě to představovalo jeho nedůslednost. Stěžovatel tak neprovedl potřebná opatření, aby své účasti na podvodném řetězci zabránil. Takovým opatřením by ostatně byla i precizace smluv uzavřených s obchodními partnery, jejichž nedostatečnost žalovaný stěžovateli rovněž vytýkal a považoval ji (zcela oprávněně) též za nestandardní skutečnost svědčící o tom, že stěžovatel věděl, nebo mohl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce. Městský soud správně konstatoval, že o přijetí jakýchkoliv opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu nevypovídá samotná skutečnost, že obchodní transakce proběhly.

[60] Nejvyšší správní soud považuje za správné hodnocení městského soudu týkající se otázky postupu GFŘ v případě nákupu mobilních telefonů od společnosti 2P Commercial Agency, která se účastnila daňových podvodů. GFŘ ve sdělení na internetových stránkách uvedlo, že si tuto společnost prověřilo mimo jiné v obchodním a insolvenčním rejstříku a v seznamu nespolehlivých plátců. Z veřejně dostupných zdrojů přitom zjistilo, že tento dodavatel v době konání výběrového řízení a uzavření smlouvy nevykazoval žádné znaky rizikovosti. V této souvislosti městský soud v bodě [94] napadeného rozsudku přisvědčil stěžovateli, že ověření obchodního partnera ve veřejných databázích lze zásadně považovat za dostatečné. Zároveň však zdůraznil, že to platí jen v případě, pokud obchodní partner nevykazuje známky nestandardního chování a nevyvstanou-li v souvislosti s ním žádné pochybnosti. V nyní posuzované věci však stěžovatel mohl právě z veřejných rejstříků zjistit později mu vytýkané nesrovnalosti na straně jeho dodavatelů (na rozdíl od GFŘ v odkazovaném případě, v němž žádné nesrovnalosti z těchto zdrojů nezjistilo), které jej měly vést k důkladnějšímu prověření těchto partnerů a k větší opatrnosti při jednání s nimi. Tímto městský soud vypořádal podstatu této žalobní námitky a poté, pro úplnost, v bodě [95] napadeného rozsudku vysvětlil, že sdělení GFŘ se navíc týkalo skutkově zcela odlišného případu, z jehož konkrétních skutkových okolností vycházelo, a proto ani nemohlo vyčerpávajícím způsobem vymezit veškerá opatření potřebná k zamezení účasti na daňovém podvodu.

[61] Poslední část kasačních námitek se vztahuje k otázce, zda stěžovatel naplnil podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH. Kasační soud souhlasí se závěrem městského soudu, že daňové orgány postupovaly správně, pokud neakceptovaly stěžovatelem předložená čestná prohlášení příjemců zboží, ale požadovaly po něm předložení dalších dokladů – nákladních listů, jimiž by věrohodně prokázal dodání zboží do jiného členského státu. Pokud totiž daňový subjekt uplatňuje nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, je nezbytné, aby v okamžiku vystavení daňového dokladu na skutečně zdanitelné plnění osvobozené od DPH disponoval věrohodnými a objektivními důkazy, že zboží skutečně bylo v souladu s požadavkem daňové neutrality dodáno do jiného členského státu, kde má být užíváno či spotřebováno konečným zákazníkem (rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45). Městskému soudu je tak nutno přisvědčit, že pokud si stěžovatel

pokračování

potřebné doklady nezajistil, je třeba jeho přístup hodnotit jako liknavý. Z rozhodnutí žalovaného přitom vyplývá, že na čestných prohlášeních dodaných stěžovatelem byly nesrovnalosti, které snižovaly jejich důkazní hodnotu, a proto bylo namístě stěžovatele vyzvat k předložení dalších dokladů, typicky nákladních listů. Nedošlo tak k nezákonnému přenesení důkazního břemene na stěžovatele. Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí s žalovaným, že ručně psané poznámky na nákladních listech (resp. ve výkazech vozů) mohly být kdykoliv později a kýmkoliv doplněny, a nejsou tak v zásadě způsobilé nic osvědčit. Stěžovatel ostatně ani nenamítá, co konkrétně měly v tomto případě ručně psané poznámky prokazovat.

[62] Městský soud rovněž správně poznamenal, že pro uplatnění osvobození od DPH je nezbytné, aby přeprava zboží do jiného členského státu byla součástí obchodní transakce mezi daňovým subjektem a jeho konkrétním odběratelem. Pokud tedy došlo k přeprodeji zboží na území ČR před jeho dodáním do jiného členského státu, nebyly naplněny podmínky pro osvobození od DPH ve smyslu § 64 zákona o DPH. Námitka spočívající ve tvrzení stěžovatele, že žalovaný uvedl, že došlo ke změně vlastnictví, aniž by jakkoliv řešil otázku změny ekonomického vlastnictví, je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná, neboť ji stěžovatel neuvedl již v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl. Soud se jí proto nezabýval.

V. Závěr a náklady řízení

[63] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[64] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 2. dubna 2024

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu