



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Kateřiny Štěpánové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně **CABRHA team, s. r. o.**, se sídlem Nerudova 209/10, Praha 1, zastoupena Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2021, č. j. 29909/21/5300-21444-712211, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2023, č. j. 18 Af 18/2021 - 115,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní procesní vývoj

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) platebními výměry ze dne 22. 9. 2015 vyměřil žalobkyni nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 68 173 Kč za zdaňovací období července 2014 a ve výši 23 241 Kč a za zdaňovací období září 2014 oproti uplatněným nadměrným odpočtům ve výši 4 680 395 Kč a 5 728 275 Kč. Dospěl k závěru, že žalobkyně se při nákupu platiny od svých dodavatelů ULVEA Consulting, s. r. o. (dále jen „ULVEA“) a ANELONA, s. r. o. (dále jen „ANELONA“) jako „broker“ zúčastnila daňového podvodu spáchaného jejími dodavateli v postavení „buffers“ a subdodavateli Karmil Plus, s. r. o. (dále jen „Karmil“),

Pikmantes, s. r. o. (dále jen „Pikmantes“) a IHAPPY GROUP, s. r. o. (dále jen „IHAPPY“) jakožto „missing traders“. Z tohoto důvodu správce daně odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH.

[2] Žalovaný dne 26. 5. 2016 zamítl odvolání žalobkyně proti platebním výměrům. Dovodil, jak existenci daňového podvodu, tak i vědomost žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce.

[3] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 21. 4. 2020, č. j. 5 Af 54/2016 - 86, rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2021 zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovaný dostatečně neprokázal, resp. nepopsal, ani podvod na DPH, včetně chybějící daně, ani objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně o své účasti na něm minimálně vědět měla a mohla.

[4] Proti tomuto rozsudku brojil žalovaný u Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) kasační stížností; řízení bylo vedeno pod sp. zn 5 Afs 180/2020.

[5] Dříve než NSS o kasační stížnosti rozhodl, doplnil žalovaný dokazování a ve věci nově rozhodl dne 4. 8. 2021 (městský soud mu totiž k žalobě žalobkyně na nečinnost rozsudkem ze dne 13. 5. 2021, č. j. 14 A 24/2021 - 24, uložil, aby ve lhůtě 90 dnů rozhodl o odvolání žalobkyně proti platebním výměrům ze dne 22. 9. 2015).

[6] Žalovaný ve věci nově rozhodl dne 4. 8. 2021. Opětovně dovodil, že transakce s platinou mezi žalobkyní a společnostmi ULVEA a ANELONA v dotčených zdaňovacích obdobích byly zasaženy podvodem na DPH. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH v daných zdaňovacích obdobích za nestandardních okolností. Žalovaný rovněž uzavřel, že zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu nepředstavují pouhou odchylku od běžného způsobu obchodování, nýbrž jsou indiciemi, které objektivně vzbuzují podezření o podvodném charakteru transakcí. Žalobkyně o své účasti na podvodu na DPH přinejmenším vědět měla a mohla. U žalobkyně nelze hovořit o dobré víře stran její účasti na podvodu na DPH.

[7] Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2021 napadla žalobkyně žalobou u městského soudu. Ten řízení přerušil do doby rozhodnutí o kasační stížnosti žalovaného proti rušícímu rozsudku městského soudu ze dne 21. 4. 2020.

[8] NSS rozsudkem ze dne 2. 12. 2022, č. j. 5 Afs 180/2020 - 66, (dále pro zjednodušení též jen „první rozsudek NSS“), kasační stížnost žalovaného zamítl. Závěry městského soudu ovšem podstatnou měrou korigoval. Dovodil totiž, že ke spáchání daňového podvodu skutečně došlo a DPH z platiny nakoupené žalobkyní nebyla předchozími články řetězců uhrazena. Žalovaný dle NSS existenci daňového podvodu prokázal. NSS nicméně žalovanému k otázce vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu vytkl, že výčet nestandardních okolností nedoplnil podrobnou úvahou o tom, z jakých důvodů právě tyto okolnosti představují dostatečně silné důkazy o vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu.

[9] Městský soud napadeným rozsudkem žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 8. 2021 zamítl. Shledal, že žalovaný své původní úvahy a jednotlivé

pokračování

okolnosti dostatečně rozvinul, k některým okolnostem naopak nově nepřihlížel. Detailně rozvedl jednotlivé nestandardní okolnosti transakcí a potvrdil vědomost žalobkyně o účasti na podvodu na DPH. Též usoudil a zdůvodnil, že se žalobkyně nechovala dostatečně obezřetně.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a další podání účastníků řízení

[10] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu obsáhlou kasační stížností, kterou založila na důvodech dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatelka shrnuje dosavadní řízení a detailně popisuje skutkový stav věci.

[12] Připouští respekt k závěru prvního rozsudku NSS co do naplnění podmínek daňového podvodu. Dodává ovšem, že ji městský soud nemůže sankcionovat namísto společností, které podvod na DPH spáchaly. Nadále tvrdí, že do podvodu nebyla nijak zapojena. Žalovaný neprokázal, že o podvodu na DPH věděla nebo vědět měla a mohla. Vyjadřuje se obsírně k jednotlivým okolnostem identifikovaným žalovaným, které nepovažuje za nestandardní. Ve věci byla též dostatečně obezřetná.

[13] Konkrétně stěžovatelka neshledává nic problematického na tom, že její obchodní partneři, společnosti ULVEA a ANELONA, pro ni byli *partneři novými, neměli webové stránky či skutečné sídlo/provozovnu a byli vzájemně personálně propojeni*. Uvedené má za běžný jev. Její dodavatelé využili aktuální situace na trhu v roce 2014 a platinu nakoupili pro spekulativní účely, což nepředpokládá skutečné sídlo či provozovnu; objem zboží nevyžadoval skladovací prostory. Absence webových stránek jí nepřišla podezřelá, neboť přes veřejnou nabídku se obchoduje platina investiční, nikoli platina určená pro průmyslové zpracování. Vzájemná propojenost dodavatelů byla stěžovatelce známá, komunikace probíhala seriózně. Podnikatelé mívají více společností, může se jednat o diverzifikaci rizika. Stěžovatelka považuje rovněž v podnikatelském prostředí za běžné, že oba její dodavatele zastupoval na základě plné moci pan P. (místo jejich jednatele pana Hladkého). Obě společnosti fungovaly jako její přímí dodavatelé. Transakce s obchodními subjekty nelze *a priori* posuzovat pohledem účasti na podvodu na DPH, který je dovozen až později.

[14] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že pro ni byl *daný typ transakcí nový a nestandardní, neboť se dříve přeprdeji platiny nevěnovala*. Zdůrazňuje, že se nákupu a prodeji kovů věnovala dlouhodobě (například zlato), nicméně ne v takovém objemu jako s dodavatelem ULVEA a ANELONA. Poukázala na výpověď svého jednatele pan Antonína Hrbáče a výpověď zástupce jejího německého odběratele BEDRA GmbH („BEDRA“) pana S.. Počínala si obezřetně, platinu kontrolovala (s výjimkou posledního případu, kdy jí bylo podvodně dodáno stříbro; to pak spolupráci okamžitě ukončila). Provedla veškerá nutná opatření i ve vztahu k daňovému riziku. Uzavření *obecné rámcové smlouvy bez vymezení základních parametrů* obchodní spolupráce má na rozdíl od žalovaného za bezproblémové; smlouva byla upřesňována vždy ústně (telefonicky) dohodou co do druhu, množství a termínu. I kupní cena byla smluvní, platná v den vystavení faktury. Dodávání platiny navíc nebylo zpochybněno. Při prvním porušení smlouvy (zmiňované dodání stříbra místo platiny) spolupráci ukončila.

[15] Stěžovatelka namítá, že ani *zpětný model úhrady* či *zpětné stanovení ceny* neznačí nic nestandardního. Dodavatelé potřebovali zajistit odběr platiny, ona zprostředkovala odběratele, které znala z oboru [německá BEDRA a rakouský Heimerle + Meule GmbH (dále jen „H+M“)]. Tento obchodní model si stěžovatelka vyjasnila na počátku spolupráce, neboť ani nedisponovala dostatečnými finančními prostředky na úhradu platiny. Celá transakce probíhala rychle (ne déle než 2 dny): zástupce odběratele BEDRA změřil a zvážil zboží v laboratoři u stěžovatelky, výsledky telefonicky sdělil společnosti BEDRA, ta zaplatila 90 % kupní ceny, platina byla dovezena společnosti BEDRA, stěžovatelka obratem uhradila faktury svým dodavatelům. Úhrada zboží zpětně v rádech jednotek dnů není nijak nestandardní.

[16] Stěžovatelka brojí proti důrazu, který žalovaný klade na *nestandardně nízkou jednotkovou cenu platiny*. Detailně rozvíjí vývoj cen na londýnské burze, resp. serveru www.kitco.com. Marži 8 - 9 % má v tržním prostředí za obvyklou. V rozhodnutí žalovaného jsou navíc co do stanovení cen rozpory.

[17] Stěžovatelka sporuje i závěr žalovaného o tom, že její *zapojení do transakce nemělo ekonomický význam*. Vyzdvihuje, že se jednalo o spekulativní pře prodej, vysvětluje podstatu takového obchodu a zevrubně popisuje své zapojení v něm. Realizace transakce sice závisela na odsouhlasení ceny konečným dodavatelem, která předurčila i cenu mezi stěžovatelkou a jejím odběratelem; sjednání prodejní a nákupní ceny odvislé od aktuální hodnoty platiny ovšem pro stěžovatelku představovalo investiční příležitost, tj. spekulaci, výše jejího zisku závisela také na kurzových rozdílech.

[18] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by *nedodržovala postup pro výkup drahých kovů, jak jej sama uvádí na svých webových stránkách*. Odkaz na webové stránky má za nepřipadný, neboť ty se již od roku 2015 vztahují ke společnosti CABRHA diamonds s. r. o. (tedy jinému podnikatelskému subjektu). Ve správním spise není založen odkaz na její webové stránky z roku 2014. Dodává, že gemologická zpráva se vydává pouze v případě drahých kamenů, nikoli u drahých kovů. U výkupu platiny se ověřuje její pravost a kvalita a nabízí se výkupní cena, certifikát se nevydává. Její transakce se navíc vztahovaly k platině pro průmyslové využití, která byla následně roztavena. Je tak běžné, že její dodavatelé nedisponovali žádným certifikátem. Problematika obchodu s platinou pro průmyslové využití včetně její certifikace je specifická a mimo rozsah znalostí žalovaného a správního soudu. Žalovaný si tak k této problematice měl vyžádat vyjádření znalce či odborníka. Stěžovatelka upozorňuje na to, že prováděla měření platiny a kontrolu její ryzosti. Nestalo se tak jen jednou, kdy došlo k opakovaně zmiňovanému podvodnému dodání stříbra. Předem bylo též dohodnuto, že vážení a měření kvality kovu prováděli i koneční odběratelé, a to jako podklad pro fakturaci.

[19] Stěžovatelka opakovaně podtrhuje, že *k dodání platiny došlo, není sporu o její specifikaci* (tj. jaká platina, v jaké hmotnosti a ryzosti byla dodána). Stěžovatelka si při převzetí platiny fotografovala, stejně tak i její odběratelé. Způsob předání vylučoval její záměnu. Stěžovatelka polemizuje s žalovaným, že na dodacích listech nebyla platina dostatečně identifikována.

pokračování

[20] Stěžovatelka k otázce objektivních okolností shrnuje, že byt se některé okolnosti mohou jevit jako ne zcela běžné, rozhodně nepředstavovaly nic nestandardního v běžném obchodním styku, natož při obchodu s platinou. Pouhé konstatování domnělých objektivních okolností nemá za následek unesení důkazního břemene, které v nynější věci tížilo správce daně.

[21] Stěžovatelka dále zdůrazňuje, že *přijala přiměřená opatření*, která od ní bylo možno rozumně vyžadovat, aby zajistila, že její plnění není součástí podvodu. Ověřila, že její dodavatelé skutečně existují, jsou spolehlivými plátcí DPH, vyžádala si daňová přiznání k DPH a čestné prohlášení, že platina nepochází z trestné činnosti. Škoda byla zajištěna *bianco* směnkou. Účetní stěžovatelky telefonovala i na příslušný finanční úřad, kde jí mělo být potvrzeno, že jejich dodavatelé jsou spolehliví. Nezvažovala ani postup dle § 109a zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), tj. odvedení daně za dodavatele. Stěžovatelka protestuje proti závěru žalovaného, že její jištění se vztahovala k obchodnímu, nikoli daňovému riziku. Akcentuje, že jí přijatá opatřená byla dostatečná. Městský soud je nedostatečně odůvodnil a odchýlil se i od závěru NSS v prvním rozsudku.

[22] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyzdvihl, že městský soud věc posoudil správně a vypořádal se náležitě se všemi žalobními námitkami. Ty navíc kopírují již dříve opakovaně uplatněné námitky. Stěžovatelka nereflektovala, že v novém odvolacím řízení žalovaný upravil identifikaci skutečností svědčících o podvodu na DPH i objektivních okolností. Kasační argumenty jsou (po změně právního zástupce stěžovatelky) naopak rozšířené o body, které nebyly uplatněny v žalobě (konkrétně argument nestandardně nízkou cenou platiny, výkupem platiny, aplikací § 109a ZDPH); jedná se o nepřípustné námitky.

[23] Žalovaný podtrhuje, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. V kasační stížnosti se omezuje na pouhé hodnocení jednotlivých objektivních okolností; ty ovšem nenahlíží ve svém souhrnu. Podrobně se pak žalovaný vyjadřuje k jednotlivým podezřelým okolnostem.

[24] Žalovaný se rovněž ztotožňuje s městským soudem v tom, že stěžovatelka neučinila taková opatření, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu.

[25] V reakci na vyjádření žalovaného stěžovatelka dále rozhojnila své kasační námitky.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti předně hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

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

[28] Úvodem NSS připomíná, že při úvahách o tom, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit řadu skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43). Předně je nutno zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka – existence podvodu). Dále je pak 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). Relevantní skutkové okolnosti přitom mnohdy nelze striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění té které podmínky, přičemž některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsání postupu (rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019 - 39).

[29] NSS též předesílá, že se svým prvním rozsudkem (ze dne 2. 12. 2022, č. j. 5 Afs 180/2020 - 66), vydaným ve věci téže stěžovatelky a týchž zdaňovacích období, již vyjádřil k 1. podmínce shora naznačeného algoritmu, tj. existenci podvodu na DPH a účasti stěžovatelky na něm. Výslovně uvedl, že všechny (původně) správcem daně identifikované podezřelé okolnosti představují ve spojení s nekontaktností subdodavatelů nynější stěžovatelky dostatečně silné důkazy o tom, že *ke spáchání daňového podvodu skutečně došlo*; daňové orgány tak prokázaly existenci daňového podvodu. NSS ovšem též uzavřel, že žalovaný dostatečně neprokázal, že stěžovatelka o své účasti na řetězci zasaženém daňovým podvodem věděla nebo měla vědět, resp. dostatečně neodůvodnil a nepopsal, jak přesně jednotlivé okolnosti svědčí o nestandardnosti obchodního případu.

[30] NSS se proto v nynější věci již nebude zabývat tím, zda žalovaný unesl své důkazní břemeno co do existence podvodu na DPH a účasti stěžovatelky na něm; ta již byla závazně vyřešena. Pouze úvodem reaguje na obecné tvrzení stěžovatelky, že byla sankcionována namísto svých subdodavatelů. Ačkoliv byla v případě subdodavatelů i dodavatelů stěžovatelky daň formálně stanovena až dodatečně v důsledku doměření daně správcem daně, neznamená to, že tato daň nechybí a že k tomu nedošlo v důsledku podvodného jednání. Příslušný správce daně z podstatné části nárok na odpočet předchozím článkům řetězce odepřel. Platí rovněž, že nárok na odpočet je nutno odepřít všem článkům řetězce, které neprošly tzv. vědomostním testem (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019 - 63; obdobně rozsudek SDEU ze dne 24. 11. 2022, C-596/21, Finanzamt M).

[31] Ve věci zůstává stěžejní, zda žalovaný unesl důkazní břemeno co do prokázání vědomosti stěžovatelky o své účasti na daňovém podvodu na DPH (2. podmínka), resp. návazně i to, zda stěžovatelka prokázala přijetí dostatečných opatření, která měla zamezit tomu, aby se podvodu účastnila (3. podmínka). Hodnocení těchto otázek je mnohdy provázané.

III. 2 Vědomostní test

[32] Žalovaný se v rozhodnutí ze dne 4. 8. 2021 (a jeho bodech 54 až 65) oproti svému dřívějšímu rozhodnutí ze dne 26. 5. 2016 (zejména jeho bodu 70) podrobně věnoval nestandardním okolnostem dotčených transakcí. U každé jednotlivé okolnosti nyní blíže

pokračování

rozvedl, v čem tkví její nestandardnost; k některým skutečnostem naopak již nově nepřihlížel. Stěžovatelce je možno v obecné rovině dát za pravdu v tom, že o vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu nemusí svědčit každá jednotlivá nestandardní okolnost sama o sobě. Žalovaný nicméně ve věci shromáždil jasný a logicky ucelený řetězec důkazů svědčících o neobvyklosti obchodního případu stěžovatelky. Městský soud se pak objektivními okolnostmi vedoucími k závěru, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH, podrobně věnoval v bodech 43 až 60 napadeného rozsudku. Ty hodnotil jak jednotlivě, tak i v jejich souhrnu.

[33] Stěžovatelka vystavěla svou procesní obranu (jak v daňovém řízení, tak i v žalobě, a nyní i v kasační stížnosti) na izolované polemice s jednotlivými objektivními okolnostmi, resp. některými jejich pasážemi. V této souvislosti NSS zdůrazňuje svou již ustálenou judikaturu, podle které objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv samy o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logicky a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl (např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34). Stěžovatelka v kasační stížnosti přehlíží, že objektivní okolnosti nelze posuzovat osamoceně, ale naopak v souhrnu, neboť teprve jejich ucelený souhrn může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 58). Není rovněž možné objektivní okolnosti vytrhávat z kontextu, neboť síla zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42).

[34] K první skupině námitek NSS shodně s městským soudem i žalovaným připomíná, že *absence webových stránek, virtuální sídlo či personální propojenost dodavatelů* může být jevem běžným, v souzené věci se nicméně jednalo o indicie, které měly být signálem pro zvýšenou opatrnost stěžovatelky (za všechny srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2018 č. j. 6 Afs 31/2018 - 53). K tvrzení stěžovatelky, že navíc spekulativní obchod ani nepředpokládá nutnost reálného sídla, je možno odkázat na bod 42 prvního rozsudku NSS. V něm soud vyzdvihl vnitřní rozpornost argumentace stěžovatelky ohledně rozdílu mezi průmyslovým a investičním nákupem platiny: stěžovatelka na jednu stranu tvrdila, že její dodavatelé nemuseli mít zázemí či sídlo pro práci s drahými kovy, neboť z jejich strany byl nákup pouhou spekulací na zvýšení ceny této komodity, tedy investicí; na druhou stranu však k pochybnostem daňových orgánů ohledně absence certifikátů uváděla, že šlo o prodej platiny za účelem jejího průmyslového využití mezi subjekty, které jsou schopné ověřit její kvalitu, nikoliv za účelem investice; její dodavatelé však takovými subjekty nebyli. NSS dále dodává, že stěžovatelka (záměrně) opomíjí i další rizikové znaky identifikované žalovaným. Personální propojenost dodavatelů stěžovatelky jistě může být odůvodnitelná snahou o obchodní diverzifikaci, nelze však též přehlédnout, že se společností ANELONA začala stěžovatelka obchodovat až poté, co se změnilo personální obsazení této společnosti na totožné se společností ULVEA, u obou těchto dodavatelů došlo krátce před realizací transakce ke kompletní personální obměně, dodavatelé nedeklarovali svou ekonomickou aktivitu v účetních závěrkách. I na otázku jednání zástupcem P. stěžovatelka nahlíží izolovaně. Jednání na základě plné moci obecně může být běžné, v nynější věci se nicméně jednalo o nové doposud neověřené obchodní partnery a obchody byly realizovány ve výrazném finančním objemu; za takové situace mohlo zastupování obou dodavatelů jednou osobou ve stěžovatelce jistě podezření vzbudit či ji varovat. Zde je rovněž možno

odkázat na výpověď jednatele stěžovatelky pana Hrbáče ze dne 17. 6. 2015. Uvedl, že k zahájení spolupráce s panem P. došlo v návaznosti na jeho telefonickou nabídku, a to i přesto, že v žalobě stěžovatelka uvádí, že v roce 2014 byla kontaktována e-mailem či letáky různými osobami s nabídkami odkupu zlata, stříbra a platiny, s žádným prodejcem však nenavázala spolupráci, neboť typ nabídky formou e-mailů a letáků nepůsobil profesionálně a v praxi to nebylo obvyklé.

[35] K otázce *nového a nestandardního typu transakce pro stěžovatelku* NSS nemůže přehlédnout, že sama stěžovatelka v kasační stížnosti potvrzuje, že se nákupem a prodejem kovů v takovém objemu jako s dodavateli ULVEA a ANELONA dosud nevěnovala (srov. str. 15 kasační stížnosti, bod ii). Stěžovatelka tedy začala v miliónových částkách obchodovat s produktem, kterému se převážně nevěnovala, navíc se subjekty, které neznala. Městský soud v bodě 43 napadeného rozsudku výstižně poukázal na to, že stěžovatelka od daných společností přijala v dotčených zdanitelných obdobích plnění v hodnotě 22, resp. 27 milionů Kč, zatímco v předchozích obdobích přijala od všech svých dodavatelů plnění celkově pouze v řádu statisíců či jednotek milionů Kč. Stěžovatelka se přitom zabývala především výrobou klenotů a šperků z drahých kovů, provozovala maloobchodní prodejny zlatnictví či nabízela investiční diamanty a zlato (vykupovala zvláště zlomkové zlato od soukromých osob), jak uváděla v doplnění svého odvolání ze dne 21. 3. 2016 a obdobně i v žalobě. Stěžovatelka na závěry městského soudu k této otázce reaguje prostým nesouhlasem a cituje výpověď jednatele pana Antonína Hrbáče a zástupce společnosti BEDRA pana S.. Výpovědi jednatele stěžovatelky se však městský soud v daném bodě rozsudku zabýval. Vyplývalo z ní, že pokud stěžovatelka nakupovala drahé kovy, ty pak sama ověřovala a certifikovala, což není případ nynější věci. I s výpovědí zástupce odběratele Bedra V. S. ze dne 23. 6. 2015 městský soud pracoval. Dle NSS nový, neproověřený obchodní partner představuje vždy určité riziko jak podnikatelské, tak daňové. Od stěžovatelky tak bylo namíste očekávat vysokou míru obezřetnosti při realizovaných obchodních transakcích. A tu rozhodně neprokázala uzavřením *velice obecných rámcových smluv* s dodavateli, které nevymezovaly ani základní parametry obchodního vztahu a spolupráce (předmět transakce, rozsah, cena, způsob dodání, termíny plateb). Nestandardnost, ba podezřelost takového postupu, je umocněna finančním objemem předprodáváného zboží (v miliónových hodnotách), i tím, že se nejednalo o dlouhodobou spolupráci podloženou zkušenostmi. Navázání obchodního vztahu a sjednání jeho podmínek může být otázkou svobodné vůle podnikatelských subjektů. V kontextu posuzované věci však bylo rozumné vyvinout vyšší míru obezřetnosti (viz i dále) při uzavírání smluv s novými obchodními partnery, a to minimálně zachycením důležitých ujednání v písemné podobě.

[36] Stěžovatelka se snaží navodit dojem, že *zpětná úhrada a zpětné stanovení ceny* platiny nejsou ničím nestandardním. Stěžovatelce NSS již ve svém prvním rozsudku vysvětlil, že je nutno rozlišovat mezi obchodním a daňovým rizikem. Městský soud uvedenou námitku vypořádal v bodě 47 napadeného rozsudku. Odkázal i na rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41, v němž soud označil za podezřelé, pokud je cena v řetězci regulována zpětně (ve zmíněném rozsudku podle ceny na londýnské burze).

[37] Co se pak týče námitek stěžovatelky stran *nestandardně nízké ceny platiny*, NSS (ve shodě s žalovaným) upozorňuje na to, že argument výpočtem ceny platiny či srovnáním

pokračování

ceny platiny na londýnské burze v žalobě stěžovatelka neuplatnila. Jedná se proto o nepřipustnou námitku ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Městský soud se přesto v bodě 51 napadeného rozsudku k otázce nestandardně nízké ceny vyjádřil: právě snížení ceny může být zřetelným znakem podvodného jednání, neboť ke snížení ceny mohlo dojít díky neuhrazení DPH (srov. i závěry SDEU v rozhodnutí ze dne 14. 4. 2021, ve věci C-108/20, Finanzamt M). Tato skutečnost totiž, stejně jako platební podmínky, tj. zpětná úhrada, objektivně zvyšují podezření, že dodavatelé byli ochotni přijmout nestandardní podmínky proto, že skutečný zisk realizovali mimo obchodní transakci jako takovou (na což obecně upozorňoval NSS již ve svém prvním rozsudku).

[38] Ani námitka stěžovatelky o jejím *smysluplném ekonomickém zapojení do transakce* neobstojí. Názor stěžovatelky o spekulativním charakteru obchodů zůstává v rovině domněnek. Její účast v transakci neměla ekonomické opodstatnění, role v řetězci byla totiž toliko formální; stěžovatelka přeprodovala platinu bez jakýchkoli úprav, přeprodaj realizovala okamžitě (maximálně v rádech dnů), byla si vědoma dalších účastníků transakce realizujících pouhý přeprodaj. I skutečnost, že dodavatelé ULVEA a ANELONA znali odběratele stěžovatelky, vzbuzuje pochybnosti nad účelem toho, aby transakce probíhala formou přeproje prostřednictvím stěžovatelky. Též již výše opakovaně zmiňovaný nedostatek finančních prostředků stěžovatelky pro zapojení do daných transakcí a nízká cena platiny svědčí o nestandardnosti účasti stěžovatelky v řetězci. Tuto námitku ostatně městský soud vypořádal v bodě 49 svého rozsudku. K problematice (ne)opodstatněnosti účasti subjektu v obchodních transakcích srov. např. rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2022, č. j. 6 Afs 404/2020 - 49. K otázce spekulativního obchodu pak lze (též opakovaně) odkázat na závěry NSS v prvním rozsudku (bod 42).

[39] Stěžovatelka v kasační stížnosti nesouhlasí s tím, že by *nedodržovala postup pro výkup drahých kovů, jak jej sama uvádí na svých webových stránkách*; odkaz na webové stránky má za nepřipadný. Již městský soud v bodě 56 napadeného poukázal na to, že stěžovatelka v bodě 7 žaloby udává, že ryzost a váhu ověřovala orientačně. Též zdůraznil, že stěžovatelka na argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí v tomto ohledu náležitě nereagovala; zejména nechala zcela bez povšimnutí odkaz žalovaného na její vlastní webové stránky. Kasační námitka je tedy nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Možno jen v obecné rovině uvést, že ve správním spise figuruje úřední záznam č. j. 26952/21/5300-21444-712211, jehož přílohou je výpis webových stránek stěžovatelky, podle něhož stěžovatelka na svých webových stránkách dne 7. 7. 2014 varuje před imitacemi a falzifikáty drahých kovů. Nová, a ze stejného důvodu rovněž nepřipustná, je i námitka gemologickou zprávou. Stěžovatelka pravděpodobně přehlíží závěr NSS vyjádřený v jeho v prvním rozsudku, podle něhož v daném případě bylo namísto od dodavatelů (jakožto od investorů, kteří nemohou sami povahu zboží posoudit) předložení příslušných certifikátů očekávat (viz bod 42 prvního rozsudku NSS). Za potřebný přitom soud nepovažuje ani výslech znalce/expertízu z oboru k ozřejmění praxe v oboru a potřeby certifikátů. Otázka praxe v oboru jistě není odbornou otázkou, již by bylo nutné znalecky zjišťovat.

[40] Stěžovatelka v kasační stížnosti nepřináší ani konkrétní polemiku se závěry městského soudu co do *specifikace platiny*. Městský soud v bodě 59 napadeného rozsudku přitom korigoval tvrzení žalovaného a ze správného spisu ověřil, že ač nejsou fotografie vždy zcela čitelné a někdy zcela chybí, převážně z nich relevantní údaje zjistit lze (fotografie jsou

také zpravidla přiřazeny ke konkrétnímu dodacímu listu). Městský soud reflektoval i upozornění NSS v prvním rozsudku (na to, že poukaz na nevěrohodnost fotodokumentace je spíše pozůstatkem původní argumentace směřující k neprokázání nákupu platiny). Okolnosti a způsob identifikace dodaného zboží stěžovatelkou je nicméně nutno nazírat v celkovém kontextu transakce. Stěžovatelka obchodovala se zbožím mimořádně vysoké hodnoty (přesahující její finanční možnosti) a spoléhala se jen na obecnou identifikaci zboží a nepříliš kvalitní fotografie, ne snadno propojitelné s konkrétní transakcí (fotografie drahého kovu nejsou provázány s uvedenou váhou platiny na dokladech, přičemž jiné fotografie, na nichž je zachycen slitek položený na váze, pak zase neumožňují spárování s konkrétním kusem). Lze proto přisvědčit městskému soudu, že i když by sama žalobkyně neměla o totožnosti platiny pochybnosti, mohla přinejmenším při obchodování s komoditou rizikovou z hlediska zasažení daňovými podvody (viz rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 3 Afs 5/2017 - 56), a v takovém objemu, předpokládat potřebu řádné identifikace dodávek pro daňové účely. Jak správně dodal městský soud, takový požadavek není rozporný ani s judikaturou NSS (srov. rozsudek dne 19. 4. 2022, č. j. 3 Afs 223/2020 - 66) vyzdvihující, že smyslem podnikání není „neohraňované shromažďování důkazů pro účely potenciálního budoucího daňového řízení“.

III. 3 Dostatečná opatření

[41] NSS se vyjadřuje stručně i k poslednímu kroku algoritmu, v němž daňové orgány zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil. Již výše uvedl, že na rozdíl od prvních dvou kroků neleží v tom třetím důkazní břemeno na straně správce daně, ale na straně daňového subjektu.

[42] V tomto směru stěžovatelka omezila kasační argumentaci na velmi obecný nesouhlas s tím, jak se městský soud vypořádal s jí tvrzenými přijatými opatřeními. Ani v tomto směru NSS nedává stěžovatce za pravdu.

[43] Žalovaný se totiž jednotlivými preventivními opatřeními zabýval v bodech 72 až 74 napadeného rozhodnutí (daňové orgány přitom nemusí z vlastní iniciativy hledat, zda daňový subjekt přijal k zamezení účasti na podvodu nějaká opatření). Městský soud pak v bodech 61 až 65 napadeného rozsudku opět jednotlivá opatření vyhodnotil a závěry žalovaného podpořil.

[44] Nepřípadná je i námitka stěžovatelky o tom, že se městský soud odchýlil od závěrů NSS vyjádřených v bodě 43 prvního rozsudku. Závěry NSS z prvního rozsudku se vztahovaly k rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2016; nyní městský soud přezkoumával rozhodnutí žalovaného, které se již podrobněji přijatými opatřeními stěžovatelky zaobíralo a tyto hodnotilo.

[45] Stěžovatelka navíc v kasační stížnosti pouze opakuje, jaká preventivní opatření přijala, proti závěrům městského soudu vlastní argumentační linií nestaví. NSS pak není povinen ani oprávněn argumenty za ni domýšlet. Její obecný nesouhlas s názorem městského soudu není bez dalšího v kasačním řízení relevantní.

pokračování

[46] Stěžovatelka vlastně jen uvádí, že nespátřovala nic rizikového ani na změně společníka i jednatele společnosti ULVEA a ANELONA před zahájením vzájemné spolupráce, či na personálním propojení těchto společností, nic dalšího k tomu tvrzení neudává. Stěžovatelce bylo opakovaně sděleno, že jí přijatá opatření či její povědomí o těchto personálních okolnostech se v závislosti na závažnosti identifikovaných okolností případu mohou ukázat jako zcela nedostatečná (viz rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58). Stěžovatelka ani nijak nespornuje, že se společností ANELONA započala obchodovat až poté, co se změnilo její personální obsazení na totožné se společností ULVEA. Tyto skutečnosti byly přitom známy v době uzavření spolupráce, nenastaly *ex post*, jak naznačuje stěžovatelka odkazem na judikaturu citovanou v kasační stížnosti. Městský soud rovněž podrobně vypořádal tvrzení stěžovatelky o předložení daňových přiznání dodavatelů či ohledně čestného prohlášení, podle něhož dodávaný materiál nepochází z trestné činnosti. Věnoval se (v bodě 64 napadeného rozsudku) i držení *bianco* směnky k zajištění případné škody společnosti ULVEA. Na jeho závěry tímto NSS odkazuje.

[47] Stěžovatelka rovněž (prvně až v kasační stížnosti) tvrdí, že nemůže být nucena aplikovat § 109a ZDPH. Námitku v žalobě neuplatnila, je proto nepřijatelná (srov. § 104 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný ostatně skutečnost, že stěžovatelka nepostupovala podle § 109a ZDPH, nijak k její tíži nekladl.

III. 4 Shrnutí

[48] K výše vypočteným objektivním okolnostem lze dodat, že žádná z nich není jakousi „korunou důkazů“. Komplex řady nepřímých indicií ovšem byl v tomto směru dostatečný k tomu, aby finanční orgány unesly důkazní břemeno stran stěžovatelčina vědomí o účasti na podvodu. Z jejich souhrnu totiž plyne, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla, resp. mohla a měla vědět. Na tom nic nemění ani argumenty uvedené v kasační stížnosti.

[49] Městský soud objektivní okolnosti hodnotil v jejich vzájemné souvislosti se všemi okolnostmi projednávané věci, nezpochybnil, že izolovaně by nemusely svědčit o riziku zapojení se do podvodu na dani. Při posuzování objektivních okolností žalovaný i městský soud též přihlédl k prostředí, v jakém se stěžovatelka pohybovala, jejím obchodním zkušenostem, znalostem, kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2012, č.j. 1 Afs 26/2012 - 34 a ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47).

[50] Závěry žalovaného k nestandardnostem transakce doplněné po prvním rozsudku NSS naplňují požadavek na komplexní analýzu těchto nestandardností. Jedná se o provázaný soubor dílčích, ale silných nepřímých důkazů, které ve své spojitosti zpochybnil samotný ekonomický základ podnikání stěžovatelky. Naopak stěžovatelka na jednotlivé okolnosti věci pohlíží toliko izolovaně.

[51] Obecně platí, že je na uvážení každého daňového subjektu, jakým způsobem bude své podnikání vést, je však taktéž pouze na něm, počínat si tak, aby se neúčastnil daňových podvodů či nezneužíval práva, chce-li uplatnit nárok na odpočet daně, případně osvobození od ní. Boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí Rady 2006/112/ES, o společném

systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), přičemž SDEU opakovaně rozhodl, že se právní subjekty jednající podvodně nebo zneužívajícím způsobem nemohou dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. 12. 2012, C-285/11, Bonik, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. 12. 2014, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, Schoenimport, Italmoda, Mariano Previti a další, body 42 až 44 a citovaná judikatura).

[52] Byť jsou to daňové orgány, které prokazují vědomost subjektu o podvodu na DPH, resp. to, že neučinil dostatečná opatření ke své neúčasti na daňovém podvodu, je toliko na daňovém subjektu, aby své jednání, požaduje-li výhody plynoucí ze systému DPH, přizpůsobil výše zmíněným požadavkům (cílům) evropského práva. Tomuto stěžovatelka v nynější věci nedostála.

[53] Ve svém souhrnu nahlížený přístup stěžovatelky v nynější věci nasvědčuje, že neučinila taková opatření, která by po ní bylo možné za specifických okolností nyní souzené věci rozumně požadovat. Proto nemohla být v dobré víře, že se daňového podvodu neúčastní.

[54] NSS proto přisvědčuje závěru městského soudu, že objektivní skutečnosti uvedené žalovaným svědčily o tom, že stěžovatelka věděla nebo minimálně měla a mohla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a nepřijala při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od ní šlo rozumně vyžadovat, aby zajistila, že její plnění se součástí podvodu nestane. Stěžovatelka neobchodovala ve standardním odvětví; šlo o rizikovou komoditu v tom smyslu, že nezřídka bývá obchodována za účelem získání neoprávněného odpočtu. Proto bylo třeba, aby k tomuto obchodu přistupovala s náležitou dávkou opatrnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[55] S ohledem na vše výše uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[56] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

[57] Žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud nepřiznal jejich náhradu.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. dubna 2024

Ivo Pospíšil

pokračování

1 Afs 76/2023 - 107

předseda senátu