



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **TRIMETAL, s. r. o.**, se sídlem Hájecká 1194/12, Brno, zastoupená JUDr. Zlatavou Codrovou Davidovou, CSc., advokátkou se sídlem Přívrat 1454/12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2020, čj. 32149/20/5300-22444-711887, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2023, čj. 29 Af 73/2020-179,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni sedmi dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a penále za zdaňovací období leden až červenec 2014. Žalobkyně totiž u správce daně nárokovala odpočet DPH za nákup měděných katod, které přijala od společnosti V-Voříšek CZ, s. r. o. (dále jen „dodavatel“; pozn NSS: v době tohoto kasačního řízení již zaniklá). Správce daně nicméně shledal, že žalobkyně mohla a měla vědět o své účasti na řetězci, který byl zatížen podvodem na DPH, a také, že žalobkyně nepřijala dostatečná preventivní opatření proti této své účasti, a proto nárok stěžovatelky na odpočet DPH sporoval. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a tyto platební výměry potvrdil. Proti

tomuto rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

[2] Dle krajského soudu je rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné. Žalobkyně měla prostor se v daňovém řízení seznámit a vyjádřit ke všem podkladům rozhodnutí. Nedůvodná je i námitka prekluze práva na vyměření daně. V nyní posuzovaném případě byla daňová kontrola zahájena dne 5. 5. 2016, a proto lhůta ke stanovení daně by sama o sobě uplynula dne 5. 5. 2019. Správce daně však učinil mezinárodní dožádání, díky kterým získal informace, které nemohl získat jinak a které se týkaly toku zboží v posuzovaném řetězci, což vedlo k prodloužení této prekluzivní lhůty. Jelikož prekluzivní lhůta neběžela od 1. 12. 2016 do 23. 5. 2017, tj. od zaslání první žádosti o mezinárodní dožádání do obdržení poslední odpovědi na tato dožádání, musela být daň stanovena do 25. 10. 2019. A jelikož byly platební výměry vydány dne 9. 8. 2019, tak byly vydány v zákonné lhůtě a k prekluzi nedošlo. Žádné z mezinárodních dožádání nebylo učiněno duplicitně.

[3] Krajský soud se dále zabýval otázkou, zda žalobkyně věděla o své účasti na podvodu na DPH a zda přijala rozumná opatření proti této účasti. V nyní posuzovaném případě byla splněna první podmínka pro shledání existence podvodu, tj. chybějící daň (resp. narušení daňové neutrality) v řetězci u společnosti FONOTIX TRADE, s. r. o. (dále jen „Fonotix“), což žalobkyně nespornuje. Co se týče vědomosti žalobkyně o podvodu, tak z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že ten jako objektivní okolnosti o podezřelosti shledal rizikovost komodity, rychlost přepravy, rychlost přepravej zboží, neexistenci kvalitativní kontroly zboží, rychlé ukončení plnění daňových povinností jednotlivých článků řetězce, cenu zboží, způsob úhrady zboží, padělané certifikáty zboží a neexistenci byť jen rámcové smlouvy.

[4] Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31 (pozn. NSS: v tomto odkazovaném rozsudku aproboval Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobkyně a zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, které se týkaly zdaňovacího období květen a červen 2012), není na tuto věc přílehlavý, neboť v něm šlo o jiné zdaňovací období, jiný řetězec dodavatelů a žalovaný vycházel z jiných okolností. V rozsudku čj. 5 Afs 252/2017-31 byly žalobkyni vytykány okolnosti, které nastaly až po uskutečnění posuzovaných transakcí. Naopak v nyní posuzované věci jde o okolnosti, které existovaly již při uzavírání obchodu.

[5] Za zásadní objektivní okolnost považuje krajský soud nízkou cenu prodáváného zboží, která se pohybovala pod cenou obchodovanou na LME (pozn. NSS: London Metal Exchange). V tomto ohledu se krajský soud ztotožňuje se žalovaným, že koupě katod žalobkyni za cenu cca o 5,29 % nižší oproti oficiální burze není zcela standardní. K ceně, za kterou žalobkyně nakoupila katody od svého dodavatele, je totiž nutné přičíst rovněž náklady na přepravu zboží a také marži daného dodavatele. Samotná cena katod tedy musela být oproti cenám na burze výrazně nižší, což mělo v žalobkyni vyvolat oprávněné pochybnosti, zvláště šlo-li o pravidelné dodávky o velkých objemech a byla-li žalobkyně až několikrátým článkem v řetězci, kdy nenakupovala zboží přímo od výrobce. Žalobkyně měla jednat obezřetněji i vzhledem k jejímu dlouhodobému obchodování s katodami a také vzhledem k dřívějšímu daňovému vyšetřování (bod [4] tohoto rozsudku). Ze znaleckého posudku, který se týkal cen katod, vycházel správce daně pouze podpůrně a svůj závěr o neobvykle nízké ceně nastavěl pouze na něm. Naopak neobvyklé postupy při dopravě zboží,

pokračování

kterou si žalobkyně sama nezajišťovala, jí krajský soud na rozdíl od žalovaného neklade k tíži v souladu s rozsudkem čj. 5 Afs 252/2017-31.

[6] Krajský soud se s žalovaným ztotožnil v hodnocení dalších objektivních okolností, jako je platba zboží a jeho kvalita. Skutečnost, že žalobkyně měla dodavateli platit na tři slovenské bankovní účty, byť dodavatel byl českou společností, měla ve spojení s dalšími indiciemi vyvolat v žalobkyni vyšší míru obezřetnosti. V této souvislosti měla žalobkyně jednat obezřetněji také proto, že podle § 109 odst. 2 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), je platba na zahraniční bankovní účet důvodem pro ručení příjemce plnění za případnou nezaplacenou daň. Co se týče kvality posuzovaného zboží, tak žalovaný jednak prokázal nepravost certifikátů doložených žalobkyní. Žalobkyně navíc doložila pouze 4 z 58 certifikátů, což značí, že je nearchivovala anebo je vůbec neobdržela. Vzhledem k dlouholetému obchodování žalobkyně s katodami jí také tato skutečnost měla vyvolat podezření vůči jejímu dodavateli.

[7] Nestandardní okolností je i neexistence alespoň rámcové smlouvy na prodej katod. Na jednu stranu je sice akceptovatelný nižší standard smluvní dokumentace, jde-li o dlouhodobou bezproblémovou spolupráci. Žalobkyně jako zkušený odborník nicméně měla reagovat na nejasný původ a zhoršenou kvalitu katod, změnu účtů pro platby či nestandardní cenu katod. Neexistence rámcové smlouvy proto navozuje dojem, že žalobkyně neměla na obchodech zájem ekonomický, nýbrž se do nich zapojila z jiného důvodu. Krajský soud ovšem, na rozdíl od žalovaného, neklade žalobkyni k tíži to, že v nyní posuzovaném řetězci docházelo k velmi rychlému přeprodeji zboží, neboť při obchodování s drahými kovy k rychlému přeprodeji běžně dochází a současně o tom žalobkyně vůbec nemusela vědět. Žalovaný však i přesto unesl své důkazní břemeno, resp. žalobkyně mohla a měla vědět o své účasti na podvodném řetězci.

[8] Není pravdou, že by správce daně vybral DPH vícenásobně. Odkaz žalobkyně na rozsudek Soudního dvora EU z 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, nesvědčí v tomto smyslu v její prospěch. Účast na podvodu přitom byla prokázána také u dvou odběratelů žalobkyně (rozsudek Krajského soudu v Brně z 20. 10. 2021, čj. 30 Af 61/2019-151, a rozsudek Krajského soudu v Praze z 24. 9. 2021, čj. 55 Af 44/2019-121). Krajský soud souhlasí se žalovaným také v tom, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, aby zabránila své účasti na podvodném řetězci. Žalobkyně nelogicky nepřijala ani základní opatření jako uzavření písemné kupní smlouvy, kontrolu účetních závěrek či vedení řádné dokumentace. Na místo toho po svém dodavateli požadovala předložení daňových přiznání, z nichž však jejich skutečné podání nijak nevyplývá. Je úkolem podnikatele, aby se pro minimalizaci podnikatelského rizika zajímal o bezproblémovost svých obchodních partnerů.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. Krajský soud rozhodl účelově ve prospěch žalovaného, kdy jen převzal jeho argumenty. Některými žalobními body se krajský soud vůbec nezabýval. Nesprávně také zhodnotil to, zda je rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné. Nepřezkoumatelný je též rozsudek krajského soudu.

[10] Mezinárodní dožádání nemohlo být důvodem pro stavění lhůty k vyměření daně. Zatímco žalovaný ve vyjádření k žalobě odůvodnil potřebu mezinárodních dožádání tím, že v posuzovaném řetězci figurovaly zahraniční subjekty, tak krajský soud tuto potřebu odůvodnil tím, že bylo nutné zjistit tok zboží přímo ke stěžovateli, kdy přepravu zboží zajišťovaly zahraniční subjekty. Námitkou, že stěžovatelka nebyla stranou žádné přepravní smlouvy, a proto k mezinárodním dožádáním nebyl důvod, se krajský soud vůbec nezabýval. Touto námitkou přitom stěžovatelka vysvětlila, že mezinárodní dožádání nebylo v nyní posuzované věci důvodné. Krajský soud také nesprávně a bez odůvodnění posoudil duplicitu mezinárodního dožádání ve vztahu ke společnosti GARANT-SPED, s. r. o. (dále jen „Garant“), byť v žalobě toto duplicitní dožádání stěžovatelka dostatečně popsala. Krajský soud se ale zejména vůbec nezabýval námitkou, dle které správce daně manipuloval s údaji o mezinárodních dožádáních č. A83 a A84, což mohlo vést k účelovému prodloužení prekluzivních lhůt. V nyní posuzovaném případě tedy došlo k prekluzi práva správce daně na vyměření daně.

[11] Krajský soud na jednu stranu s odkazem na judikaturu konstatoval, že se dodavatel stěžovatelky dopustil podvodu, nicméně posléze konstatoval, že se tohoto podvodu dopustila společnost Fonotix, která však přímým dodavatelem stěžovatelky nebyla. I v tomto je rozsudek krajského soudu vnitřně rozporný. Co se týče nízké ceny posuzovaných katod, tak žalovaný i krajský soud přehlížejí, že stěžovatelka pořizovala katody na mimoburzovním trhu, kde je cena obvykle nižší než na burze. V období, kdy stěžovatelka tyto katody pořídila, nabízeli někteří obchodníci ještě nižší cenu, než jaká byla ta v nyní posuzované transakci. V tomto tržním prostředí dochází k rychlým změnám cen. Stěžovatelka tak sice sledovala vývoj na burze, nicméně proto, aby pak mohla nakoupit katody co nejvýhodněji mimo burzu. Při koupi katod na burze by je již nemohla prodat se ziskem. Z hlediska obchodní logiky tedy stěžovatelka jednala zcela rozumně. Její dodavatel přitom počítal s tím, že součástí této snížené ceny budou i jeho náklady na přepravu a jeho marže.

[12] Žalovaný proto také neměl vycházet ze znaleckého posudku, který se zabýval právě burzovními cenami, ale sám měl dokázat, jaké jsou běžné ceny na mimoburzovním trhu. Není také pravdou, že by žalovaný nevycházel jen ze znaleckého posudku, neboť jeho závěr, že nyní posuzovaná cena byla příliš nízká, vyplývá právě z něj. Krajský soud vůči otázce nízké ceny pouze vycházel z rozhodnutí žalovaného, aniž by přednesl vlastní úvahy. Žalobními námitkami k této otázce se nezabýval vůbec.

[13] Krajský soud pouze přejímal závěry žalovaného také v otázce nedostatečné kontroly kvality zboží. Stěžovatelka nemusela vyžadovat od dodavatelů certifikáty kvality, a proto je nemusela ani archivovat; to platí o to více v situaci, kdy stále šlo o ten stejný druh zboží. Stěžovatelka rovněž nemohla vědět, zda jsou čtyři jí předložené certifikáty falešné, neboť není znalcem v příslušném oboru. Pravost certifikátů ostatně nemá nic společného s kvalitou zboží. O tom, že stěžovatelka prováděla kontrolu zboží řádně, svědčí skutečnost, že nedošlo k žádným reklamacím od jejích odběratelů.

[14] Krajský soud na jednu stranu připouští, že při dlouhodobé obchodní spolupráci může být standard posuzovaných smluv nižší. Na druhou stranu si však odporuje konstatováním, že neexistence písemné smlouvy ukazuje na povědomí stěžovatelky o podvodu. Písemná

pokračování

forma smlouvy nijak nezaručuje důvěryhodnost protistrany, a proto v tomto typu rychlého obchodování ani nebývá obvyklou. I v této otázce krajský soud jen nekriticky vycházel z rozhodnutí žalovaného a jeho rozsudek krajského soudu je i v této části vnitřně rozporný.

[15] K otázce způsobu platby stěžovatelka namítá, že bezhotovostní platby napříč Evropskou unií jsou běžné; tím spíše, jestliže dodavatel stěžovatelky podniká také na Slovensku. Všechny slovenské účty dodavatele byly řádně uvedeny v registru plátců DPH. Dodavatel pravidelně stěžovatelce dokládal, že daň přiznanou v daňových přiznáních skutečně uhradil, a proto stěžovatelka neměla důvod ke zvýšené obezřetnosti ve vztahu k možnému ručení podle § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH.

[16] Na rozdíl od krajského soudu shledává stěžovatelka podobnost nyní posuzované věci s věcí projednávanou v rozsudku čj. 5 Afs 252/2017-31. Krajský soud sice konstatoval, že odkazovaná věc se od té nynější liší v jiných okolnostech, nicméně toto posouzení je příliš obecné. Obě porovnávané věci přitom mají mnoho společných aspektů a liší se pouze v otázce příliš nízké ceny zboží a jeho nedostatečné kontroly. Otázku vícenásobného vybrání DPH opět krajský soud vypořádal pouhým odkazem na rozhodnutí žalovaného. Odkaz na rozsudek *Finanzamt M* učinil žalovaný, nikoliv stěžovatelka. Odkaz krajského soudu na řízení o podvodech odběratelů stěžovatelky (bod [8] věta třetí tohoto rozsudku) svědčí o zaujatosti krajského soudu vůči ní. Společnost CPD – Services, s. r. o., o níž se jednalo v rozsudku čj. 55 Af 44/2019-121, stěžovatelka vůbec nezná, nebyla jejím přímým odběratelem. Proti rozsudku čj. 30 Af 61/2019-151, jenž se zabýval žalobou společnosti AMIPOL ZLÍN, s. r. o., pak byla podána kasační stížnost, což krajský soud úmyslně zamlčel.

[17] Taktéž v otázce přijetí rozumných opatření krajský soud jen nekriticky přejímá závěry žalovaného. Uzavření písemné kupní smlouvy a kontrola účetních závěrek jsou sice jednoduchá, avšak v praxi bezzubá opatření proti účasti na daňovém podvodu. Z písemné kupní smlouvy nelze nijak vyvodit nekalý úmysl protistrany. Taktéž kontrola obchodního partnera v obchodním rejstříku či kontrola jeho účetních závěrek je neúčinná. Kromě certifikátů kvality, které nemusela archivovat, vedla stěžovatelka svoji dokumentaci řádně. Naopak nadstandardní rozumné opatření, tj. vyžadování daňových přiznání svého dodavatele, krajský soud nelogicky odmítl s tím, že z těchto přiznání nevyplývá, zda byla skutečně podána. Dodavatel totiž předkládal stěžovatelce také potvrzení o zaplacení těchto daní, na což stěžovatelka upozorňovala a k čemuž žalovaný nepřihlédl. Tuto nadstandardní obezřetnost stěžovatelky krajský soud překvapivě považuje za podezřelou. Stěžovatelka ověřovala svého dodavatele kontrolou obchodního rejstříku a registru plátců DPH, vyžadováním přiznání k DPH i potvrzení o zaplacení DPH. Dodavatel byl navíc plně kontaktní, a proto stěžovatelka nepochybuje o jeho důvěryhodnosti. Stěžovatelce je kladeno k tíži podvodné jednání společnosti Fonotix, která však přímým dodavatelem stěžovatelky nebyla. Tato společnost nebyla po dlouhou dobu označena jako nespolehlivý plátec DPH, což Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 5 Afs 252/2017-31 označil jako liknavost správce daně. Touto skutečností se však krajský soud nezabýval. Na základě výše uvedeného tedy stěžovatelka nesouhlasí s tím, že mohla a měla vědět o své účasti na podvodném řetězci.

Vyjádření žalovaného

[18] Rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. V případě souhlasu se závěry žalovaného přitom krajský soud mohl odkázat na jeho rozhodnutí. Nepřezkoumatelné není ani rozhodnutí žalovaného. Správce daně zcela důvodně přistoupil k mezinárodním dožádáním, přičemž judikatura dovodila, že mezinárodní dožádání mohou být pro řešení věci zásadní a že jejich vliv na běh prekluzivní lhůty nelze vnímat příliš restriktivně (rozsudky NSS z 2. 12. 2021, čj. 1 Afs 262/2021-40, body 30 a 31, či z 25. 7. 2023, čj. 4 Afs 48/2023-43, bod 35). Mezinárodní dožádání v nyní posuzované věci tak nebyla svévolná, nýbrž vycházela z mezinárodního charakteru posuzovaného řetězce. Tvrzení stěžovatelky o duplicitě mezinárodních dožádání nejsou ničím podložena. Písemnosti č. A83 a A84, byť se týkají stejné společnosti, obsahují jiné informace.

[19] Stěžovatelka nesporně zjištění správce daně o narušení daňové neutrality. Zjištěné objektivní okolnosti tvoří ve svém souhrnu logický a navazující soubor nepřímých důkazů, které prokazují, že stěžovatelka o své účasti na podvodném řetězci vědět mohla a měla. Žalovaný je v souladu s judikaturou hodnotil ve své komplexnosti (rozsudek NSS z 26. 8. 2020, čj. 8 Afs 78/2018-65). V dané věci byly zjištěny následující objektivní okolnosti: 1) rychlý průběh transakcí, a to s platbami na slovenské bankovní účty, kdy stěžovatelce muselo být z CMR listů zřejmé, že se zboží přepravuje mezi větším množstvím subjektů; 2) nedostatky v dokumentaci, kdy stěžovatelka neměla uzavřenou žádnou písemnou smlouvu pro transakce za přibližně 220 milionů Kč. Předložené dokumenty měly pouze formální povahu. Byly zjištěny nesrovnalosti v certifikátech kvality a fotodokumentaci. 3) Kupní cena, která byla uměle snížena; 4) nesrovnalosti v přepravních CMR listech; 5) platby na tři různé slovenské bankovní účty českému dodavateli, ačkoliv ten disponoval i českým účtem; 6) nesrovnalosti ve kvalitě katod, neboť ty měly obsahovat čistotu mědi 99.99 %, nicméně na dokladech byla uvedena čistota 95 %. Stěžovatelka navíc předložila pouze čtyři certifikáty z 58 dodávek, přičemž i tyto čtyři certifikáty se jeví jako falešné. 7) Ostatní zjištění, kdy stěžovatelka tyto své, jinak významné obchody, neprezentovala na svých webových stránkách a od roku 2015 náhle přestala s katodami obchodovat úplně.

[20] Žalovaný nesporně, že stěžovatelka mohla nakoupit katody za nižší cenu, než je cena burzovní. Nicméně od této nižší ceny je třeba ještě odečíst náklady na jejich přepravu, skladování a marži dodavatele. Jestliže i navzdory těmto nákladům nepřesáhla cena katod burzovní cenu, tak se nepochybně jedná o zjevně podezřelou okolnost. Žalovaný rovněž dokázal, že stěžovatelka faktickou kontrolu zboží neprováděla. Co se týče neexistence písemných kupních smluv, tak judikatura považuje tuto okolnost za nestandardní (rozsudek NSS z 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-58, bod 46). Neuzavření písemných smluv samo o sobě nezakládá závěr o zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce. V souhrnu s ostatními okolnostmi a vzhledem k výši posuzovaných transakcí však bylo namístě uzavřít alespoň písemnou rámcovou smlouvu. Podobně měla být stěžovatelce podezřelá skutečnost, že v průběhu sedmi měsíců platila dodavateli na tři různé slovenské účty, ačkoliv ten disponoval i českým účtem. V řízení, které Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudkem čj. 5 Afs 252/2017-31, šlo o odlišné skutkové otázky. Způsob, kterým se krajský soud vypořádal s otázkou rozsudku *Finanzamt M* a s otázkou rozsudku čj. 55 Af 44/2019-121, představuje pouze dílčí pochybení, pro které není důvod napadený rozsudek zrušit.

[21] Stěžovatelkou tvrzená opatření k zamezení účasti na podvodném řetězci nelze, s ohledem na ostatní zjištěné skutečnosti, považovat za dostatečná. Z judikatury vyplývá, že ověření v obchodním rejstříku se považuje za nedostačující minimum (rozsudek NSS

pokračování

z 26. 8. 2020, čj. 8 Afs 78/2018-65). Žádné ze stěžovatelkou získaných daňových přiznání není opatřeno dokladem o jejich skutečném podání.

Replika stěžovatelky

[22] Žalovaný na jednu stranu odmítá, aby se v nyní projednávané věci zohlednil rozsudek čj. 5 Afs 252/2017-31, ale na druhou stranu hojně odkazuje na jinou judikaturu, která je dle žalovaného na tuto věc naopak aplikovatelná. I tato judikatura však také vychází z jiných skutkových základů. Žalovaný se vůbec nevěnoval námitce ohledně jeho manipulace s tou částí spisu, která se týká mezinárodních dožádání. Tvrzení žalovaného, že zjištěné objektivní okolnosti tvoří logický a navazující celek, je nepodložené. Není pravdou, že by stěžovatelka hradila náklady na přepravu a skladování katod; tyto náklady hradil dodavatel. Nakupování katod za cenu včetně těchto nákladů bylo označeno za obvyklé v rozsudku čj. 5 Afs 252/2017-31. Ačkoli daňová přiznání dodavatele nebyla opatřena dokladem o podání, tak stěžovatelka disponovala potvrzeními o zaplacení těchto daní, takže je logické, že dodavatel tyto daně platil. Zavádějící odkazy krajského soudu na rozsudky čj. 30 Af 61/2019-151 a čj. 55 Af 44/2019-121 neoprávněně vyvolávají dojem, že stěžovatelka jednala podvodně, ačkoliv se tyto rozsudky týkaly jiných subjektů.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[23] Kasační stížnost není důvodná.

Nepřezkoumatelnost a přebírání závěrů z rozhodnutí žalovaného

[24] Nejvyšší správní soud se úvodem zabýval námitkou stěžovatelky, kterou vznesla na mnoha místech své kasační stížnosti. Konkrétně stěžovatelka namítá, že se krajský soud pouze nekriticky odkazoval na závěry či poznatky žalovaného, aniž by sám učinil k daným otázkám vlastní úvahu. K tomuto může Nejvyšší správní soud obecně konstatovat, že soud se může pro stručnost se souhlasnou poznámkou odkázat na část odůvodnění správního orgánu, jestliže se s ní ztotožní (z právní věty rozsudku NSS z 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Konkrétními situacemi, kdy se krajský soud měl pouze stroze odkazovat na rozhodnutí žalovaného, se Nejvyšší správní soud zabýval níže v tomto rozsudku.

[25] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu jsou nepřezkoumatelné. O této otázce si Nejvyšší správní soud musí učinit úsudek i bez uplatněné námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[26] Má-li být správní či soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud (orgán) za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelné je tedy takové rozhodnutí, které nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Nepřezkoumatelnost je však třeba vykládat v souladu s jejím skutečným smyslem, neboť jde o jednu z nejzávažnějších vad řízení, kterou lze konstatovat pouze v případě, že pro výše uvedené důvody skutečně nelze seznat, proč soud (správní orgán) rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku posuzovaného rozhodnutí, resp. proč

považoval vznesené námitky za nedůvodné (rozsudek NSS ze 4. 3. 2022, čj. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovaná judikatura).

[27] K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného uvedla stěžovatelka v úvodu své kasační stížnosti toto: „*Stěžovatelka nadále trvá na tom, že pro procesní vady týkající se zejména zprávy o kontrole, postupu žalovaného v rámci odvolacího řízení, nedostatečného odůvodnění rozhodnutí žalovaného, účelově vykonstruovaných a nepravdivých argumentů a vnitřních rozporů je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.*“

[28] Co se týče dílčí námitky ohledně zprávy o kontrole, tak tato zpráva je nejenom podkladem pro rozhodnutí, ale může být i jeho odůvodněním, jde-li o dodatečný platební výměr (§ 147 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Případná (ne)přezkoumatelnost by se tak zkoumala u platebního výměru, resp. dodatečného platebního výměru (rozsudek NSS z 20. 5. 2024, čj. 9 Afs 25/2023-48, bod 20). Jelikož ale v daňovém řízení má odvolací orgán široké možnosti pro doplnění dokazování, a tedy i doplnění odůvodnění, je pro zhodnocení přezkoumatelnosti rozhodné právě rozhodnutí žalovaného. Jeho nepřezkoumatelnost přitom Nejvyšší správní soud neshledal (bod [29] tohoto rozsudku). Dílčí námitku ohledně postupu žalovaného v rámci odvolacího řízení lze považovat za námitku vady řízení či případně nezákonnosti, nikoliv však nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Tato námitka je však příliš obecná, neboť stěžovatelka nijak nekonkretizuje, z jakého důvodu postupoval žalovaný nesprávně (viz dále v tomto bodu). Dílčí námitky ohledně vykonstruovaných (tj. nepodložených) argumentů a vnitřních rozporů rozhodnutí žalovaného jsou pak taktéž natolik obecné, že je Nejvyšší správní soud považuje za neprojednatelné, resp. nepřijatelné (rozsudek NSS z 31. 3. 2021, čj. 8 Azs 299/2020-41, bod 16). Stěžovatelka totiž v kasační stížnosti neuvádí, jaké konkrétní rozhodovací důvody žalovaného jsou nepodloženy (nemají oporu ve spise) a také neuvádí, v jakých konkrétních otázkách je rozhodnutí žalovaného rozporné.

[29] Co se týče nedostatečného odůvodnění rozhodnutí žalovaného, tak k tomu uvádí Nejvyšší správní soud následující: Žalovaný ve svém rozhodnutí nejprve shrnul skutkový stav věci, odvolací důvody a právní rámec věci (body 1-40). Dále vysvětlil, že stěžovatelka naplnila formální i hmotněprávní podmínku pro odpočet DPH podle § 72 a 73 zákona o DPH a navázal na popis právního rámce věci zkoumáním, zda stěžovatelka mohla a měla vědět o svém zapojení podvodného řetězce. Popsal fungování tohoto řetězce a existenci chybějící daně (body 41-56), stejně tak i existenci podvodu (body 57 až 75). Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že tyto závěry žalovaného stěžovatelka nespornuje, jak ostatně uvedl krajský soud v bodě 55 svého rozsudku. Žalovaný se dále v bodech 76-124 svého rozhodnutí zabýval jednotlivými objektivními okolnostmi (průběh transakcí, dokumentace, kupní cena, přeprava, platba, kvalita a ostatní zjištění – podrobněji bod [19] tohoto rozsudku) a zdůvodnil, proč považuje tyto okolnosti za nestandardní. Závěrem rovněž vysvětlil, proč posuzoval tyto okolnosti v jejich komplexitě, a nikoliv izolovaně. Následně se zabýval posouzením přijatých preventivních opatření (body 125-147). Z rozhodnutí žalovaného dále vyplývá, že ten oproti správci daně doplnil další podklady k rozhodnutí. Závěrem pak žalovaný vypořádal jednotlivé odvolací námitky (body 148 a násl.). Žalovaný ve svém rozhodnutí odkazoval na judikaturu či listiny ze správního spisu.

[30] Na základě výše uvedeného má Nejvyšší správní soud za to, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné, resp. aprobejuje závěr krajského soudu, že rozhodnutí

pokračování

žalovaného je přezkoumatelné (bod 34 rozsudku krajského soudu). Z rozhodnutí žalovaného zřejmě vyplývají jeho úvahy i podklady, ze kterých při rozhodování vycházel.

[31] Co se týče nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, tak tou se Nejvyšší správní soud zabýval ve vztahu k jednotlivým okruhům námitek, v rámci nichž stěžovatelka vznesla právě i námitku nepřezkoumatelnosti nyní přezkoumávaného rozsudku (viz níže).

Mezinárodní dožádání a jeho vliv na prekluzi

[32] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda bylo mezinárodní dožádání v nyní projednávané věci důvodem pro stavění lhůt k vyměření daně. Stěžovatelka k tomu konkrétně namítá, že krajský soud nesprávně popsal důvod těchto dožádání, že došlo k duplicitě těchto dožádání a že žalovaný manipuloval s dožádáními č. A83 a A84 tak, aby stihl vydat platební výměry ještě předtím, než dojde k prekluzi (bod [10] tohoto rozsudku).

[33] Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu platí, že *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci*. Podmínkami, za jakých může mezinárodní dožádání vést ke stavění lhůt, se již Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi zabýval (rozsudek z 30. 5. 2024, čj. 4 Afs 261/2023-48, bod 12 a tam citovaná judikatura). Dovodil (jak také uvedl krajský soud v bodě 43 svého rozsudku), že mezinárodní dožádání musí být učiněno důvodně jak z hlediska možností, které finanční správa k získávání informací má, tak z hlediska důvodné potřeby dožádáním získaných informací.

[34] Stěžovatelka namítá, že mezinárodní dožádání nebylo v nyní posuzované věci důvodné, neboť nebyla přepravcem katod ze zahraničí. Nejvyšší správní soud se s tímto argumentem neztotožňuje, neboť ačkoliv z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že jediným bezprostředním dodavatelem stěžovatelky byla společnost V-Voříšek CZ, s. r. o., tak z něj také vyplývá, že v celém řetězci figurovaly také společnosti ze Slovenska, Maďarska a Německa (body 43-45 rozhodnutí žalovaného). Aby si tedy správce daně při nemožnosti kontaktovat dodavatele stěžovatelky mohl ověřit skutečné dodání zboží stěžovatelce (viz odůvodnění žádosti o mezinárodní dožádání v dokumentu D34), tak logicky a důvodně přistoupil k mezinárodnímu dožádání. Tvrzení, že přímo stěžovatelka katody ze zahraničí nepřivážela, je tedy irelevantní, respektive naopak potvrzuje potřebu ověřit reálné uskutečnění dodávek. Z toho také vyplývá, že krajský soud nemusel (byť by to nepochybně bylo vhodnější) výslovně zmínit, že toto tvrzení stěžovatelky je pro důvodnost mezinárodního dožádání irelevantní.

[35] Stěžovatelka dále namítá, že „na rozdíl od argumentace žalovaného, který ve svém vyjádření k žalobě zdůvodnil provedení mezinárodních dožádání účastí zahraničních společností ve zjištěném řetězci, však soud odůvodnil tuto potřebu tím, že bylo nutné zjistit tok zboží přímo ke stěžovatelce, přičemž přeprava byla prováděna zahraničními subjekty a neoprávněně tak změnil argumentaci žalovaného v jeho prospěch.“ Nejvyšší správní soud musí předně připomenout a uvést na pravou míru argumentaci žalovaného ve vyjádření k žalobě. Ten potřebu mezinárodního dožádání neodůvodňoval účastí zahraničních společností ve zjištěném řetězci, ale potřebou ověřit reálnost uskutečnění velkoobjemových dodávek pro stěžovatelku, jestliže přímý dodavatel stěžovatelky nebyl kontaktní. Za těchto okolností

z citovaného odůvodnění krajského soudu vyplývá totéž jako z vyjádření žalovaného, resp. že tyto dva důvody nejsou v rozporu. Aby správce daně zjistil skutečné dodání zboží stěžovatelce, které přicházelo od zahraničních společností, tak přistoupil k mezinárodnímu dožádání. Ačkoliv krajský soud nepopsal důvod mezinárodního dožádání stejnými slovy jako žalovaný, tak shledal pro mezinárodní dožádání stejný důvod, tj. zjištění pohybu posuzovaného zboží směrem ke stěžovatelce, což plně odpovídá tomu, jak byla potřeba mezinárodního dožádání odůvodněna ze strany žalovaného i správce daně. Například ve vztahu ke společnosti Garant správce daně zjevně ověřoval, zda se proklamované přepravy skutečně účastnila (dokumenty A84, resp. D34 – viz dále). Tím také zjišťoval i tok zboží přímo ke stěžovatelce.

[36] Dále stěžovatelka shledává duplicitu posuzovaných mezinárodních dožádání. Konkrétně v žalobě uvedla, že dožádání č. A83 a A84 se týkají téže společnosti, tedy společnosti Garant. Takto nadvakrát měla být dožádání učiněna proto, aby si správce daně úmyslně prodloužil lhůtu k vydání platebních výměřů. Krajský soud pak měl tuto námitku „odbyť pouhým konstatováním, že ve správním spise žádnou duplicitu nezjistil.“

[37] Krajský soud posoudil tuto námitku v bodě 46 svého rozsudku takto: „Soud ze správního spisu také zjistil, že žádné z mezinárodních dožádání nebylo učiněno duplicitně, jak namítá žalobce. Dané vyplývá i z přehledu dožádání (viz bod 41 rozsudku krajského soudu), kde je zřejmé že každé z dožádání se týkalo jiné přepravní společnosti.“ Nejvyšší správní soud na tomto místě upozorňuje, že krajský soud patrně odkazoval na bod 40 svého rozsudku, ve kterém přehledně popsal všechna mezinárodní dožádání, které správce daně v nyní projednávané věci učinil.

[38] Dle Nejvyššího správního soudu vyplývá ze správního spisu následující: Dožádáním z 18. 8. 2016 požádal Specializovaný finanční úřad slovenské daňové orgány o informace o společnosti Garant. Toto dožádání učinil Specializovaný finanční úřad pro účely svého prověřování společnosti METALIMEX, a. s., která měla být odběratelem stěžovatelky. Přepravu mezi společnostmi tehdy posuzovaného řetězce měla obstarávat právě společnost Garant. Odpověď na toto dožádání byla Specializovanému finančnímu úřadu odeslána dne 21. 10. 2016 (dokument A83). Žádostí z 15. 5. 2017 požádal správce daně Specializovaný finanční úřad o zaslání mj. i této odpovědi na jeho dožádání z 18. 8. 2016 (dokument D36). Dne 1. 6. 2017 byla správci daně doručena odpověď Specializovaného finančního úřadu na jeho žádost z 15. 5. 2017, jejíž součástí byla i odpověď na dožádání z 18. 8. 2016 (dokument D33 a A83).

[39] Dožádáním z 8. 12. 2016 požádal správce daně slovenské daňové orgány o informace o společnosti Garant (dokument D34). Krajský soud toto dožádání nazývá jako „dožádání z 9. 12. 2016“ (bod 40 rozsudku krajského soudu), neboť toto dožádání bylo zařazeno do „vlastních písemností finančního úřadu“ právě dne 9. 12. 2016 (dokument D62). Také správce daně ve svém stanovisku k odvolání z 22. 11. 2019 na straně 3 uvádí, že tato žádost byla učiněna dne 9. 12. 2016. Na dokumentu D34 je nicméně uvedeno datum odeslání žádosti 8. 12. 2016. Nejvyšší správní soud proto považuje za datum odeslání žádosti právě 8. 12. 2016. Dne 3. 5. 2017 byla do České republiky odeslána odpověď na dožádání z 8. 12. 2016 (dokument D34). Dokument označený jako A84 je pak pouze částečnou kopií (strany 1 a 7) formuláře D34, který dne 23. 5. 2017 správci daně zaslala stěžovatelka.

pokračování

[40] Na základě výše popsaných zjištění musí Nejvyšší správní soud upřesnit jak námitku stěžovatelky, tak i její vypořádání krajským soudem. Dožádání na dokumentu A83 je dožádáním, které v rámci daňové kontroly u jiného daňového subjektu učinil Specializovaný finanční úřad, který jej následně poskytl správci daně na jeho žádost. Dožádání na dokumentu D34 je pak dožádáním učiněným v rámci daňové kontroly, které se týkalo přímo stěžovatelky. Ačkoliv se tedy obě tato dožádání vztahují ke stejnému dopravci, tak není pravdou, že by je správce daně činil duplicitně. Své dožádání z 8. 12. 2016 činil správce daně zjevně nezávisle na Specializovaném finančním úřadu. Nejvyšší správní soud tedy nemůže přistoupit na argumentaci stěžovatelky, že své dožádání z 8. 12. 2016 učinil správce daně proto, aby si prodloužil lhůtu pro vyměření daně. Nejvyšší správní soud však zároveň musí dát stěžovatelce zapravdu v tom, že krajský soud měl tuto její námitku vypořádat precizněji, tj. včetně výše popsaného odůvodnění toho, proč jsou ve správním spise obsažena dvě mezinárodní dožádání ohledně společnosti Garant. Stejně tak i žalovaný měl prostor ve svých vyjádřeních k žalobě či kasační stížnosti, aby tuto skutečnost blíže vysvětlil. Ani ten však tak neučinil.

[41] Konstatování krajského soudu v bodě 46 jeho rozsudku (citované v bodě [37] tohoto rozsudku) tak není zcela přesné, neboť součástí správního spisu jsou dvě mezinárodní dožádání týkající se společnosti Garant, byť jen jedno z nich učinil správce daně v rámci daňové kontroly u stěžovatelky. Krajský soud tedy opomněl existenci mezinárodního dožádání z 18. 8. 2016, které učinil Specializovaný finanční úřad, a které je součástí správního spisu. I navzdory této korekci jednoho z rozhodovacích důvodů krajského soudu však Nejvyšší správní soud neshledává důvod k tomu, aby jeho rozsudek zrušil. Z výše popsaných závěrů Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že dožádání správce daně z 8. 12. 2016 bylo v kontextu jeho ostatních zjištění důvodné, a tedy představovalo důvod pro stavění prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

[42] Jak uvedl krajský soud v bodě 45 svého rozsudku, lhůta pro vydání platebních výměrů počala běžet zahájením daňové kontroly dne 5. 5. 2016. K této lhůtě je nutno přičíst 3 roky a dále, dle krajského soudu, přičíst 173 dní, tedy období od 1. 12. 2016 (den odeslání prvního dožádání ve věci, konkrétně vůči společnosti PRIZMA, s. r. o.) do 23. 5. 2017 (den doručení odpovědi na dožádání z 8. 12. 2016 správci daně). Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že daňová kontrola skutečně počala dnem 5. 5. 2016. Souhlasí s také s krajským soudem v tom, že lhůta ke stanovení daně činí 3 roky od počátku daňové kontroly (§ 148 odst. 1 daňového řádu) a také s tím, že „dny navíc“ se mají počítat ode dne prvního mezinárodního dožádání.

[43] Jako den odeslání prvního mezinárodního dožádání považuje krajský soud 1. 12. 2016. V tento den totiž správce daně odeslal mezinárodní dožádání vůči společnosti PRIZMA, s. r. o. Dle stanoviska správce daně k odvolání z 22. 11. 2019 vyplývá, že v nyní projednávané věci bylo učiněno pět žádostí o mezinárodní pomoc. Tento výčet koresponduje s výčtem, který krajský soud uvedl v bodě 40 svého rozsudku. Ze stanoviska správce daně k odvolání však vyplývá, že pouze jedno z těchto pěti mezinárodních dožádání se týká všech posuzovaných zdaňovacích období leden až červenec 2014 (strana 3 stanoviska). Jedná se o dožádání z 8. 12. 2016 vůči společnosti Garant (dokument D34). Ostatní tři dožádání se týkají pouze července 2014 a jedno se týká období duben až červen 2014. Totéž

vyplývá i z textu těchto žádostí, které jsou součástí správního spisu (dokumenty A86, A87, A88 a A89). Nejvyšší správní soud proto musí korigovat rozsudek krajského soudu také v otázce, od jakého data neběžela prekluzivní lhůta kvůli mezinárodním dožádáním. Tímto datem není 1. 12. 2016, nýbrž 8. 12. 2016, neboť ve vztahu ke všem posuzovaným zdaňovacím obdobím lze zohlednit pouze mezinárodní dožádání vůči společnosti Garant, které se týkalo všech zdaňovacích období.

[44] Jako den skončení mezinárodního dožádání pak krajský soud uvedl 23. 5. 2017. Krajský soud v tomto ohledu patrně vycházel z podacího razítka správce daně na dokumentu D34. Z textu tohoto dožádání nicméně vyplývá, že odpověď na něj byla do České republiky zahraničním správcem daně předána již 3. 5. 2017. Právě datum 3. 5. 2017 je tak pro účely běhu lhůty pro stanovení daně nutné považovat za datum skončení mezinárodního dožádání. Shodné datum ostatně označil i správce daně na straně 3 jeho stanoviska k odvolání. To plně odpovídá znění § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, podle něhož lhůta pro stanovení daně neběží po dobu ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost. Jestliže je tedy odpověď na mezinárodní dožádání nejprve doručena ústřednímu kontaktnímu orgánu, který žádost o mezinárodní dožádání podal (tím je v České republice podle § 6 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, Generální finanční ředitelství), je rozhodným právě datum, kdy byly odpověď doručena tomuto orgánu. Skutečnost, že ústřední kontaktní orgán následně tuto odpověď přepošle konkrétnímu správci daně s určitým zpožděním, je pro účely běhu prekluzivní lhůty nerozhodná. V opačném případě by totiž vznikalo riziko, že finanční správa by mohla prodlužovat prekluzivní lhůty právě úmyslně dlouhým interním přeposíláním těchto odpovědí. Nejvyšší správní soud proto musí korigovat rozsudek krajského soudu také v otázce, do jakého data neběžela prekluzivní lhůta kvůli mezinárodním dožádáním. Tímto datem není 23. 5. 2017, kdy byl dokument doručen správci daně a založen do jeho spisu, nýbrž 3. 5. 2017, byla do České republiky předána odpověď na mezinárodní dožádání ze strany zahraničního správce daně.

[45] Nejvyšší správní soud tedy při zkoumání prekluzivní lhůty vycházel z toho, že ta neběžela od 8. 12. 2016 do 3. 5. 2017. V takovém případě by tedy prekluzivní lhůta pro správce daně uplynula 28. 9. 2019. Správce daně vydal posuzované platební výměry již 9. 8. 2019. Tyto výměry byly doručeny 19. 8. 2019. Žalovaný musel o odvolání rozhodnout nejpozději rok poté, co byly vydány platební výměry (§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu), tj. do 28. 9. 2020. Žalovaný rozhodl o odvolání dne 3. 9. 2020, přičemž jeho rozhodnutí bylo stěžovatelce doručeno 13. 9. 2020. Na základě výše uvedeného tedy Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že správní orgány rozhodly v zákonných lhůtách, resp. že prekluze v nyní projednávané věci nenastala. Navzdory korekcím rozsudku krajského soudu, dle kterého by daň musela být stanovena do 25. 10. 2019, dospěl Nejvyšší správní soud ke stejnému stěžejnímu závěru jako krajský soud, tj. že k prekluzi nedošlo. Nejvyšší správní soud proto nepřistoupil ke zrušení rozsudku krajského soudu.

Cena posuzovaných katod

[46] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval skupinou námitek, dle kterých žalovaný a krajský soud nesprávně zhodnotili otázku ceny posuzovaných katod (body [11] a [12] tohoto rozsudku).

pokračování

[47] Nejvyšší správní soud se úvodem zabýval námitkou vnitřní rozpornosti rozsudku krajského soudu. Stěžovatelka konkrétně namítá, že krajský soud nejprve v bodě 53 uvedl, že je třeba zkoumat, zda „*k podvodu spáchaného dodavatelem došlo*“, aby pak v bodě 54 uvedl, že k narušení daňové neutrality došlo u společnosti Fonotix, která však přímým dodavatelem stěžovatelky nebyla, ale „*stála ve zjištěném řetězci až na třetím místě před stěžovatelkou*.“

[48] K vypořádání této námítky odkazuje Nejvyšší správní soud na bod 53 první dvě věty rozsudku krajského soudu: „*Pro posouzení, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH spáchaného některým z účastníků v řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. (...)*“ Z této citace rozsudku krajského soudu vyplývá, že spáchat podvod na DPH (tj. způsobit, že v řetězci chybí daň) může kterýkoliv ze článků tohoto řetězce. Pojmem „dodavatel“ ve druhé větě citace pak krajský soud zamýšlel jakéhokoliv z předchozích dodavatelů stěžovatelky, byť ta s nimi do přímého kontaktu nemusela přijít. Totéž vyplývá i ze systematiky napadeného rozsudku krajského soudu, neboť ten se nejprve zabýval otázkou chybějící daně v celém řetězci (bod 54), aby se pak následně mohl zabírat vztahem stěžovatelky k tomuto podvodu, tj. otázkou její vědomosti (body 56 a násl.) a otázkou jí přijatých preventivních opatření (body 73 a násl.).

[49] Nejvyšší správní soud se dále zabýval otázkou podezřele nízké ceny, za kterou stěžovatelka pořídila nyní posuzované katody. Jednak platí, že krajský soud reflektoval skutečnost, že stěžovatelka pořizovala posuzované katody na neburzovním trhu (bod 60 věta druhá), resp. tuto skutečnost samotnou nekladl stěžovatelce nijak k tíži. Krajský soud se spíše zaměřil na to, že cena samotných katod, po odpočtu nákladů dodavatele na přepravu a jeho případné marže a nákladů předchozích dodavatelů z již tak snížené částky oproti burzovnímu trhu, byla zjevně nízká. Krajský soud přitom nespороval, že takto nízká cena mohla být pro stěžovatelku výhodná (čímž argumentuje stěžovatelka v kasační stížnosti), ale upozornil, že takto nízká cena mohla být pro stěžovatelku podezřelá ve vztahu k jejímu dodavateli/dodavatelům. Dodavatelé totiž nemuseli, při tak nízké ceně, na katodách adekvátně vydělat (bod 94 rozhodnutí žalovaného), čímž mohlo stěžovatelce vzniknout podezření, že jejich cíl je jiný než dosažení zisku z řádného prodeje.

[50] Ostatně otázkou nepřiměřeně nízké ceny se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku z 30. 11. 2023, čj. 3 Afs 397/2021-72. Jednalo se o rozsudek ve věci stěžovatelky AMIPOL ZLÍN, s. r. o., tj. přímého odběratele stěžovatelky. V bodě 40 uvedeného rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: „*Kasační soud, stejně jako soud krajský, považuje za stěžejní okolnost nestandardně nízkou cenu nakupovaných katod. Žalovaný zjistil, že cena za tunu mědi na burze LME byla ve dny, kdy byly provedeny sporné obchody, vždy vyšší než cena, za kterou stěžovatelka pořídila katody (tj. nikoli již surovou, nýbrž zpracovanou měď), a to v rozmezí od 61,89 EUR do 381,78 EUR za tunu. Žalovaný rovněž zjistil, že výrobce katod (Aurubis) je v rozhodném období prodával vždy dráž oproti cenám na LME, a to i při prodeji výrazně vyššího množství oproti stěžovatelčiným obchodům (například při prodeji 400 tun katod byla cena za tunu stanovena výrobcem stále vyšší o cca 110 EUR/t oproti ceně na LME burze, přičemž stěžovatelka od Trimetalu odebírala vždy cca 25 tun). Je tedy zřejmé, že stěžovatelka katody nakupovala za nestandardně výhodné ceny, které se jí nepodařilo přesvědčivě vysvětlit.*“

[51] Taktéž v odkazovaném případě tedy soudy shledaly pochybnost o tom, jak společnost AMIPOL ZLÍN, s. r. o., jakožto další článek řetězce následující po stěžovatelce, mohla odebírat katody za cenu o tolik nižší oproti burze. Ze schématu posuzovaného řetězce v bodě 45 rozhodnutí žalovaného přitom vyplývá, že stěžovatelka byla šestým článkem řetězce, tj. mezi ní a výrobcem katod se nacházelo pět článků. Pakliže výrobce těchto katod je prodával draž, než jaká byla jejich burzovní cena, tak i v nyní projednávané věci shledává Nejvyšší správní soud podezřelost toho, jak se tato prvotní výrobní cena katod mohla i navzdory nákladům pěti článků v řetězci takto snížit. Nejvyšší správní soud k tomu závěrem dodává, že nízkou cenu obchodovaného zboží jako jeden z ukazatelů podvodného řetězce shledal také v jiných případech (rozsudky NSS z 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, bod 38; z 4. 6. 2024, čj. 6 Afs 255/2022-95, bod 83 anebo z 23. 4. 2024, čj. 1 Afs 76/2023-101, bod 38).

[52] S tím souvisí i námitka, že žalovaný neměl ohledně „standardních“ cen katod vycházet ze znaleckého posudku (žalovaný neměl „přikládat posudku vyšší důkazní váhu“), ale měl sám posoudit specifika mimoburzovního trhu. Na základě tohoto posudku pak žalovaný měl nekriticky uzavřít, že stěžovatelka měla nakupovat zboží za burzovní ceny. Co se týče vypořádání této námitky, tak z bodu 92 rozhodnutí žalovaného jednak vyplývá, že správce daně v otázce „standardní“ ceny katod vycházel také z webových stránek příslušných výrobců. Dále z bodu 93 rozhodnutí žalovaného nevyplývá, že by kladl stěžovatelce k tíži to, že nakoupila posuzované zboží levněji na mimoburzovním trhu. Žalovaný zde vyjadřuje pochybnosti nad tím, jak se dodavatelé, při odečtení dalších nákladů, mohl tento prodej „ještě vyplatit“. Tuto úvahu je pak nutno vnímat spolu se závěrem popsáním v bodě [51] tohoto rozsudku, tedy že kromě dodavatele se v daném řetězci před stěžovatelkou nacházely ještě čtyři subjekty, které musely mít vůči obchodovaným katodám také své náklady, a i přesto dodavatel prodal stěžovatelce katody natolik levně. Jestliže stěžovatelka argumentuje, že musela jako podnikatel prodat katody se ziskem, pak není zřejmé, proč by své náklady a marži na obchodu neměli zahrnout do své ceny také předchozí zúčastnění podnikatelé.

[53] V této otázce se krajský soud ztotožnil s rozhodnutím žalovaného. Jak vyplývá z judikatury (bod [24] tohoto rozsudku), v takovém případě se mohl na jeho rozhodnutí odkázat. Navíc není pravdou, že by krajský soud pouze přejímal závěry žalovaného. Krajský soud s odkazem na vlastní judikaturu konstatoval, že zjištění o nízké ceně považuje za podezřelou okolnost (bod 59) a také doplnil úvahu žalovaného v tom, že se navíc jednalo o dodávky zboží ve velkém objemu (bod 61). V otázce postupů při přepravě zboží se naopak s žalovaným neztotožnil (bod 65). Taktéž v tomto rozsahu tedy Nejvyšší správní soud neshledává nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

Kontrola kvality zboží

[54] Nejvyšší správní soud se dále zabýval okruhem námitek o údajně nedostatečné kontrole kvality obchodovaných katod ze strany stěžovatelky (bod [13] tohoto rozsudku). Stěžovatelka namítá, že krajský soud opět pouze nekriticky přejímal závěry žalovaného. K vypořádání této námitky již jen pro stručnost Nejvyšší správní soud opět odkazuje na bod [24] tohoto rozsudku.

[55] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval dílčí námitkou, že stěžovatelka nemusela disponovat certifikáty o kvalitě obchodovaných katod, a tedy je ani nemusela předložit

pokračování

správci daně. K této otázce uvedl krajský soud v bodě 67 svého rozsudku toto: „(...) *Jak sám žalovaný dodal, i skutečnost, že žalobce předložil pouze 4 z 58 certifikátů (dle svědecké výpovědi pana M. W., zaměstnance žalobce, byly certifikáty přiloženy vždy k dodacímu listu a faktuře). Z tohoto žalovaný vyvodil, že žalobce si buďto certifikáty k ostatním dodávkám nearchivoval (což značí o jeho neobezřetnosti), nebo ostatní certifikáty od svého dodavatele ani neobdržel a v tomto případě měl však zjišťovat důvod. Zkušenému obchodníkovi s drahými kovy tato skutečnost nepochybně mohla signalizovat problémovost obchodní transakce. Pokud žalobce těmto skutečnostem nevěnoval žádnou pozornost, svědčí to o jeho nedostatečné obezřetnosti a přispívá to k závěru o jeho vědomosti o podvodu na DPH.*“

[56] Předmětem výše citované úvahy krajského soudu je tedy otázka obezřetnosti stěžovatelky vůči kvalitě jí přijímaných katod. Stěžovatelka nespornuje, že certifikáty kvality nevyžadovala. Namísto toho argumentuje tím, že „kontrolu kvality prováděla řádně, o čemž svědčí skutečnost, že v rámci předmětných obchodních vztahů prokazatelně nedošlo k žádným reklamacím ze strany odběratelů“. Stěžovatelka ale již neuvádí konkrétní náhradní postupy, jak tyto katody kontrolovala. Nejvyššímu správnímu soudu proto není zřejmé, jak stěžovatelka mohla vědět, že obchodovaná měď splňuje příslušné technické požadavky a je vhodná pro obchodování. Nejde tedy ani tak o otázku, zda stěžovatelka musí vyžadovat po odběrateli certifikáty kvality, ale obecně o otázku míry její obezřetnosti vůči dodavateli, která se u řetězových podvodů zpravidla zkoumá (výše zmiňovaný rozsudek NSS čj. 6 Afs 255/2022-95, bod 77; rozsudek z 23. 4. 2024, čj. 1 Afs 76/2023-101, bod 35 anebo rozsudek z 13. 3. 2024, čj. 10 Afs 255/2022-46, bod 20). Nejvyšší správní soud proto ani nepovažuje bod 67 rozsudku krajského soudu za nepřezkoumatelný.

[57] Skutečnost, že odběratelé stěžovatelky tyto katody nereklamovali, pak může svědčit také o tom, že ani oni sami tyto katody řádně nekontrolovali, neboť kvalita katod pro ně nebyla v rámci obchodování stěžejní. Nelze totiž opomenout, že u přímého odběratele stěžovatelky AMIPOL ZLÍN, s. r. o. bylo rovněž konstatováno, že o zasažení podvodem na DPH věděla nebo vědět mohla (rozsudek NSS čj. 3 Afs 397/2021-72).

[58] Nejvyšší správní soud dává zapravdu stěžovateli v tom, že není znalcem v oboru pravosti takových certifikátů, resp. že případné certifikáty nemusela zkoumat s pečlivostí a znalostmi soudního znalce. Nicméně z bodu 86 rozhodnutí žalovaného vyplývá, že vady těchto čtyř doložených certifikátů vyplynuly správci daně již z pouhých překlepů v textu těchto certifikátů a nesprávného označení jejich vystavitele. Výrobce katod pak pravost těchto certifikátů popřel. Pochybnost o pravosti těchto certifikátů tak správci daně vyplynula již z jejich přečtení, tj. nijak hlubšího zkoumání. Nejvyšší správní soud přitom nevidí důvod, proč by, vzhledem ke svým dlouholetým zkušenostem, neměla stěžovatelka tyto chyby v certifikátech také relativně letmou kontrolou odhalit.

Písenná forma kupních smluv

[59] Nejvyšší správní soud se dále zabýval skupinou námitek, které se týkají písemné formy posuzovaných kupních smluv (bod [14] tohoto rozsudku). Stěžovatelka namítá, že krajský soud opět pouze nekriticky přejímal závěry žalovaného. K vypořádání této námítky

již jen pro stručnost opět Nejvyšší správní soud odkazuje na bod [24] tohoto rozsudku. Stěžovatelka dále namítá, že rozsudek krajského soudu je rozporný v otázce významu písemně uzavřených smluv. Krajský soud v bodě 68 svého rozsudku uvedl: „(...) Soud konstatuje, že na základě dlouhodobé bezvadné spolupráce je akceptovatelný nižší standard smluvní dokumentace (viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 252/2017-31). Na druhou stranu je však nutné zohlednit i skutkové okolnosti nyní projednávané věci, kdy žalobce jako zkušený obchodník s mědí nijak nereagoval na nejasný původ či zhoršenou kvalitu obchodovaného zboží, změnu účtů pro platby zboží či nestandardní cenu zboží. (...)“

[60] Nejvyšší správní soud k tomuto výňatku rozsudku krajského soudu konstatuje, že v něm žádný rozpor neshledává. Závěr první věty z citované pasáže, tj. o možném nižším standardu smluvní dokumentace, je uveden a podmíněn pojmem „bezvadná spolupráce“. V druhé větě citované pasáže ovšem krajský soud vysvětlil, proč nyní posuzované transakce nepovažuje za bezvadné (původ, kvalita, platby a cena), a tedy vyloučil možnou aplikaci první věty na tuto věc.

[61] Významem písemně uzavřených smluv při hodnocení objektivních okolností podvodu na DPH se již Nejvyšší správní soud v minulosti zabýval. Dovodil, že samotná neexistence písemných smluv sama o sobě nečiní posuzované transakce podezřelými, nicméně pokud si plátce daně nárokuje odpočet na DPH, tak musí zachovat určitou míru obezřetnosti (rozsudek NSS z 4. 6. 2024, čj. 8 Afs 26/2023-39, body 5 a 21; rozsudek z 29. 4. 2024, čj. 8 Afs 65/2023-64, bod 71 anebo rozsudek z 19. 3. 2024, čj. 4 Afs 125/2023-57, bod 41). Nejvyšší správní soud také dovodil, že nedostatky v písemné smluvní dokumentaci mohou, v kombinaci s jinými okolnostmi, svědčit o nestandardní účasti subjektu na řetězci DPH (rozsudek NSS z 25. 5. 2020, čj. 4 Afs 460/2019-67, bod 58). Nejvyšší správní soud tedy nesouhlasí se stěžovatelkou v tom, že by uzavírání písemných smluv bylo „bezzubé“. Naopak tuto smluvní formu shledává jako vhodnou pro případné prokazování v daňovém řízení. Krajský soud přitom poukazyval na vhodnost, aby stěžovatelka písemně uzavřela alespoň rámcovou smlouvu, nikoliv smlouvy o každém aspektu posuzovaných transakcí.

Platby na zahraniční účty

[62] Nejvyšší správní soud se dále zabýval okruhem námitek, které se týkají kontroly dodavatele stěžovatelkou (bod [15] tohoto rozsudku). Stěžovatelka úvodem namítá, že slovenské bankovní účty, na které stěžovatelka hradila pohledávky dodavatele, byly zaznamenány v registru plátců DPH. Navíc pokud český dodavatel realizoval část svého podnikání na Slovensku, tak na úhradě pohledávek na slovenské účty nebylo nic podezřelého.

[63] Nejvyšší správní soud úvodem souhlasí s krajským soudem v tom, že úhrada pohledávek tuzemskému dodavateli na zahraniční bankovní účty může být považována za nestandardní, neboť daňový subjekt „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“ (rozsudek NSS z 2. 4. 2024, čj. 1 Afs 255/2023-47, bod 55 anebo rozsudek z 24. 2. 2023, čj. 5 Afs 388/2021-46, bod 41). Platby tuzemskému subjektu na zahraniční účty, spolu s dalšími okolnostmi, lze považovat za podezřelé (rozsudek NSS z 9. 5. 2023, čj. 3 Afs 1/2021-41, bod 20). S ohledem na výše zmiňované závěry judikatury tedy posouzení krajského soudu ob stojí i v nyní projednávané věci, kdy žalovaný navíc

pokračování

upozornil, že dodavatel dokonce vyžadoval platby na tři zahraniční účty v průběhu sedmi měsíců (bod 66 rozsudku krajského soudu ve spojení s bodem 116 rozhodnutí žalovaného). Také tato okolnost mohla ve stěžovatce vyvolat podezření, že její dodavatel může usilovat o obcházení daňových povinností.

Vliv jiných rozsudků na toto řízení

[64] Nejvyšší správní soud se dále zabýval okruhem námitek, dle kterých se krajský soud nesprávně odkazoval na rozsudky téhož nebo jiných soudů, které se týkají podobné problematiky či subjektů zapojených do nyní posuzovaného řetězce (bod [16] tohoto rozsudku).

[65] Úvodem stěžovatelka nesouhlasí s posouzením krajského soudu, že závěry rozsudku čj. 5 Afs 252/2017-31 (bod [4] tohoto rozsudku) nejsou na nyní projednávanou věc aplikovatelné. Pro vypořádání této námítky Nejvyšší správní soud úvodem upozorňuje, že správní orgány a soudy musí každý spor posuzovat s ohledem na jeho individuální okolnosti. Skutečnost, že Nejvyšší správní soud aprobuje kasační stížnost v jednom řízení, ještě nezakládá legitimní očekávání stěžovatele, že také v jiném řízení shledá jeho kasační stížnost důvodnou.

[66] Krajský soud v bodě 70 nyní přezkoumávaného rozsudku popsal odlišnost mezi nyní projednávanou věcí a věcí řešenou rozsudkem čj. 5 Afs 252/2017-31 takto: „(v odkazovaném rozsudku) *byla daňovému subjektu vytýkána finančními orgány zejména nekontaktnost jeho dodavatelů a jiné okolnosti, které nastaly až poté, co došlo k předmětným plněním. Oproti tomu v nynějším případě je vědomost žalobce o účasti na podvodu dovozována zejména z nestandardně nízké ceny, z nedostatečné kontroly zboží a z okolností uzavření obchodu s dodavatelem V-Voríšek, tedy okolnostmi, které zde byly již při uzavírání obchodu, resp. při první dodávce zboží.*“

[67] Stěžovatelka sice v kasační stížnosti vyjmenovává celou řadu aspektů, ve kterých jsou si tyto dva porovnávané rozsudky podobné. Výše citovanou úvahu krajského soudu však sporuje takto: „*Nepřiléhavost (odkazovaného) rozsudku opírá o odlišnost nekonkrétních ‚jiných okolností‘ a tato jeho argumentace tak působí nepřesvědčivě a účelově.*“ Stěžovatelka tedy nespornuje tři konkrétní rozdíly, které krajský soud vyjmenoval, tj. nekontaktnost dodavatelů, nízkou cenu a nedostatečnou kontrolu zboží. Nejvyšší správní soud připouští, že krajský soud mohl pojem „okolnosti, které nastaly až poté“, zkonkretizovat o bližší rozdíly mezi nyní projednávanou věcí. Nicméně vzhledem k uvedení těchto tří konkrétních rozdílů považuje Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu v tomto rozsahu za přezkoumatelný. Vzhledem k tomu, že odkazovaný rozsudek se týká zdaňovacích období květen a červen 2012 a nyní přezkoumávaný rozsudek zdaňovacích období leden až červenec 2014, tak již z tohoto důvodu nemůže rozsudek čj. 5 Afs 252/2017-31 představovat jakési rozhodnutí o předběžné otázce (§ 99 odst. 1 daňového řádu), jak naznačuje stěžovatelka.

[68] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nepřezkoumatelně vypořádal námítku ohledně vícenásobného vybrání daně. Krajský soud v bodě 71 svého rozsudku shledal tuto námítku nedůvodnou, a to odkazem na bod 24 jeho rozsudku, tedy odkazem do rekapitulace vyjádření žalovaného k žalobě. V tomto ohledu chtěl krajský soud patrně odkázat na bod 23 svého rozsudku, neboť právě v něm zrekapituloval vyjádření žalovaného týkající se této

otázky. V bodě 23 krajský soud zrekapituloval vyjádření žalovaného takto: „*K námitce vícenásobného výběru daně pak žalovaný uvedl, že nelze bez dalšího zaměňovat pojmy výběr DPH a odepření nároku na odpočet DPH. Odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu je judikaturou aprobovaným hmotněprávním důsledkem souvisejícím s účastí daného daňového subjektu na tomto podvodu. Odepření nároku na odpočet přitom nesupluje výběr daně chybějící v podvodném řetězci ani nepředstavuje vybrání daně dvakrát či vícekrát (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2021, č. j. 55 Af 4/2018-46).*“

[69] Stěžovatelka namítá pouze nepřezkoumatelnost tohoto postupu krajského soudu. S výjimkou odkazu na nesprávný bod svého rozsudku, což však Nejvyšší správní soud považuje za chybu v psaní, neshledává tento postup krajského soudu nepřezkoumatelným. Krajský soud se ztotožnil s konstatováním žalovaného, a proto na něj pro stručnost odkázal. Nad rámec nutného Nejvyšší správní soud uvádí, že podobný závěr jako v žalovaných citovaném rozsudku Krajského soudu v Praze vyplývá taktéž z jeho judikatury: „*Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání pak není možné považovat za zdanění určitého plnění. Úvaha stěžovatele, že neuznání nároku na odpočet daně představuje dvojí zdanění téhož plnění, ve svém důsledku znamená popření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet daně. Každé neuznání nároku na odpočet daně by za takové situace mělo za následek dvojí zdanění téhož plnění, což by vedlo k nutnosti uznat nárok na odpočet daně vždy, tedy i přesto, že by nedošlo ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění tohoto nároku*“ (rozsudek NSS z 17. 7. 2014, čj. 7 Afs 82/2013-34). Co se týče rozsudku ve věci *Finanzamt M*, tak Nejvyšší správní soud dává zapravdu stěžovatelce v tom, že to byl žalovaný, kdo se v řízení o žalobě na tento rozsudek odkazoval. Ze strany krajského soudu se však opět nejednalo o zmatečnost, která by odůvodňovala zrušení jeho rozsudku, ale zjevně o chybu v psaní.

[70] Stěžovatelka dále sporuje odkazy krajského soudu na rozsudky, které se týkaly jiných společností zapojených do nyní posuzovaného řetězce (dva rozsudky krajských soudů zmiňované v bodě [8] tohoto rozsudku). Konkrétně společnost CPD – Services, s. r. o., o níž se jednalo v rozsudku čj. 55 Af 44/2019-121, stěžovatelka vůbec nezná. Nesporuje však, že odkazovaný rozsudek se skutečně týkal některých článků nyní posuzovaného řetězce. Nad rámec nutného Nejvyšší správní soud upozorňuje, že rozsudkem z 15. 2. 2024, čj. 3 Afs 313/2021-67, zamítl kasační stížnost proti tomuto odkazovanému rozsudku. Co se týče rozsudku čj. 30 Af 61/2019-151, tak proti němu byla skutečně podána kasační stížnost. Ta byla nicméně rozsudkem z 11. 2023, čj. 3 Afs 397/2021-72, také zamítnuta. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu obecně souhlasí se stěžovatelkou v tom, že rozsudek krajského soudu, který je napaden kasační stížností, může být potenciálně Nejvyšším správním soudem zrušen. V nyní posuzovaném případě však šlo o odkaz na rozsudek krajského soudu, který se zabýval žalobou společnosti AMIPOL ZLÍN, s. r. o., tj. jednoho ze subjektů nyní posuzovaného řetězce (konkrétně šlo o odběratelku stěžovatelky). Odkaz krajského soudu na tento rozsudek proto Nejvyšší správní soud nepovažuje za nikterak nekorektní či zaujatý, jak argumentuje stěžovatelka, neboť věcně souvisel s nyní projednávaným případem.

Přijatá preventivní opatření

[71] Závěrem se Nejvyšší správní soud zabýval okruhem námitek, které se týkají posouzení preventivních opatření přijatých stěžovatelkou (bod [17] tohoto rozsudku). Stěžovatelka namítá, že krajský soud opět pouze nekriticky přejímal závěry žalovaného.

pokračování

K vypořádání této námitky již jen pro stručnost Nejvyšší správní soud opět odkazuje na bod [24] tohoto rozsudku.

[72] Stěžovatelka již ve své žalobě, zejména na straně 13, namítala, že od svého dodavatele vyžadovala jeho daňová přiznání a potvrzení o tom, že deklarované daně skutečně uhradil. Nejvyšší správní soud ověřil, že tato daňová přiznání dodavatele a části poštovních poukázek (potvrzení o příkazu k platbě) jsou součástí správního spisu (dokument A66 a jeho přílohy). Ačkoliv stěžovatelka v žalobě namítala, že vyžadování těchto potvrzení představovalo účinné preventivní opatření, tak krajský soud se k této námitce explicitně nevyjádřil. Krajský soud pouze v bodě 73 svého rozsudku konstatoval, že stěžovatelka „*na místo (jiných preventivních opatření) po svém dodavateli požadovala předložení daňových přiznání, z nichž však jejich reálné podání nijak nevyplývá.*“

[73] Navzdory tomu, že krajský soud se nevyjádřil výslovně k dílčí části žalobní argumentace týkající se poštovních poukázek, nepřistoupil Nejvyšší správní soud ke zrušení rozsudku krajského soudu pro nepřezkoumatelnost. Jednak platí, že „*soud nemusí nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, ale naopak proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí*“ (rozsudek NSS z 21. 3. 2019, čj. 10 Azs 316/2018-60, č. 3876/2019 Sb. NSS, bod 10). V nyní posuzovaném případě šlo o posouzení, zda stěžovatelka přijala dostatečná preventivní opatření. Krajský soud v bodě 73 svého rozsudku shledal, že stěžovatelka „*nepřijala základní jednoduchá opatření jako je uzavření kupní smlouvy, kontrola účetních závěrek, vedení řádné dokumentace.*“ Krajský soud tedy dovodil, že v nyní projednávaném případě byl naplněn i třetí znak účasti na podvodu, resp. že stěžovatelka nepřijala vyjmenovaná preventivní opatření, která evidentně považoval za stěžejní. Současně poukázal na to, že z předložených daňových přiznání nevyplývá jejich podání. Tuto část vypořádání žalobní námitky je současně třeba číst v kontextu bodu 33 napadeného rozsudku, ve kterém krajský soud předeslal, že napadené rozhodnutí žalovaného považuje za důkladné a podrobnostech na něj odkazuje. Jinak řečeno, za součást reakce krajského soudu na uvedenou žalobní námitku je třeba považovat i závěry uvedené v rozhodnutí žalovaného, konkrétně v bodech 136 a 137.

[74] Jde-li o věcné posouzení uvedených závěrů, pak platí, že i kdyby Nejvyšší správní soud připustil, že vyžadování potvrzení o platbě daně je účinným opatřením, tak toto opatření by jednak muselo být učiněno důsledně a zároveň by nepostačovalo samo o sobě. Přinejmenším u přiznání za období leden a únor 2014 nevyplývá, zda byla podána. Podle zjištění žalovaného přitom daňové přiznání za únor 2024 dodavatel stěžovatelky ani na výzvu správce daně nepodal. Kopie potvrzení o platbě daně je tedy sporná a není zřejmé, k jaké daňové povinnosti se ve skutečnosti vztahovala, respektive jak s ní správce daně naložil. Vzhledem k výši daných transakcí, rizikovosti dané komodity (rozsudek NSS z 15. 1. 2020, čj. 4 Afs 366/2019-51, na který upozornil žalovaný v bodě 58 svého rozhodnutí) či v době posuzovaného zdaňovacího období nedávnému řízení o pochybnostech správce daně ohledně období květen a červen 2012, které se týkaly téže komodity (body 2 a 3 rozsudku čj. 5 Afs 252/2017-31) měla stěžovatelka jednat obzvláště pečlivě. Pokud disponovala doručenkami k daňovým přiznáním k ostatním zdaňovacím obdobím (s výjimkou července 2014), tak měla svého dodavatele požádat také o zbývající doručenky, aby bylo zřejmé, že daná daňová přiznání dodavatel skutečně podal. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že toto obstarání daňových přiznání nemůže být dostatečné, jestliže

z poskytnutých příznání nelze zjistit, zda byla skutečně podána (rozsudek čj. 8 Afs 65/2023-64 zmíněný dále v bodě [76] tohoto rozsudku, bod 55). I toto opatření však nelze hodnotit samostatně, ale vždy v kontextu dalších opatření. Jestliže přitom stěžovatelka nevyžadovala ani rámcovou písemnou smluvní dokumentaci, nekontrolovala CMR doklady, certifikáty kvality a účetní závěrky dodavatele (viz níže), tak i případné precizní vyžadování daňových příznání a potvrzení o platbách daně by samo o sobě stěžím mohlo zvrátit stěžejní závěr, že stěžovatelka prověřovala svého přímého dodavatele nedostatečně. Nelze totiž vyloučit, že takové daňové příznání bude podáváno zcela formálně.

[75] Krajský soud se prostřednictvím bodu 33 jeho rozsudku ztotožnil i se závěrem žalovaného, že je úhrada daně pomocí poštovní poukázky podezřelá. Ačkoliv Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným v tom, že se jedná o ekonomicky a časově nevýhodný způsob platby, tak rovněž souhlasí s žalovaným a stěžovatelkou v tom, že se jedná o legální způsob úhrady daně. Pokud je tedy zjevné, že daná transakce vedla k úhradě deklarované daně, a neexistovaly by žádné další podezřelé okolnosti transakce, tak tento způsob platby *a priori* nezakládá podezření o zapojení se do podvodného řetězce. Nejvyšší správní soud nicméně v dané věci má za to, že za situace, kdy za veškeré dodávky stěžovatelka svému dodavateli platila na slovenské bankovní účty, avšak dodavatel svou daňovou povinnost následně neplatí bezhotovostně, ale platí vždy prostřednictvím poštovních poukázek, jde o skutečnost, která měla u stěžovatelky vyvolat pochybnosti o standardnosti obchodování jejího dodavatele.

[76] K otázce písemné formy smluv a jejich významu pro posouzení účasti na podvodném řetězci se Nejvyšší správní soud již vyjádřil v bodě [61] tohoto rozsudku. Co se týče kontroly účetních závěrek, tak z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že kontrola účetních závěrek může představovat opatření, na základě kterého může daňový subjekt zjistit ekonomickou situaci svého obchodního partnera (rozsudek z 29. 4. 2024, čj. 8 Afs 65/2023-64, bod 47; rozsudek z 2. 4. 2024, čj. 1 Afs 255/2023-47, bod 58 anebo z 10. 1. 2024, čj. 10 Afs 503/2021-44, bod 34). Z judikatury také vyplývá, že pokud obchodní partner nezveřejňuje své účetní závěrky v obchodním rejstříku, tak se může jednat o dílčí okolnost, která spolu s ostatními může založit pochybnost o důvěryhodnosti daného obchodního partnera (rozsudek z 25. 3. 2024, čj. 4 Afs 174/2023-42, bod 19; rozsudek z 4. 6. 2024, čj. 6 Afs 255/2022-95, bod 69 anebo z 29. 2. 2024, čj. 4 Afs 88/2023-35, bod 37). Na základě výše uvedeného tedy Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit se stěžovatelkou, že by kontrola účetních závěrek obchodního partnera byla zbytečná či neúčelná.

[77] Co se týče pojmu „vedení řádné dokumentace“, který krajský soud užil v bodě 73 svého rozsudku a který zjevně převzal z bodu 138 rozhodnutí žalovaného, tak tento pojem se týká kontroly CMR dokladů a dodacích listů (bod 129 rozhodnutí žalovaného) a kontroly certifikátů kvality (bod 130 rozhodnutí žalovaného). Otázkou kontroly certifikátů kvality se již Nejvyšší správní soud zabýval v bodě [57] tohoto rozsudku. K otázce CMR dokladů a dodacích listů stěžovatelka namítá, že „*obchodní dokumentaci pak vedla řádně, veškeré požadované podklady ke kontrole předložila, vytýkáno je jí (krajským) soudem pouze to, že si nezakládala ke všem dodávkám certifikáty kvality, což vyvrátila výše.*“ Touto námitkou stěžovatelka sporuje pouze to, jakým způsobem krajský soud posoudil otázku certifikátů kvality, avšak již nesporně to, jakým způsobem krajský soud, resp. žalovaný posoudil otázku CMR dokladů a dodacích listů.

pokračování

[78] S tím souvisí i otázka kontroly dodavatele v rámci registru nespolehlivých plátců DPH. K této otázce žalovaný v bodě 141 svého rozhodnutí příležitostně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 11. 2. 2020, čj. 10 Afs 253/2018-39, bod 13: „*Argumentace institutem nespolehlivého plátce svědčí o určitém nepochopení věci. Stěžovatelka zřejmě vychází z toho, že ten, kdo není uveden v evidenci nespolehlivých plátců, musí být považován za spolehlivého obchodního partnera. Ve skutečnosti tu ale platí obrácená logika: kdo je v evidenci, není spolehlivý – ovšem podvodného jednání se jistě mohou dopouštět i subjekty, které v evidenci nejsou či nebudou. Jinak řečeno: obezřetnost v obchodním styku se nevyčerpává nablédnutím do evidence.*“ Nejvyšší správní soud k této otázce ve výše zmíněném rozsudku čj. 8 Afs 65/2023-64, bodě 49, rovněž uvedl: „*Skutečnost, že plátce DPH není veden v registru nespolehlivých plátců DPH, může být důsledkem také toho, že se na jeho podvod ještě ‚nepřišlo‘.*“ Skutečnost, že obchodní partner není veden v registru nespolehlivých plátců DPH, tak ještě neznamená, že se s tímto zjištěním může daňový subjekt spokojit.

[79] Stěžovatelka dále namítá, že „*je jí kladeno k tíži podvodné jednání společnosti FONOTIX TRADE, s. r. o., stojící ve zjištěném řetězci až na třetím místě před ní, se kterou prokazatelně nebyla nikdy v kontaktu, a žalovaný to ani netvrdí, a které její správce daně svou nečinností v podvodném jednání včas nezabránil.*“ K této otázce, tj. k otázce vlivu chybějící daně u „vzdáleného“ dodavatele na možné zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce, se již Nejvyšší správní soud vyjádřil v bodě [48] tohoto rozsudku. V této souvislosti může odkázat i na svůj rozsudek čj. 3 Afs 313/2021-67 zmiňovaný v bodě [70] tohoto rozsudku: „*Pokud jde o to, že k podvodu na DPH došlo nikoliv na straně stěžovatelky či jejího dodavatele, nýbrž až ob jeden článek řetězce, takové zjištění se do celkového hodnocení věci promítnout může, ovšem nikoliv samo o sobě a spíše zprostředkovaně. K odepření nároku na odpočet DPH totiž musí dojít u všech článků řetězce, které neprojdou vědomostním testem. Toliko v rámci vědomostního testu se může ukázat, že mimo jiné i díky vzdálenosti daňového subjektu od „centra dění“ nemohl o daňovém podvodu vědět. Taková možnost však byla v projednávané věci jednoznačně vyvrácena, neboť všechny hodnocené skutečnosti (které se nadto netýkají subjektu, u něhož byla identifikována chybějící daň) nasvědčují tomu, že stěžovatelka o podvodu na DPH vědět mohla a měla*“ (bod 49 citovaného rozsudku). Tento závěr lze učinit i v nyní projednávané věci. Na základě tohoto kasačního přezkumu ob stojí závěr krajského soudu, že stěžovatelka mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce (bod [46] až [63] tohoto rozsudku). Skutečnost, že chybějící daň se objevila u vzdáleného dodavatele stěžovatelky, tedy nemá na její zapojení do podvodného řetězce vliv.

[80] S tím souvisí i argument stěžovatelky, že finanční správa nedokázala včas zabránit společnosti Fonotix v jejím podvodném jednání. Indicie, na základě kterých stěžovatelka mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, byly dány již ve vztahu k jejímu přímému dodavateli, společnosti V-Voříšek CZ, s. r. o. Právě tento vztah stěžovatelky a jejího přímého dodavatele je přitom pro toto zhodnocení zásadní (stejně jako v otázce přijetí dostatečných preventivních opatření). Stěžovatelka nemůže svůj neobezřetný přístup zhojit poukázáním, že daň ve skutečnosti chybí u společnosti Fonotix či upozorněním, že finanční správa si měla tuto společnost „lépe ohlídat“. Ostatně předmětem tohoto kasačního přezkumu není postup finanční správy vůči této společnosti, nýbrž vůči stěžovatelce.

[81] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil s krajským soudem i v otázce přijetí preventivních opatření, resp. neshledal jeho rozsudek v tomto rozsahu nepřezkoumatelným.

Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal, že by krajský soud posuzoval žalobu stěžovatelky zaujatě v její neprospěch, resp. ve prospěch žalovaného. Byť krajský soud hojně čerpal z rozhodnutí žalovaného, tak Nejvyšší správní soud došel při svém přezkumu ke stejným stěžejním závěrům.

IV. Závěr a náklady řízení

[82] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

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

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

V Brně 30. srpna 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu