



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **IMPROFEX CZ s.r.o.**, se sídlem Vyšehradská 320/49, Praha 2, zast. Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem se sídlem náměstí T. G. Masaryka 153, Příbram, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2023, č. j. 3 Af 31/2019-77,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 6. 2018, č. j. 103163/18/4200-12775-506413, č. j. 103166/18/4200-12775-506413, č. j. 103170/18/4200-12775-506413, č. j. 103181/18/4200-12775-506413, č. j. 103188/18/4200-12775-506413 a č. j. 103195/18/4200-12775-506413, Specializovaný finanční úřad podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „ZDPH“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za jednotlivá zdaňovací období října 2014 až března 2015. Výše doměřené daně a penále činily za jednotlivá zdaňovací období 22 588 721 Kč a 4 517 744 Kč (říjen 2014), 23 031 060 Kč a 4 606 212 Kč (listopad 2014), 2 246 030 Kč a 449 206 Kč (prosinec 2014), 22 857 525 Kč a 4 571 505 Kč (leden 2015), 24 056 719 Kč a 4 811 343 Kč (únor 2015) a 39 859 838 Kč a 7 971 967 Kč (březen 2015). Dodatečné platební výměry byly vydány na základě výsledku daňové kontroly, jejíž závěry jsou zaznamenány ve zprávě o daňové kontrole ze dne 6. 6. 2018, č. j. 95209/18/4225-21791-506622. V ní správce daně uznal, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH vyplývající z § 72 a § 73 ZDPH. Dospěl však k závěru, že v rámci řetězce

společností obchodujících s drahými kovy nebyla odvedena daň a že žalobkyně mohla a měla vědět, že se do takového řetězce zapojila.

[2] Rozhodnutím ze dne 7. 6. 2019, č. j. 22473/19/5300-21445-709739, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil. Nejprve podrobně popsal, jaké okolnosti svědčily o existenci daňového podvodu: riziková komodita, rychlé přeprodeje v rámci dlouhých řetězců, uzavírání stále stejných rámcových smluv, nekontaktnost a nepřiznání/neodvedení daně některými články řetězců, chybějící stopa finančních toků v důsledku hrazení dodávek drahých kovů investičním zlatem, nestandardně nízká cena, zapojení nemajetných společností bez zázemí či veřejné prezentace, nedostatečné zabezpečení převáženého zboží a zajištění proti podnikatelským rizikům, absence ověřování kvality či původu zboží.

[3] Následně se žalovaný zabýval tzv. vědomostním testem, tedy posouzením, zda žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní řetězce transakcí zatíženého daňovým podvodem. Objektivní okolnosti, z nichž mohla žalobkyně pojmout podezření o podvodném jednání, představovaly podle žalovaného zejména skutečnosti týkající se spolupráce žalobkyně s jejím jediným dodavatelem drahých kovů, společností A.J. Company & Trade s.r.o. (pouze formální prověření, bezmezná důvěra), nestandardně nízká cena zboží (o 6 až 7,75 % nižší než cena na londýnské komoditní burze), neexistence písemných objednávek, nedodržování sjednaných smluvních podmínek, neprověřování původu zboží, absence kontroly hmotnosti a kvality dodaného zboží, nestandardní přeprava a nedostatečné zabezpečení zboží při převozu (v běžných automobilech s předáním na veřejných, nezabezpečených místech, např. parkoviště), nedostatečné zajištění proti případným rizikům (např. pojištění), nestandardní způsob hrazení prostřednictvím zápočtů (dodání drahých kovů proti dodání investičního zlata) a v neposlední řadě zásadní omezení podnikání po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na tento typ obchodních transakcí.

[4] Druhou část vědomostního testu představovalo posouzení otázky, zda žalobkyně přijala rozumná opatření proti své účasti na daňovém podvodu a zda tedy byla v dobré víře. Žalovaný zdůraznil, že při obchodování s rizikovou komoditou lze na daňové subjekty klást vyšší nároky. Žalobkyně si však svého jediného dodavatele drahých kovů dostatečně neprověřila a bezmezně mu důvěřovala. Nesnažila se zjistit, jak je možné, že dodavatel je dlouhodobě schopen dodávat velké množství drahých kovů za ceny výrazně pod cenami tržními, neprováděla kontrolu zakoupeného zboží při převzetí, ta probíhala pouze u konečného odběratele. Žalobkyně spoléhala pouze na možnost pozdějšího uplatnění práva z vadného plnění. Prováděla logisticky velmi náročné obchody bez zaměstnanců – pouze činnostmi svého jednatele (s odkazem na to, že by v případě potřeby mohla „*narychlo sehnat novou pracovní sílu*“), hradila dodávky drahých kovů investičním zlatem, přestože jí její odběratel platil bezhotovostními platbami (za tyto prostředky ovšem nakupovala právě investiční zlato, jímž hradila dodávky drahých kovů), nearchivovala si veškerou komunikaci. Žalovaný upozornil, že čím vážnější jsou podezření, že došlo nebo může dojít k daňovému podvodu, tím vyšší míru obezřetnosti lze na daňovém subjektu vyžadovat. Žalobkyně však neprokázala, že by přijala dostatečná opatření odpovídající nestandardním okolnostem případu.

[5] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze. V ní v zásadě zopakovala své odvolací námitky. V první řadě argumentovala, že obchodování s rizikovou komoditou samo o sobě nezakládá podezření a že neměla povinnost prověřovat

pokračování

obchodní partnery svých obchodních partnerů. S dodavateli i odběrateli měla vztahy založené na důvěře; nelze jí klást k tíži možné podvodné jednání jiných subjektů v řetězci. Zdůraznila, že prováděla přiměřené kontroly, doložila certifikáty kvality a všechny transakce probíhaly legálně (včetně ústních dohod a způsobu hrazení). Při předání investičního zlata používala bezpečnostní doprovod a zvolené postupy považovala za obvyklé (tyto rizikové transakce podle ní nebyly pojistitelné). Žalobkyně upozornila, že prokázání účasti na podvodném jednání bylo na správci daně, resp. žalovaném, ti však její vědomou účast na podvodu neprokázali. Odkázala rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 Afs 340/2016-51, týkající se jiné věci žalobkyně, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že daňový spis neobsahoval podklady, které by umožňovaly ověřit zákonnost vydaných zajišťovacích příkazů.

[6] Městský soud shora uvedeným rozsudkem podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobu zamítl. Úvodem odkázal na svůj předchozí rozsudek, jímž zamítl žalobu téže žalobkyně v obdobné věci (ze dne 28. 11. 2019, č. j. 10 Af 2/2016-97), a na následný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2022, č. j. 9 Afs 348/2019-53, jímž byla zamítnuta kasační stížnost žalobkyně směřující proti uvedenému rozsudku. Dále soud konstatoval, že žalobkyně i žalovaný se shodují na použití příslušných právních předpisů. Uznal, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet, to však potvrdili již správce daně a žalovaný a nebylo to předmětem sporu (tím byla otázka, zda byly splněny judikaturou vytyčené podmínky pro odepření nároku na odpočet v případě účasti na daňovém podvodu).

[7] S odkazem na judikaturu a příslušnou část rozhodnutí žalovaného městský soud shrnul, že byla prokázána existence daňového podvodu i účast žalobkyně na něm. Upozornil přitom, že závěry žalovaného se opíraly o celý komplex skutečností, jež nelze vnímat izolovaně. Žalobkyni nebyla vytýkána nezákonnost jednotlivých aspektů její činnosti, tyto aspekty však představovaly dostatečné indicie, které při jejich zhodnocení ve vzájemném kontextu vedly k závěru o vědomém zapojení žalobkyně do podvodného jednání. Městský soud dále upozornil, že posuzoval žalobou napadené rozhodnutí pouze z hlediska uplatněných žalobních bodů, jejichž obecnost předurčovala míru obecnosti odůvodnění jeho rozsudku. Poznamenal rovněž, že žalobkyně v podstatné míře pouze opakovala námitky, které uvedla již v odvolání, aniž by reagovala na jejich konkrétní vypořádání žalovaným. Následně se městský soud zabýval jednotlivými žalobními námitkami směřujícími proti dílčím okolnostem, z nichž žalovaný dovozoval existenci daňového podvodu a vědomou, resp. zaviněnou účast žalobkyně na něm.

[8] K otázce opatření, jejichž provedením se žalobkyně mohla vyhnout své účasti v podvodném řetězci, městský soud s odkazem na judikaturu upozornil, že daňové subjekty jsou povinny činit opatření přiměřená specifickým podnikatelského prostředí, v němž se pohybují. Žalobkyně však bezmezně důvěřovala svým obchodním partnerům. Tvrzení, že nebylo v jejich silách prověřovat si důkladně každého obchodního partnera, městský soud považoval za nekonzistentní s tím, že žalobkyně obchodovala se dvěma stále stejnými společnostmi jakožto svým dodavatelem a odběratelem. Městský soud nepřisvědčil ani námitce ohledně nedostatečnosti spisu – rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 Afs 340/2016-51, posuzoval jiné otázky (zákonnost zajišťovacího příkazu) v situaci, kdy se závěry daňových orgánů rozcházel a právní názor odvolacího orgánu neměl dostatečnou oporu v tehdejší spisu. V projednávané věci však byla situace

zcela odlišná a veškeré úvahy žalovaného byly založeny na důkazech v daňovém spisu obsažených.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání

[9] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[10] Stěžovatelka předně rozporuje závěr o tom, že věděla nebo mohla a měla vědět o údajném podvodném jednání. Polemizuje s jednotlivými závěry žalovaného a městského soudu týkajícími se podezření z důvodů obchodování s rizikovou komoditou, uzavírání stejných rámcových smluv mezi různými subjekty řetězce, neověřování původu a kvality zboží, neprověřování dodavatele (společnosti A.J. Company & Trade s.r.o.), možnosti činit objednávky telefonicky nebo ústně, provádění analýzy ryzosti až u odběratele stěžovatelky, způsobu převážení a předávání zboží a uhrazení ceny zboží zápočtem pohledávek.

[11] Dále poukazuje na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu a popírá, že věděla o snaze znemožnit výběr DPH, a proto byla v dobré víře. Zdůrazňuje, že bylo na správci daně, aby dobrou víru stěžovatelky vyvrátil. Správce daně měl její účast na daňovém podvodu (a vědomost o něm) prokázat, nikoli o ní pouze spekulovat. Závěrem stěžovatelka obsáhle cituje zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 Afs 340/2016-51, vydaný ve věci zajišťovacích příkazů vůči stěžovatelce, kde tento soud konstatoval nedostatečnost spisového materiálu pro závěr o daňovém podvodu.

[12] Vzhledem k uvedenému stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti upozorňuje, že kasační stížnost je téměř doslovným přepisem žaloby a nepředkládá žádnou názorovou oponenturu proti závěrům městského soudu. Zdůrazňuje, že všechny okolnosti je třeba vnímat v celkovém kontextu. Právě souhrn skutečností ukazuje na nedbalost stěžovatelky, která si měla být vědoma toho, že transakce probíhají v rámci podvodného řetězce. I kdyby stěžovatelka přímo nevěděla o podvodu, neprokázala dostatečnou míru opatrnosti, kterou by od ní bylo možné rozumně očekávat. Závěr o přinejmenším nedbalé účasti na daňovém podvodu je podle žalovaného opřen rovněž o relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora.

[14] Stěžovatelka podle žalovaného nepřijala dostatečná opatření proti své účasti na podvodném řetězci (neprověřila si svého dodavatele, nezajímala se o původ zboží a nekontrolovala jeho ryzost), pročež nemohla být v dobré víře. Žalovaný připomíná, že nestačí formální doložení transakcí, pokud z objektivních okolností vyplývá, že stěžovatelka mohla a měla o podvodu vědět a žádá adekvátní opatření nepřijala. K odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 Afs 340/2016-51, žalovaný uvádí, že pro posuzovaný případ není relevantní, neboť se týkal jiného zdaňovacího období a zajišťovacího řízení. V projednávané věci však daňový spis obsahuje dostatek důkazů pro závěr, že stěžovatelka o své účasti na daňovém podvodu věděla či vědět měla.

[15] Žalovaný proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

pokračování

[16] V replice stěžovatelka uvádí, že s vyjádřením žalovaného nesouhlasí a nadále trvá na podané kasační stížnosti. Opakuje, že jí nebylo známo, že by snad někde v řetězci obchodů docházelo k neodvedení DPH. Připomíná, že důkazní břemeno leželo na správci daně, kterému se nepodařilo prokázat, že by stěžovatelka věděla nebo mohla vědět o tom, že k neodvádění DPH dochází. Tato vědomost by navíc musela existovat v okamžiku transakce, nikoli až následně. Důkazy o povědomosti daňového subjektu o účasti na podvodném řetězci zároveň musí existovat již v okamžiku vydání dodatečného platebního výměru.

[17] S odkazem na judikaturu stěžovatelka upozorňuje, že dobrá víra nevinného účastníka řetězce musí být chráněna. Opětovně popírá svou vědomou účast na řetězci a konstatuje, že svá tvrzení prokázala několika důkazy. Je přesvědčena, že správce daně by musel prokázat neexistenci dobré víry, což se nestalo. Rozsudek městského soudu, který rozhodnutí žalovaného považoval za správné, proto nemůže obstát. Stěžovatelka zdůrazňuje, že v daňovém řízení předložila veškeré doklady, jimiž prokázala, že přijala zdanitelné plnění od deklarovaného plátce. Transakce byly podle ní zcela transparentní a v souladu s právními předpisy. Je přesvědčena, že učinila vše, co po ní bylo možné spravedlivě požadovat pro to, aby se plnění nestalo součástí podvodu, o němž objektivně nemohla vědět. Mohla totiž ovlivnit pouze výběr svého dodavatele a odběratele, nikoli ostatní dodavatelsko-odběratelské vztahy a neplnění povinností jinými daňovými subjekty.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Úvodem je třeba upozornit, že stěžovatelka v kasační stížnosti téměř doslova opakuje námítky, které již byly obsahem žaloby (a jejich nezanedbatelná část se objevila rovněž v odvolání proti dodatečným platebním výměrům či dokonce ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a předchozí reakci na výzvu správce daně k prokázání skutečností). Text je pouze formálně upraven a (oproti žalobě) zkrácen. Zároveň je nutné upozornit, že až na kosmetické změny tutéž kasační stížnost podala stěžovatelka proti rozsudku městského soudu ze dne 28. 11. 2019, č. j. 10 Af 2/2016-97, který se týkal účasti žalobkyně na obdobném daňovém podvodu na DPH ve zdaňovacích obdobích října a listopadu 2012 a jehož odůvodnění bylo obdobné jako odůvodnění rozsudku napadeného v nyní posuzované věci. Rozsudkem ze dne 3. 2. 2022, č. j. 9 Afs 348/2019-53, Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku městského soudu ze dne 28. 11. 2019, č. j. 10 Af 2/2016-97, zamítl. Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 20. 4. 2022, sp. zn. II. ÚS 854/22, pro zjevnou neopodstatněnost.

[20] V nyní posuzované věci sice stěžovatelka navíc reagovala na vyjádření žalovaného replikou, v ní však zopakovala pouze obecná a ničím nepodložená tvrzení, jimiž toliko

popírala závěry žalovaného. Náznaky argumentace, které jsou v replice obsaženy, byly již podrobněji rozepsány v rámci kasační stížnosti jako takové (a v předcházejících podáních stěžovatelky), žádnou novou argumentaci či argumentaci směřující přímo proti napadenému rozsudku stěžovatelka v replice neuvedla. Tento soud tedy neshledal žádný důvod pro odchýlení se od svých předchozích závěrů.

[21] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud vypořádá kasační námitky směřující proti závěru o účasti stěžovatelky na podvodném jednání citací svého rozsudku ze dne 3. 2. 2022, č. j. 9 Afs 348/2019-53:

„Před vypořádáním první kasační námitky Nejvyšší správní soud opětovně připomíná, že přezkoumává především rozhodnutí a postup krajského (zde městského) soudu, stěžovatelka je proto povinna uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí městského soudu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38, bod 12; nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, bod 140). Zároveň platí, že kvalita kasační stížnosti předurčuje kvalitu jejího vypořádání soudem, který není povinen ani oprávněn za stěžovatelku domýšlet další argumenty a vyhledávat za ni možné vady napadeného soudního rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti (viz např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Argumentace stěžovatelky je téměř shodnou kopií žalobních bodů (a ty jsou kopií odvolacích důvodů), se kterými se městský soud v napadeném rozsudku (resp. žalovaný v napadeném rozhodnutí) již vypořádal, a stěžovatelka toto hodnocení nikterak konkrétně nerozporuje.

Nejdříve stěžovatelka argumentuje ohledně otázky vědomosti o jejím zapojení do daňového podvodu.

Z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že pro odepření nároku na odpočet DPH musí být z objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu (rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, spojené věci C-439/04 a C-440/04, Kittel, bod 59.). Pokud subjekt přijal veškerá opatření, která jsou možná od něj rozumně požadovat, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskoval ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (bod 51. tamtéž; nebo nejnověji rozsudek SDEU ze dne 11. 11. 2021, věc C-281/20, Ferimet, body 45 a 48). Je pak na správcích daně, aby dostačujícím způsobem prokázali, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu svého nároku na odpočet, je součástí takového úniku (bod 50. tamtéž).

K hodnocení těchto objektivních okolností poté judikatura dodává, že ty je nutné vidět v jejich souvislostech a hodnotit je jinak, než v případě, že by existovaly samostatně (viz rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, odst. [40] a judikaturu tam citovanou). Jinak řečeno, objektivní okolnosti sice jednotlivě (při jejich izolovaném hodnocení) nemusejí svědčit o existenci zneužívajícího jednání a vzbuzovat podezření na podvod. To však může vyplynout ze souboru vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že stěžovatelka jako bezprostřední (nikoli vzdálený) článek minimálně vědět mohla a měla, že se předmětnými plněními řetězce zasaženého podvodem účastní (rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019-25, odst. [27]).

V souladu s výše uvedeným Nejvyšší správní soud přezkoumal objektivní okolnosti v jejich souvislostech, neboť stěžovatelka nezpochybňuje samotnou existenci těchto okolností, nýbrž pouze jejich význam. Uvádí přitom, že žádná z nich nezakládá pochybnosti o legitimitě obchodních

pokračování

transakcí, jichž se účastnila. Stěžovatelka ale rezignuje na souborný pohled. Z něj je přitom nutné, v souladu s citovanou judikaturou, vycházet při hodnocení vědomosti o účasti na podvodu.“

[22] V citovaném rozsudku následuje výčet objektivních okolností, z nichž žalovaný dovozoval zaviněnou účast stěžovatelky na daňovém podvodu. Jelikož v projednávané věci bylo rozhodnutí žalovaného formulováno mírně odlišně, Nejvyšší správní soud pro přesnost uvádí výčet okolností uvedený v rozhodnutí žalovaného v nynější věci (body [57] až [71] rozhodnutí žalovaného):

- okolnosti spolupráce s dodavatelem A.J. Company & Trade s.r.o. (pouhá formální kontrola rejstříků, nemajetnost dodavatele, neexistence jeho veřejné prezentace, nejasný způsob zahájení spolupráce, bezmezná důvěra);
- nestandardně nízká cena zboží (několik procent pod úrovní londýnské komoditní burzy);
- neformální způsob objednávání (osobně či telefonicky, e-maily nedoloženy);
- nestandardní smluvní podmínky a jejich nedostatečné dodržování [při koupi měla být provedena analýza kvality zboží, tak však probíhala až na samém konci řetězce – u odběratele odběratele stěžovatelky (tedy nikoli u jejího bezprostředního odběratele, jak nepřesně tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti); zároveň nebylo zřejmé, proč stěžovatelka nedodávala zboží přímo finálnímu odběrateli];
- neověřování původu zboží (byl předložen pouze jediný certifikát ryzosti, jinak se stěžovatelka spoléhala na tvrzení dodavatele);
- absence kontroly zboží (často nedocházelo dokonce ani k převážení);
- riskantní způsob přepravy (osobními automobily s předáním na veřejných místech, přenášení v kufřících či jiných příručních zavazadlech);
- nedostatečné zajištění obchodů (neprokázání tvrzení o nemožnosti pojištění, spoléhání na případné uplatnění práv z vadného plnění);
- forma úhrady zboží (systematicky prováděné zápočty proti fakturám za dodání investičního zlata);
- ukončení činnosti po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti od 1. 4. 2015 (pokud by šlo o ekonomicky opodstatněné podnikání, nebyl by důvod je omezovat).

[23] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nikterak nereagovala na drobné odlišnosti jednotlivých rozhodnutí a svou žalobní i kasační argumentaci nevztahovala přímo k aktuálnímu rozhodnutí žalovaného, ale nejspíše ji převzala z předchozího řízení (systematika žaloby a kasační stížnosti neodpovídá rozhodnutí žalovaného v projednávané věci), Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro vypořádání jejích námitek může nadále vycházet ze svého předchozího rozsudku ze dne 3. 2. 2022, č. j. 9 Afs 348/2019-53:

„Nejvyšší správní soud, shodně s městským soudem a žalovaným, hodnotí tyto okolnosti tak, že stěžovatelka věděla nebo mohla a měla vědět o své účasti na podvodném jednání. Za klíčové okolnosti soud považuje zejména skutečnosti, že stěžovatelka neověřovala původ zboží při obchodování s rizikovou komoditou; že k provádění analýzy ryzosti docházelo až u jejího odběratele; že k předávání investičního zlata a materiálu s drahými kovy o značné váze a hodnotě docházelo na různých veřejných místech v Praze z automobilu do automobilu v kufřících; a že v řetězci při obchodování s rizikovými komoditami figurovaly, jak vyplývá z obsahu spisu, nekontaktní společnosti, neplnící zákonné povinnosti, s virtuálními sídly.

Tato situace je pak dokreslena dalšími okolnostmi uvedenými v předchozím odstavci, které – jakkoliv nejde o nezákonné jednání – ukazují na to, že stěžovatelka mohla vědět o své

účasti na podvodném jednání. Všechny tyto skutečnosti přitom musely být stěžovatelce zřejmé z podstaty věci v okamžiku provádění transakcí.

Z judikatury také vyplývá, že po daňovém subjektu lze požadovat, aby učinil opatření, kterými by se účasti na podvodném jednání vyhnul (viz rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, Mahagében, body 59. až 61. či rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, věc C-624/15, Litdana, bod 38.). To se promítá např. v povinnosti daňového subjektu prověřovat své partnery při provádění obchodů v rizikových oblastech (rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017-70, odst. [37]). Jak vyplývá z výše uvedených objektivních okolností, a jak ostatně i sama stěžovatelka opakovaně uvedla, svým obchodním partnerům bezmezně důvěřovala. Neučinila tak žádná opatření pro předejití účasti na podvodném jednání. Za takových okolností Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka neučinila dostatečná opatření pro vyhnutí se účasti na podvodném jednání, takže její odkaz na dobrou víru je nedůvodný.

Kasační soud uzavírá, že stěžovatelka věděla nebo mohla a měla vědět o své účasti na podvodném jednání. Závěr městského soudu a žalovaného je v tomto ohledu správný, a kasační námitky tak nebyly shledány důvodnými.“

[24] Co se týká citace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 Afs 340/2016-51, zdejší soud v první řadě upozorňuje, že se týkal jiného předmětu řízení (zajišťovacích příkazů) a tedy jiného (dřívějšího) stavu daňového spisu ke zdaňovacím obdobím října a listopadu 2012, než z něhož následně vycházel Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ze dne 3. 2. 2022, č. j. 9 Afs 348/2019-53, jímž již byla kasační stížnost stěžovatelky ve věci konečného doměření daně za uvedená zdaňovací období zamítnuta. Stěžovatelka vůbec nepopsala, proč by rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 Afs 340/2016-51, vydaný ve věci zajišťovacích příkazů správce daně, měl být i přes na první pohled zřejmé odlišnosti aplikován na nyní posuzovanou věc. Již samotná tato okolnost by její argumentaci předem odsoudila k neúspěchu, stěžovatelka však navíc v kasační stížnosti vůbec nereagovala na vypořádání této námitky městským soudem (body 56 a 57 napadeného rozsudku). Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud upozorňuje, že se obdobnou argumentací věcně zabýval právě již v rozsudku ze dne 3. 2. 2022, č. j. 9 Afs 348/2019-53 (body 24 až 26), ani jeho závěry však stěžovatelka vůbec nereflektovala.

IV.

Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[26] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšné stěžovatelce právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

pokračování

V Brně dne 30. října 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu