

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Řempo CB, a. s.**, se sídlem Nemanická 437/5, České Budějovice, zastoupen JUDr. Jiřím Oblukem, advokátem se sídlem Nádražní 213/10, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2016, č. j. 56111/16/5300-22441-712084, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 12. 2017, č. j. 51 Af 4/2017 - 70,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 12. 2017, č. j. 51 Af 4/2017 - 70 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2016, č. j. 56111/16/5300-22441-712084 (dále „napadené rozhodnutí“).

[2] **Napadeným rozhodnutím** ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 18. 8. 2015, č. j. 1691790/15/2201-51522-305052 (jímž byl žalobci za zdaňovací období únor 2013 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 74567,- Kč); ze dne 18. 8. 2015, č. j. 1691933/15/2201-51522-305052 (jímž byl žalobci za zdaňovací období březen 2013 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 331909,- Kč); ze dne 18. 8. 2015, č. j. 1691979/15/2201-51522-305052 (jímž byla žalobci za zdaňovací období duben 2013 vyměřena daň ve výši 98824,- Kč); a ze dne 18. 8. 2015, č. j. 1692032/15/2201-51522-305052 (jímž byla žalobci za zdaňovací období květen 2013 vyměřena daň ve výši 96555,- Kč). Žalovaný popsal, že u žalobce byl ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím u daně z přidané hodnoty nejprve zahájen postup k odstranění pochybnosti, následně daňová kontrola. Bylo zjištěno, že žalobce deklaroval pořízení fólií BOPET PETLAIN BT 1011 C, BOPP SUPEX a úsporných žárovek Megaman Clusterline za účelem dalšího prodeje od dodavatele BOKS line spol. s r.o. (dále též „BOKS line“ nebo „dodavatel“) na základě kterých uplatnil nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění; tento nárok nebyl žalobci uznán z důvodu vědomého zapojení žalobce do podvodného jednání. Žalovaný na úvod podrobně popsal právní úpravu regulující uplatňování odpočtu na DPH a samotný daňový podvod a jeho vliv na uznání odpočtu na DPH. Zdůraznil, že samotná existence daňového podvodu neumožňuje daňovému subjektu nepřiznat nárok na odpočet daně, pokud o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem nevěděl nebo vědět nemohl, přičemž se zkoumá, zda existovaly nestandardnosti posuzované obchodní transakce. Po daňových subjektech je tedy vyžadována určitá obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích. Žalovaný ze spisového materiálu zjistil, že předmětné zboží bylo přeprodáváno v následujících řetězcích společností: dodavatel – žalobce – dodávka do jiného členského státu společnosti Solwent (dále též „Solwent“ nebo „odběratel“). V únoru a březnu 2013 toto zboží dodavatel pořídil od společnosti PDG productions; stejný předmět plnění společnost BOKS line dodávala i společnostem Měšťanský pivovar Olomouc a Řempo LYRA, které jsou se žalobcem personálně propojené, přičemž i tyto společnosti toto zboží dál prodávaly společnosti Solwent. V dubnu a květnu 2013 dodavatel zboží nakupoval od společnosti PRESTO PRO a společnosti Borlika. Dodávky předmětných fólií byly realizovány za ceny, které byly výrazně vyšší, než za jaké se v předmětném období realizovaly srovnatelné obchody; obchody probíhaly v rámci jednoho dne, a to až ke konečným zákazníkům, společnostem v Polsku a Maďarsku, které jsou nekontaktní. Žalovaný dále poukázal na to, že dodavatel měl uzavřenu smlouvu se společností Rutil Brasil (dále též „Rutil Brasil“) o nájmu nebytových prostor; se stejnou společností měl uzavřenou smlouvu i žalobce, stejně jako další společnosti v tomto obchodním řetězci. Ve vztahu k úhradám bylo zjištěno, že platby proudily opačným směrem, když nejprve byly vkládány finanční prostředky v hotovosti na český bankovní účet odběratele, který následně zaslal platbu žalobci, a ten okamžitě zaslal peníze na bankovní účet dodavatele a ten uhradil finanční prostředky na slovenský bankovní účet české společnosti PDG productions. Žalobce se svým dodavatelem neměl uzavřenou smlouvu, na jejímž základě mohl působit na to, aby dodavatelé jeho dodavatele plnili své daňové povinnosti. Žalobce rovněž nepožadoval poskytnutí informací týkajících se případných podezřelých okolností zjištěných BOKS line při obchodních transakcích s jeho dodavateli. Žalobce pouze podrobně prověřoval dodání zboží odběrateli, ale v případě svých nákupů se fakticky o nic nezajímal. BOKS line přitom mohla zjistit podstatné informace o svém dodavateli PDG productions; po ukončení spolupráce s tímto subdodavatelem odebírala zboží od

společnosti PRESTO PRO, ve které působil týž jednatel jako ve společnosti PDG productions. BOKS line ani PRESTO PRO neměly na svých internetových stránkách nabídku předmětného zboží. Společnost BOKS line přitom žalobci doporučil jeho bývalý dodavatel (společnost NZ – NET), se kterou však spolupráce nebyla dobrá. Správce daně dále zjistil, že ani PDG productions, ani společnost OMEGA 2010 (subdodavatelé) neuhradily své daňové povinnosti ve výši několika desítek milionů korun.

[3] Za těchto okolností žalobce měl a mohl vědět, že předmětné plnění je součástí daňového podvodu. A to nejen s ohledem na zjištěné finanční toky, ale i neopatrnost žalobce při navázání obchodní spolupráce s dodavatelem, zcela nepřiměřeně nasmlouvanou cenu plnění (o kterou se žalobce fakticky nezajímal), i s ohledem na propojenost společností v řetězci, rozpory ohledně kontroly a přebírání zboží, kdy jednatel společnosti Rutil Brasil tvrdil, že zasílal fotodokumentaci vozidel při navezení do skladu, což však žalobce popíral; rovněž byly rozpory v tom, zda se příjmu zboží účastnil pan S., zaměstnanec žalobce. Ze získané emailové komunikace přitom vyplývalo, že pan S. o existenci společnosti PDG productions a jejich dodávkách zboží věděl. Není rovněž zřejmé, jak mohl pan O. (zastupující dodavatele i NZ – NET) ve věci kvalifikovaně jednat, když neznal specifikaci a vlastnosti zboží. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nepřijal rozumná opatření, aby zajistil svou neúčast na daňovém podvodu. Pokud byl schopen prosadit, aby si jednotlivé články řetězce předávaly svá daňová přiznání k DPH, mohl vynutit zajištění daně dle ustanovení § 109a odst. 1 ZDPH a daň za poskytovatele zdanitelného plnění mohl uhradit každý odběratel sám. Žalobce rovněž pochybil v tom, že si neověřil, že jeho dodavatel nemá zveřejněnou účetní závěrku a že s ním obchodoval po té, co jej poprvé správce daně zkontaktoval stran předmětných obchodů. Nekontaktnost dodavatele a neplnění si jeho povinností sice není ve sféře vlivu žalobce, ale za situace, kdy se žalobce o jednotlivé okolnosti tohoto vztahu nezajímal, nelze hovořit o jednání s péčí dobrého hospodáře. Opatření přijatá žalobcem byla přitom vyhodnocena jako nedostatečná, neboť ten pouze vycházel z toho, že jeho dodavatel je registrován k DPH a že není nespolehlivým plátcem. Žádné další okolnosti však žalobce neověřoval, oproti tomu ve vztahu ke svému odběrateli byl žalobce velmi aktivní a dokonce pověřil jednoho pracovníka, aby prověřil skutečné dodání zboží tomuto odběrateli.

[4] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 13. 2. 2017 ke krajskému soudu, v níž namítal, že z jeho strany nebyl odpočet DPH uplatňován podvodně, jelikož tu neexistovaly žádné relevantní nestandardnosti, resp. indicie o zapojení do podvodného řetězce. O své účasti na údajném daňovém podvodu nevěděl a ani vědět nemohl, přičemž nebylo prokázáno, že by nějaký obchodní řetězec vytvořený za účelem daňového podvodu vůbec existoval. Žalobce podrobně popsal skutkový stav věci a průběh jednotlivých obchodů. Zdůraznil, že smluvní vztahy měl navázány pouze na dodavatele (společnost BOKS line) a odběratele (společnost Solwent). Žalobce citoval judikaturu Soudního dvora Evropské unie, z níž dovozoval, že je to správce daně, kdo musí prokázat, že daňový subjekt uplatňující nadměrný odpočet věděl nebo musel vědět (nikoli měl či mohl vědět), že plnění jím uplatňované bylo součástí podvodné činnosti spáchané jiným daňovým subjektem. Měl za to, že finanční orgány postupovaly v rozporu s daňovým řádem, jelikož daňovou povinnost vyměřily subjektu, který je pro ně dosažitelný. Na celou situaci je nutné pohlížet tak, že žalobce je velkoobchodníkem, jehož činnost spočívá v nákupu a následném prodeji tohoto zboží; za běžných okolností tedy žalobce nezkoumá

kvalitu zboží, nekontroluje prodávajícího atd. Stěžejním je pouze spojit nabídku s poptávkou. Nezajímal se proto o další účastníky obchodního řetězce. Dále je nutné přihlédnout k tomu, že v době uskutečňování obchodní činnosti byly jeho znalosti ohledně daňových podvodů naprosto minimální. Smlouvu uzavřenou s dodavatelem považoval za adekvátní, neboť v ní byl upraven postup, kdy bude dodavatel označen za nespolehlivého plátce DPH. S PDG productions neměl žádný vztah a neměl důvod zjišťovat, od koho jeho dodavatel získává zboží, zvláště když se běžně totožnost subdodavatelů utajuje. I kdyby se pan S. při předávkách zboží setkal v areálu společnosti Rutil Brasil se zaměstnancem či jinou pověřenou osobou společnosti PDG productions, nelze dovozovat, že na základě této skutečnosti mu muselo být zřejmé, že se jedná o subdodavatele, neboť jej mohl považovat za pracovníka dodavatele či dopravce. Rovněž z e-mailu pana O. nelze dovodit, zda společnost PDG productions představuje subdodavatele, výrobce nebo dopravce. Jako subdodavatel nadto měla v dubnu a květnu působit společnost OMEGA 2010, ve vztahu k níž však nebyly zjištěny žádné skutečnosti, na základě nichž by bylo dovoditelné, že ji žalobce znal. Tyto společnosti byly označeny jako nespolehliví plátci až po provedení předmětných obchodů. Tím, že žalobce požadoval zálohové platby dopředu, eliminoval nebezpečí nezaplacení pohledávek za odebrané zboží. Tento způsob se však měl změnit poté, co se systém dodávek osvědčí, k čemuž však z důvodu zásahu správce daně nedošlo. Obchod byl pro žalobce rizikový již tím, že si na něj musel půjčit, neboť fakticky svému dodavateli platil víc, než obdržel od odběratele, který neplatil DPH. Z toho, že obdobné obchody prováděly osoby personálně propojené se žalobcem, rovněž nelze ničeho dovozovat. Finanční orgány nesprávně zkoumaly hodnotu jednotlivých zakázek, neboť prostřednictvím znaleckého posudku nedoložily, že by tu byla levnější a kvalitativně obdobná varianta. Nelze mu proto klást k tíži, že v průběhu obchodování s předmětnými fóliemi neznal tržní cenu tohoto zboží. Žalobce neměl důvodu nevěřit kladným referencím na svého dodavatele. V minulosti nadto správce daně obdobný obchodní model u osob personálně propojených s žalobcem uznal. Žalobce s ohledem na předmět své činnosti a charakter objednávek považoval za normální, že zboží bylo ihned expedováno. Žalobci tedy není zřejmé, co za dané situace měl učinit jinak či lépe, aby se vyhnul podezření z účasti na daňovém podvodu, když nemůže ověřit skutečné sídlo každého svého partnera a když je běžným jevem, že se v obchodním rejstříku nezveřejňují aktuální účetní závěrky. Ani postup podle ustanovení § 109a zákona o DPH by situaci nijak nezměnil, neboť daň nebyla uhrazena ze strany subdodavatelů, nikoli dodavatelem, který si své povinnosti dle zákona o DPH řádně plnil. Ani samotné zahájení postupu k odstranění pochybností nemůže odůvodnit závěr, že žalobce již od tohoto okamžiku věděl relevantní okolnosti o protiprávnosti počínání subdodavatelů. Obchodní spolupráci ukončil teprve tehdy, kdy mu správce daně sdělil, že subdodavatel nezaplatil daň. Jelikož daň byla již subdodavatelům vyměřena, nemůže ji nyní stát chtít po žalobci z téhož důvodu podruhé.

[5] Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** nejprve podrobně popsal zjištění správce daně obsažené v daňovém spisu. Nesouhlasil s tím, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. To, že žalovaný chybně označil prvostupňová rozhodnutí nesprávným datem vydání, nemůže založit tuto vadu, neboť je zjevné, co bylo předmětem odvolacího řízení a jak v něm bylo rozhodnuto, zvláště když žalovaný následně vydal opravné rozhodnutí. Ohledně formulace vědomostního testu vysvětlil, že judikatura Soudního dvora Evropské unie zároveň používá pojmy „věděl nebo měl vědět“, resp.

„věděl nebo musel vědět“, nejedná se proto o žádnou změnu pojetí vědomostního testu, ale spíše o nepřesný překlad jednotlivých jazykových verzí. Soud dále souhlasil s tím, že správce daně dostatečně prokázal existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze uzavřít, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, a to s ohledem na všechny zjištěné indicie, které sice samy o sobě protiprávnost nedokládají, ale ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů. Za netypické označil to, že transakce byly financovány opačným směrem, neboť to zapadá do správcem daně zjištěného schématu, v němž nehrálo roli, kdy bylo za zboží zaplaceno, nýbrž to, aby se skrze obchodní řetězec peníze dostaly na účet missing tradera, přičemž je nutné přihlédnout k tomu, že na účet odběratele byly peníze v hotovosti vkládány, kdežto z účtu subdodavatele byly v hotovosti vybírány. To vše nasvědčuje koordinaci finančních toků. Nestandardní je i navázání obchodních vztahů s dodavatelem BOKS line, k němuž došlo na doporučení společnosti NZ – NET, které jsou propojeny skrze osobu pana O., přičemž spolupráce se společností NZ – NEZ byla v rámci koncernu přerušena z důvodu špatných zkušeností s touto společností. Přihlédl rovněž k tomu, že pan O. nebyl schopen při výpovědi jakkoli specifikovat detaily zboží, které dodavatel BOKS line žalobci ve velkých objemech dodával. Soud měl za prokázané, že docházelo k obchodování zboží za výrazně vyšší než tržní ceny, jak vyplývá z příslušných vyjádření obchodní subjektů, které se v rozhodné době na trhu s těmito, resp. srovnatelnými, fóliemi pohybovaly. To, že nebyl vyhotoven znalecký posudek, tato zjištění nezpochybňují.

[6] Tvrzení žalobce, že cenu řešil jen v tom rozsahu, jak ji následně akceptoval odběratel, je z hlediska obchodní činnosti zcela nesmyslná, neboť se žalobce zjevně nesnažil navýšit svůj zisk z důvodu nákupu za co nejnižší cenu. Za varovný signál soud označil i to, že dodavatel nezveřejnil svou účetní závěrku, že na adrese uvedené v obchodním rejstříku nesídlil a že na svém webu veřejně neprezentoval nabídku svého zboží. Soud v neposlední řadě poukázal na propojenost subjektů v řetězci (např. PDG productions a PRESTO PRO měli téhož jednatele), kdy zapojení různých společností z téhož koncernu žalobce vede k závěru o snaze rozdrobit předmětné dodávky na menší části a znepřehlednit struktury řetězce, zvláště když žalobce mohl dodávky plnit sám. Z e-mailové komunikace (ze dne 30. 11. 2012 a ze dne 3. 6. 2013) soudu vyplynulo, že žalobce věděl o tom, že subdodavatelem je společnost PDG productions. Soud dále poukázal na rozpory ve výpovědích ohledně kontroly a přebírání zboží, když jednatel společnosti Rutil Brasil nevěděl, od koho zboží přebíral, ale měl pořizovat fotodokumentaci již při naskladnění zboží, což statutární orgán žalobce odmítl. Za takovéto situace soud uzavřel, že bylo na místě po žalobci oprávněně požadovat, aby projevil určitou obezřetnost. Nebylo přitom nutné mu prokázat, že věděl o všech subjektech zapojených do daňového podvodu. K označení subdodavatelů jako nespolehlivých plátců mohlo dojít až tehdy, kdy nejenže posuzované obchodní transakce proběhly, ale kdy také příslušný finanční úřad získal potřebné informace. Obchodní model, během něhož docházelo k dodání téhož zboží od stejného dodavatele stejnému odběrateli i vícekrát denně zcela zapadá do konceptu tzv. karuselových podvodů, pro něž je typické řetězové přeprodávání téhož zboží.

[7] Soud měl za to, že žalobce nepřijal dostatečná opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu. Žalobcem použitá opatření byla pouze formální a neúčinná, neboť žalobce si formálně ověřil existenci svých partnerů. Ani skutečnost, že žalobce chtěl předložit daňová přiznání, na tom ničeho nemění, neboť to, že je toto přiznání podáno,

ještě neznamená, že je daň následně i zaplacena. Žalobce se pouze zaměřil na ověření splnění podmínek pro osvobození zboží od DPH při dodání do jiného členského státu. Jediným účinným prostředkem s ohledem na všechny nestandardnosti případu bylo zvláštní zajištění daně podle ustanovení § 109a zákona o DPH, a to bez jakýchkoli omezujících podmínek. Je přitom vedlejší, že takové opatření by nepostihlo „pachatele podvodu“. Stačilo, že by toto opatření žalobce uplatnil ve vztahu ke svému dodavateli. Soud tedy uzavřel, že žalobce neučinil potřebná (rozumně požadovatelná) opatření

II. Kasační stížnost a vyjádření

[8] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost, v níž uvedl, že ji podává z důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Setrval na stanovisku, že mu nebylo prokázáno, že by se vědomě účastnil daňového podvodu. O své účasti na takovém podvodu nevěděl a ani vědět nemohl, zvláště když je nutné celou věc posuzovat pohledem roku 2013, kdy došlo k jednotlivým obchodům. Zopakoval, že správce daně tíží důkazní povinnost prokázat, že daňový subjekt uplatňující nadměrný odpočet věděl nebo musel vědět, že plnění jím uplatňované k přiznání nadměrného odpočtu daně bylo součástí podvodné činnosti spáchané jiným subjektem. Měl přitom za to, že v judikatuře Soudního dvora Evropské unie stran vědomostního testu došlo k posunu, neboť ta nově hovoří o tom, že daňový subjekt musel vědět, nikoli jen mohl vědět, přičemž je nutné přihlédnout k tomu, co daňový subjekt věděl na počátku „problematické spolupráce“ a v jejím průběhu. Bylo totiž přehlédnuto, že stěžovatel je velkoobchodníkem, který od jednoho subjektu zboží nakoupí a druhému prodá. Za běžných okolností proto nezkoumá kvalitu zboží, nelustruje výrobce, nekontroluje prodávajícího či kupujícího, zvláště když v roce 2013 neměl takové informace o daňových podvodech, kterou jsou mu nyní zpětně sdělovány. Vůči svému dodavateli tak postupoval zcela stejným způsobem jako ke všem ostatním. Z pouhého financování „opačným směrem“ nelze ničeho dovozovat, neboť se tím stěžovatel snažil zajistit před neplacením pohledávek ze strany jeho slovenského odběratele. Úvahy o tom, že účelem takového placení bylo dostat peníze na účet missing tradera jsou irelevantní ve vztahu k povinnosti správce daně dokázat vědomé zapojení stěžovatele do daňového podvodu, jelikož stěžovatel nevěděl nic o hotovostních výběrech a vkladech na příslušné bankovní účty. Stěžovatel ostatně v obchodní spolupráci navázal na činnost společností, které jsou s ním personálně propojené, tudíž neměl důvodu jejich postupu nevěřit. Nepopíral, že spolupráce se společností NZ – NET byla problematická a vyskytovala se dílčí pochybení ze strany tohoto dodavatele, přesto však nebylo racionálního důvodu nevěřit doporučení této společnosti. Zvláště když předchozí obchody byly jiným členům žalobcova holdingu ze strany správce daně akceptovány. Nebylo prokázáno, že by byly na trhu srovnatelné či stejné fólie prodávány za daleko nižší ceny, neboť správce daně vycházel z pouhých přípisů jiných dodavatelů, aniž by provedl znalecký posudek. Nadto mu nelze klást k tíži neznalost tržní ceny těchto fólií, neboť stěžovatel není schopen u všeho jím obchodovaného zboží, kterého je asi 10000 druhů, toto sledovat. Stěžejní pro něj bylo, zda měl dostatečně prostředky k realizaci obchodu a zda odběratel akceptoval konečnou cenu, zvláště když zboží bylo ihned dodáváno slovenskému odběrateli. Zopakoval, že neznal nikoho jiného než svého dodavatele a odběratele, přičemž dodavatel si své daňové povinnosti dle sdělení finančního úřadu z 27. 6. 2013 plnil. Závěr soudu o rozdrobení

předmětných dodávek je pouze nepodloženou domněnkou, neboť by nebylo ekonomické, aby veškeré dodávky realizoval pouze on sám. I kdyby si pan S. při předávkách zboží setkal s někým od společnosti PDG productions, nemohl by dovodit, z jakého důvodu se tato společnost na dodávce zboží účastní. Nebylo tedy ničím doloženo, že zaměstnanec stěžovatele pan S. věděl, kdo je subdodavatelem v inkriminované době. Poukazoval dále na to, že subdodavatelé byli označeni za nespolehlivé plátce až po ukončení vytýkaného obchodního modelu. I kdyby tedy stěžovatel jejich totožnost v inkriminovanou dobu znal, nic by to na situaci nezměnilo. Za normální považuje v neposlední řadě to, že bylo nakoupené zboží ihned dodáno slovenskému odběrateli, neboť předmětné zboží nebylo nakupováno na sklad. Stěžovatel tvrdil, že s ohledem na tyto okolnosti byl v dobré víře a že učinil veškerá opatření, které bylo po něm možné rozumně požadovat. Je chybou finančních orgánů, že subdodavatele, o nichž stěžovatel ani nevěděl, neoznačily dříve za nespolehlivé plátce. I když se správce daně s výše uvedeným neztotožnil, měl specifikovat, v čem byla přijatá preventivní opatření nedostatečná a co měl stěžovatel učinit.

[9] Stěžovatel neviděl žádný důvod pro to, aby si ověřoval skutečné sídlo svého dodavatele, když ten s ním běžně komunikoval a spolupráce byla bezproblémová. To, že obchodní společnosti nezveřejňují své účetní závěrky, je bohužel velice častým jevem. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že měl využít možnosti dle ustanovení § 109a zákona o DPH. Žalovaný měl přitom za to, že měl v obchodním řetězci prosadit to, aby všechny články řetězu využily zvláštní způsob zajištění daně. Toto opatření přitom nelze považovat za takové, které by bylo možné stěžovateli uložit, neboť ten znal pouze svého dodavatele, zvláště když se subdodavatelé měli postupně měnit. Nesouhlasil ani s tím, že jeho dobrá víra musela skončit nejpozději v době, kdy mu byla doručena první výzva ze strany správce daně, neboť tehdy ještě neměl žádné konkrétní indicie o podezřelosti předmětných transakcí. Svou podnikatelskou obezřetnost dostatečně prokázal tím, že obchody zastavil, když mu bylo doloženo, že subdodavatel má vysoké daňové nedoplatky, ačkoli tento subdodavatel ještě nebyl označen za nespolehlivého plátce. Na stěžovatele celá věc působí tak, že správce daně pouze přenáší daňovou povinnost na subjekt, který je kontaktní. Samo Generální finanční ředitelství, které nakoupilo zboží od obchodní společnosti zapletené do podvodů, konstatovalo, že postačuje, pokud je prováděna kontrola veřejně dostupných rejstříků. Nadto nebylo vysloveně postaveno na jisto, zda subdodavatelé jsou daňovými podvodníky. Těmto subdodavatelům byla ostatně daň vyměřena, tudíž stěžovatel nechápe, proč je znovu daň fakticky uplatňována po něm.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 5. 4. 2018 uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu, že zde byly okolnosti, které vedou k závěru, že stěžovatel vědět měl a mohl, že se jednalo o řetězec zasažený daňovým podvodem. Odmítal domněnku stěžovatele, že v judikatuře Soudního dvora Evropské unie došlo k jakémukoli posunu ohledně výkladu a aplikace účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Opatřeními, která měl stěžovatel použít za tím účelem, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu, se žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně zabýval. Setrval na stanovisku, že stěžovatel nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti. K mediálně probíranému případu nákupu mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím uvedl, že se jednalo o jinou situaci, neboť zde nedocházelo ke koupi mobilních přístrojů za účelem dalšího prodeje. Obezřetnost je nutno vykládat pohledem rozsudků Soudního dvora Evropské unie, pouhé nahlížení do veřejných rejstříků proto nemusí vždy stačit. Čím výraznější jsou

v konkrétním případě náznaky či nestandardnosti, o to vyšší míru obezřetnosti je možné od daňového subjektu vyžadovat. Žalovaný souhlasil s tím, že zásada daňové neutrality je stěžejní zásadou fungování systému DPH, avšak té se nemůže dovolávat ten, kdo se účastnil daňového podvodu. Nepřiznání nároku na odpočet daně za dané situace chrání smysl a účel daně z přidané hodnoty. Nejedná se tak o zaplacení téže daňové povinnosti dvakrát.

[11] Stěžovatel v replice ze dne 19. 4. 2018 poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, který podle jeho názoru plně dopadá na projednávaný případ. Zopakoval, že mu nemůže být kladeno k tíži jednání jiných subjektů, s nimiž neměl žádné obchodněprávní vztahy. To, že subdodavatelé neodvedli DPH, nemůže být jediným důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná.**

[14] Nejvyšší správní soud k argumentaci stěžovatele, že předmětné obchody byly zcela běžné a obvyklé, a to právě s ohledem na předmět jeho podnikatelské činnosti (provozování velkoobchodu), musí uvést, že z obsahu daňového spisu naopak vyplývá, že předmětné obchody se zcela zjevně vymykají běžné obchodní činnosti stěžovatele v inkriminovaném období. Ze souhrnných hlášení stěžovatele za období únor 2013 až květen 2013 totiž vyplývá, že stěžovatel (bez zohlednění posuzovaných obchodů) dodával či přijímal zboží nebo služby pouze v tuzemsku, přičemž hodnota jednotlivých plnění se zásadně běžně pohybovala v řádech tisíců korun, maximálně desetitisíců korun. Oproti tomu všechna plnění v rámci zkoumaného obchodního řetězce byla v řádech statisíců (faktury od dodavatele většinou zněly na částky kolem 730 tis. Kč, faktury odběrateli byly na částky kolem 750 tis. Kč), přičemž se jednalo o dodání zboží do jiného členského státu. Z obsahu daňového spisu dále vyplývá, že si stěžovatel pro účely realizace tohoto smluvního vztahu zajistil úvěrové financování v řádech milionů korun a že stěžovatel běžně do jiného členského státu nedodával (dle protokolu ze dne 24. 4. 2013 stěžovatel naposledy do zahraničí dodával před 6 – 7 lety, a to do Maďarska).

[15] Za účelem realizace přezkoumávaných obchodů si stěžovatel, podle zprávy o daňové kontrole, musel zajistit rozsáhlé úvěrové financování, kdy se jednalo částku 17,5 mil. Kč. Jak dále vyplývá z přípisu stěžovatele ze dne 25. 2. 2013, byl si stěžovatel rovněž vědom toho, že na základě realizace předmětných obchodů dojde k podstatné změně jako daňových povinností na úseku DPH. Z těchto skutečností Nejvyššímu správnímu soudu vyplývá závěr, že se zjevně jednalo o podstatnou změnu činnosti stěžovatele, která jej

dokonce v případě neúspěchu těchto obchodů mohla dále finančně zatěžovat z důvodu plnění povinností z úvěrového financování. S ohledem na tyto skutečnosti proto Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit s přístupem stěžovatele, že pro něj bylo stěžejní pouze to, že měl „kompatibilní nabídku a poptávku“ a že cenu dodavatele, a z toho plynoucí výslednou cenu, beze zbytku akceptoval odběratel. Nejvyšší správní soud tak má za to, že s ohledem na skutečnost, že předmětné obchody se takto vymykaly z jeho běžné obchodní činnosti, měl vynaložit vyšší úsilí oproti jiným, z hlediska jeho činnosti a rozsahu jednotlivých obchodů „běžným“ případům. Nelze proto akceptovat faktický závěr argumentace stěžovatele, že on „jen obchodoval“ jako velkoobchodník a že mu tudíž nelze klást k tíži, že nemůže všechny typy obchodů a zboží podrobně zkoumat, neboť předmětné obchody byly i pro něj zjevně výjimečné, přičemž se zjevně nechoval přiměřeně opatrně s ohledem na okolnosti jednotlivých obchodů. Jinými slovy má Nejvyšší správní soud za to, že čím více se určitý obchod vymyká běžné činnosti daňového subjektu (zde svým charakterem a deklarovanou hodnotou), tím spíše je spravedlivé po něm požadovat, aby vynaložil vyšší úsilí ohledně toho, zda se tím neúčastní daňového podvodu.

[16] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že obchodní řetězec v projednávané věci se vyznačuje řadou neobvyklostí, které představují indicie, jež ve svém souhrnu dokládají závěr, že stěžovatel přinejmenším věděl nebo mohl vědět, že se účastní daňového podvodu. S ohledem na výše popsanou „neobvyklost“ plnění z hlediska jeho předchozí činnosti se tak stěžovatel měl více zabývat tím, kdo je jeho dodavatel. Nejvyšší správní soud přitom nemůže akceptovat tvrzení stěžovatele, že se ve vztahu k dodavateli společnosti BOKS line spolehl pouze a jen na doporučení společnosti NZ-NET, která v minulosti dodávala jiné společnosti, jež je se stěžovatelem personálně propojena. „Kvalitu“ tohoto doporučení totiž výrazně snižuje fakt, že spolupráce se společností NZ-NET byla v minulosti ukončena právě z důvodu nekvalitní činnosti tohoto dodavatele. Stěžovatel se sice tyto problémy snaží nyní relativizovat, neboť v kasační stížnosti tvrdí, že se jednalo o dílčí pochybení ve fakturaci dodaného zboží, přičemž reklamace byly rychle a kladně vyřízeny, avšak v průběhu daňového řízení vyšlo najevo, že tato pochybení byla zásadnějšího charakteru (pan Kratochvíl ve výpovědi dne 16. 10. 2013 coby jednatel společnosti Řempo LYRA, uvedl, že tato společnost nebyla schopna plně vykrýt jejich objednávky; pan S., pracovník stěžovatele i Řempo LYRA, ve výpovědi ze dne 23. 4. 2014 uvedl, že spolupráce byla ukončena z důvodu chyb, byť na úvod rovněž zmiňoval otázku fakturace a že začala váznout spolupráce, přičemž spolupráce byla ukončena také z důvodu ukončení platnosti uzavřené smlouvy). Nejvyšší správní soud shodně se žalovaným má za to, že si stěžovatel nepočínal dostatečně obezřetně, když přes problémy se společností NZ- NET se spolehl na její doporučení stran nového dodavatele BOKS line.

[17] Ve vztahu k tomuto dodavateli je nutno zmínit, že o této společnosti byly v době realizace přezkoumávaných obchodů veřejně dohledatelné pouze informace o jejím sídle, o jejím základním kapitálu ve výši 100000,- Kč, o účetní závěrce z roku 2009, kdo je jejím statutárním orgánem a jak statutární orgán jedná, že není nespolehlivým plátcem DPH a že je opětovně registrována k DPH od 5. 3. 2012. Ve vztahu k tomuto dodavateli tak nebylo veřejně dohledatelné, co dodává, resp. jaké plnění a služby svým zákazníkům nabízí. Nejvyšší správní soud přitom má za to, že s ohledem na výjimečnost předmětných obchodů (jejich výši a početnost, a to i během jednoho dne) a vybočení z běžné činnosti stěžovatele bylo na místě, aby si svého dodavatele prověřil a zkontroloval více, než jen na

základě „dobrého slova“ předchozího dodavatele, který se však zjevně ukázal být nespolehlivým a nekompetentním, a že nebylo možné spoléhat pouze na to, že fakticky dodávky jednotlivého zboží „fungovaly“.

[18] Nejvyšší správní soud dále musí poukázat na to, že v průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že stěžovatel získal o svých přímých obchodních partnerech (dodavateli BOKS line a odběrateli Solwent) další podstatné informace, které jej měly vést k tomu, že předmětné obchody měl dále podrobněji zkoumat. Není pravdou, že by nevěděl, jakým způsobem jeho odběratel hradí předmětné obchody. Z výpovědi pana S. (zaměstnance stěžovatele) ze dne 23. 4. 2014 totiž dále vyplývá, že byl ze strany odběratele informován o tom, že ten musí peníze na bankovní účet vkládat v hotovosti, případně mu bylo sděleno, že odběratel neměl dostatek finančních prostředků, proto nabídku stěžovatele odmítl.

[19] Rovněž Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tím, že stěžovatel nemohl zjistit, kdo je subdodavatelem jeho dodavatele, resp. že to nevěděl. Podle e-mailu ze dne 3. 6. 2013, který poslal pan O. jménem dodavatele paní T. (která dle obsahu daňového spisu pracovala pro dodavatele BOKS line jako účetní, v průběhu daňového řízení zastupovala společnost Borlika) *„se zpočátku objednávky realizovaly elektronicky, ale vzhledem ke skutečnosti, že se dodavatel i odběratel při převzetí zboží vždy osobně setkávají např. na skladu při předání zboží a následném zcela bezproblémovému průběhu obchodů byly další odběry zboží domlouvány osobně – případně telefonicky a, dle nabídky a poptávky“*. To, že se stěžovatel (prostřednictvím svého zaměstnance pana S.) při přebírání zboží setkával se subdodavateli, vyplývá i z povahy jednotlivých dodávek, které probíhaly v rámci jednoho dne. Pokud totiž pan S. byl u vypravení zboží odběrateli Solwent, z povahy věci musel zaregistrovat příjezd dalších dodávek, které měly dle předložených dokumentů proběhnout týž den. Tomu ostatně odpovídá obsah e-mailu ze dne 30. 11. 2012 zaslaný společností NZ-NET (jejímž jménem jednal opět pan O.) panu S. do společnosti ŘEMPO Lyra, v němž uvádí, že *„dnes nám volali ze skladu Rutil brasil v Ostravě – Kunčičky, že jim navezli od společnosti PDG production s.r.o. materiál...“* Na důkazní hodnotě tohoto e-mailu ničeho nemění, že byl zaslán v listopadu 2012 společností NZ-NET společnosti ŘEMPO Lyra. Za stěžejní je totiž nutné považovat to, že se jednalo o zcela shodnou obchodní spolupráci mezi personálně propojenými osobami – na dodavatelské straně vystupoval pan O., který rovněž jednal jménem společnosti BOKS line ve vztahu ke stěžovateli, na odběratelské straně vystupoval pan S. jménem společnosti ŘEMPO Lyra, která je personálně propojená se stěžovatelem, přičemž pan S. byl v inkriminované době zaměstnancem stěžovatele pracujícím na zajištění týchž dodávek. Ostatně samotný stěžovatel v jiné části své argumentace uvádí, že jen „navazoval“ na obchodní činnosti subjektů, které jsou s nimi personálně propojené, tudíž vědomosti jeho „předchůdců v obchodní spolupráci“, které jsou s ním personálně spojené, jež navíc získal fakticky tentýž člověk (pan S.), musel získat i stěžovatel.

[20] Dále musí Nejvyšší správní soud poukázat na neporovnatelnost opatření přijatých stěžovatelem vůči dodavateli a odběrateli. Na rozdíl od dodavatele, kterého blíže neprověřoval a fakticky vycházel z doporučení společnosti NZ-NET, resp. pana O., s nimiž však neměl dobré zkušenosti, na straně odběratele přistoupil k faktickému prověření existence společnosti a toho, zda mu jsou jednotlivé dodávky zboží skutečně dodány. Stěžovatel totiž pověřil svého pracovníka, aby sledoval náhodně vybranou zásilku,

aniž by o tom řidič dodávky věděl, přičemž následně se pověřený pracovník dokonce řidiče dotazoval, zda předmětné zboží není zpětně odváženo do České republiky. Tímto opatřením ve vztahu ke svému odběrateli přitom stěžovatel dal zřetelně najevo, že je mu znám princip daňového podvodu, neboť tím fakticky ověřoval, zda se nejedná o kolotočový podvod, kdy je zboží „přeprodáváno" v kruhu, přičemž v jedné části je zboží vyvezeno do zahraničí za účelem získání nadměrného odpočtu na DPH s tím, že se takové zboží následně ihned vrátí na území původního vývozce, aby bylo možné uskutečnit další „kruhový obchod" stejného ražení. Rovněž tímto faktickým jednáním stěžovatele je vyvrácena argumentace, že fakticky jen „prodával a nakupoval", neboť ve vztahu k odběrateli vyvinul enormní prověřovací činnost, a to nejen v podobě náhodného sledování jedné dodávky, ale i v podobě pravidelného fotografování (údajně za pomoci fotoaparátu s GPS modulem) každé jednotlivé dodávky při jejím vyskladnění ze skladu Rutil Brasil.

[21] V neposlední řadě je nutné rovněž poukázat na hodnotu předmětných plnění, kdy podle zjištění správce daně se obvyklá cena za 1 kg fólie obdobného provedení většinou nacházela nad 2 €, kdežto stěžovatel obchodoval za 16 €, tj. podle finančních orgánů stěžovatel obchodoval za ceny, které jsou 7x vyšší oproti běžné cenové úrovni. Tento závěr nijak nezpochybňuje fakt, že ve vztahu k této otázce správce daně neprovedl znalecký posudek, neboť se řádně dotázal příslušných výrobců, resp. dodavatelů, jimž zaslal specifikaci stěžovatelem dodávaných folií a kteří na základě těchto informací s ohledem na svou odbornost na danou oblast byli schopni podat příslušné odpovědi, na něž Nejvyšší správní soud odkazuje; samotný pouhý nesouhlas stěžovatele s jejich vyjádřeními na tom ničeho nemění, neboť ničím nedokládá a nevysvětluje, v čem byly jím dodávané fólie, k jejichž vlastnostem a obvyklým cenám se jiní dodavatelé bez jakýchkoli obtíží byli schopni vyjádřit, odlišné či specifické.

[22] Nejvyšší správní soud má přitom za to, že nebylo nutné, aby správce daně určil zcela přesnou obvyklou či průměrnou cenu, neboť postačuje, že zjistil, že předmětné dodávky byly realizovány za zjevně násobné ceny oproti normálu. Nejvyšší správní soud je sice dalek tomu, aby stěžovateli určoval, za jako cenu měl předmětné obchody realizovat, avšak musí poukázat na to, že takové několikanásobné navýšení ceny by mělo být doloženo či nějak vysvětleno. S ohledem na zjevné vybočení předmětných obchodů z běžné činnosti stěžovatele se tedy Nejvyšší správní soud nemůže spokojit s tím, že stěžovatel „pouze nakupoval a prodával" a že nijak blíže nezkoumal cenu za předmětné zboží, zvláště když tyto informace měly být pro stěžovatele coby velkoobchodníka dohledatelné či snadno zjistitelné. Rovněž je s podivem, že v předmětné obchodní spolupráci s odběratelem nebylo ze strany stěžovatele pokračováno, ačkoli v průběhu daňového řízení stěžovatel tvrdil, že ji chce zachovat a rozšířit, případně tvrdil, že se dokonce spojil s výrobcem těchto folií; případně že stěžovatel nehledal nové dodavatele, kteří by mu byli schopni dodávat odběratelem poptávané zboží, když dle následných zjištění správce daně tu existovali jiní dodavatelé obdobných folií. I kdyby s ohledem na specifické okolnosti potřeb stěžovatele, resp. jeho slovenského odběratele (např. urychlené dodání na konkrétní místo), došlo k navýšení jednotkové ceny, a i kdyby stěžovatel musel případně upravit smluvní vztah i se svým odběratelem, toto navýšení by ve svém důsledku s ohledem na výši ceny předtím akceptované slovenským odběratelem nebylo takové, aby bylo pokračování v takovém obchodním vztahu pro stěžovatele ztrátové. Nelze přitom akceptovat tvrzení stěžovatele,

že neměl na pokračování této spolupráce dostatečné finanční prostředky; z obsahu daňového spisu totiž vyplývá, že si stěžovatel právě za účelem realizace tohoto smluvního vztahu vypůjčil 17,5 mil. Kč, přičemž správce daně stěžovateli zadržel nadměrný odpočet ve výši přes 6 mil. Kč. I tato skutečnost tedy dokládá, že motivaci jednotlivých účastníků zkoumaného obchodního vztahu byla jiná než ryze ekonomická, tj. dosáhnout maximálního zisku.

[23] K otázce financování „opačným směrem", tj. že nejdříve stěžovateli zaplatil odběratel, a až následně poté stěžovatel zaplatil svému dodavateli, Nejvyšší správní soud uvádí, že tento způsob financování skutečně může fungovat jako jistý druh zajištění, neboť zboží není odběrateli dodáno dříve, než ten zaplatí zálohovou fakturu, avšak v projednávané věci nebyla skutečnost tohoto financování „opačným směrem" kladena k tíži stěžovatele sama o sobě, ale ve spojení s dalšími indiciemi, přičemž tento způsob financování zapadá do souhrnu dalších, výše zevrubně popsaných indicií, z nichž ve spojení se zjištěním, že peníze byly na bankovní účet odběratele vkládány v hotovosti, vyplývá, že se jednalo o karuselový podvod, kdy docházelo k pohybu týchž finančních prostředků mezi jednotlivými členy tohoto obchodního řetězce.

[24] Tyto skutečnosti výše popsané vedou podle Nejvyššího správního soudu k závěru, že zde byly doloženy indicie ve vztahu k jeho přímým smluvním partnerům, které dokládají, že stěžovatel věděl či mohl vědět, že předmětné plnění je zatíženo daňovým podvodem. Nejvyšší správní soud za podstatné považuje to, že tyto indicie se týkaly smluvních partnerů stěžovatele, nikoli subjektů, které nebyly se stěžovatelem ve smluvním vztahu a o kterých stěžovatel, dle svého tvrzení (které však bylo dle dokazování finančních orgánů vyvráceno) nevěděl. Nejvyšší správní soud přitom plně setrvává na právních závěrech obsažených ve stěžovatelem připomínaného rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, podle kterých *„Požadavek evropské judikatury týkající se prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci nelze extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Taktéž nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost" sahat."* Jinými slovy stěžovatel si měl více prověřit své nejbližší partnery; kdyby tak učinil, zjistil by řadu výše popsaných nestandardností. To, že takto opatrně nepostupoval, je nutné klást k jeho tíži.

[25] Na tomto závěru nemůže ničeho změnit tvrzení stěžovatele, že mu princip daňového podvodu nebyl znám, stejně jako některé pojmy používané správcem daně (zejm. pojem missing trader). Jednak je nutné zmínit, že z faktického jednání stěžovatele, který zevrubně prověřoval dodávky vůči svému slovenskému odběrateli Solwent, vyplývá, že znalost stěžovatele o daňových podvodech byla na vysoké úrovni, neboť fakticky podrobně zjišťoval, zda se nejedná o karuselový podvod. Nadto je nutné uvést, že institutem daňového podvodu se judikatura Nejvyššího správního soudu, stejně jako Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese, C 354/03, C 355/03 a C 484/03, Sb. rozh., s. I-483, a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161, či rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-

142/11])zabývala již před začátkem obchodní spolupráce mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem a odběratelem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, přitom rovněž vysvětlil, že není nutné, aby daňové orgány ohledně daňových podvodů prováděly rozsáhlou osvětu, protože *„taková povinnost daňovým orgánům nevyplývá ze žádného právního předpisu. Hrozba obchodního styku se subjekty, které řádně neplní své daňové či jiné povinnosti, je součástí onoho podnikatelského rizika každého jednotlivého podnikatele (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, č. j. 1 Afs 59/2013 - 34). Při obecném hodnocení subjektivní stránky daňového subjektu je prakticky bez významu také to, v jakém hospodářském odvětví proběhlo podvodné jednání a zda toto odvětví již bylo či nebylo zasaženo podvody na DPH. Ze závěrů citované judikatury Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu lze dovodit, že objektivní princip podvodů na DPH je stejný (není odvedena určitá částka získaná jako DPH) při jakékoli ekonomické činnosti a byl všeobecně známý již před prvním stěžovatelce vytýkaným jednáním (tedy před rokem 2008).“*

[26] Pokud stěžovatel dovozuje, že v judikatuře došlo k posunu v chápání podmínek pro doložení účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, jelikož v některých judikátech Soudního dvora Evropské unie se objevuje závěr, že musí být daňovému subjektu v případě neuznání nároku na odpočet DPH prokázáno, že „věděl nebo musel vědět“, oproti dříve uváděnému slovnímu spojení „věděl nebo měl vědět“, Nejvyšší správní soud souhlasí se závěry krajského soudu, že se o žádnou relevantní změnu judikatury Soudního dvora Evropské unie nejedná, nýbrž tyto termínu jsou ze strany Soudního dvora Evropské unie požívány zjevně promiscue, resp. se jedná o důsledek nepřesného překladu jednotlivých verzí jeho rozhodnutí. Rovněž i Nejvyšší správní soud oba termíny často používá promiscue bez toho, aby tím myslel, že došlo ke změně v náhledu na prokazování účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (srov. např. odst. 36 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33).

[27] Nejvyšší správní soud je proto přesvědčen, že na daný případ taktéž plně dopadají právní závěry učiněné v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, podle nichž *„Daňový subjekt má obecnou povinnost učinit přiměřená opatření k zamezení podvodům na dani z přidané hodnoty, a to bez ohledu na to, v jakém hospodářském odvětví působí, jak se v něm chovají jiné subjekty nebo zda se v tomto odvětví takové podvody již vyskytly, či nikoli (k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Neobvyklá cena obchodované komodity, dlouhodobě nestandardní způsob obchodování (obchodování s nově založenými společnostmi s minimálním základním kapitálem, jež svou nabídku veřejně neprezentují, jejichž sídlo se nachází v rodinných domech či bytech apod.) a absence účinných vnitřních kontrolních mechanismů mohou být indiciemi nasvědčujícími tomu, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani z přidané hodnoty (k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).“*

[28] Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel v projednávané věci neučinil žádné relevantní opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu, neboť ve vztahu ke svému dodavateli reálně žádné opatření neprovedl. To, že stěžovatel určité obchodování subjektivně považuje za normální či běžné, není dostačující. Naopak bylo a je jeho obecnou povinností učinit přiměřená opatření k zamezení podvodům na dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud výše popsal řadu indicií, které stěžovateli musely být

s ohledem na předmět jeho činnosti zjevné již v době navazování předmětné obchodní spolupráce či v jejím průběhu a které jej měli vést k tomu, že měl zkoumat další okolnosti předmětných transakcí. Pokud tak neučinil, nelze jeho postup akceptovat. Za dané situace proto stěžovatel předmětné obchody neměl vůbec zrealizovat, případně jejich realizaci pozastavit (zejména po první výzvě správce daně), anebo do smlouvy ve vztahu ke svému dodavateli zakotvit zvláštní způsob zajištění daně dle ustanovení § 109 ZDPH, neboť tím by zjevně došlo k přerušení podvodného řetězce, resp. by stěžovatel nebyl pro svého dodavatele z hlediska DPH tak „atraktivním", protože by došlo k narušení toku finančních prostředků mezi jednotlivými členy tohoto řetězce, tudíž by se musel snažit předmětnou nelegální daňovou výhodu uplatnit některý z předchozích článků řetězce.

[29] K námitkám stěžovatele, že fakticky je předmětná daň vyměřována dvakrát, je nutné připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, podle kterého je nutné odkázat na *„judikaturu Soudního dvora, která stojí na tom, že nárok na odpočet DPH není možné uplatnit v případě, že transakce předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti a daňový subjekt o takovém záměru věděl či vědět mohl. Není proto rozhodné, která konkrétní společnost (který konkrétní článek řetězce) DPH neuhradila, resp. zda to byl přímý dodavatel stěžovatelky; klíčové pro konstatování podvodu na DPH je to, zda stěžovatelka o podvodné transakci věděla či vědět mohla."* Pozici stěžovatele nemůže změnit ani to, že vůči subdodavatelům, kteří byli označeni jako missing trader, nebylo vydáno rozhodnutí, které by je takto formálně označilo, resp. které by je prohlásilo za nespolehlivé plátce, jelikož podvod na DPH je obecně chápán jako situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné právní úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Tato definice tedy není vázána na to, zda je určitý daňový subjekt dopředu či ex post rozhodnutím výslovně označen za missing tradera, nebo nespolehlivého plátce. Pokud by tomu tak bylo, popřel by Nejvyšší správní soud shora citovanou judikaturu Soudního dvora Evropské unie, případně Nejvyššího správního soudu stran toho, že je oprávněné po daňových subjektech požadovat, aby přijaly přiměřená opatření k zabránění jejich účasti na daňovém podvodu.

[30] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

pokračování

V Brně dne 15. srpna 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu