

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Swift-Expo, s. r. o.,** se sídlem Kaprova 42/14, Praha 1, zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2019, č. j. 49349/19/5300-21441-704561, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 1. 7. 2020, č. j. 11 Af 5/2020-98,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 1. 7. 2020, č. j. 11 Af 5/2020-98, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 12. 2019, č. j. 49349/19/5300-21441-704561, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta, na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti 28 570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů soudního řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) vyměřil platebním výměrem ze dne 21. 12. 2018, č. j. 9082050/18/2001-52521-108548 (dále jen „*Platební výměr*“), žalobci nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 663 Kč; v tomto smyslu správce daně nepřiznal žalobci nárok na odpočet daně ve výši 5 003 293 Kč, a to z důvodu účasti na podvodu na DPH. Proti tomuto platebnímu výměru se žalobce odvolal.
[2] Rozhodnutím ze dne 3. 12. 2019, č. j. 49349/19/5300-21441-704561 (dále také jen „*rozhodnutí žalovaného*“ či „*napadené rozhodnutí*“), žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), odvolání žalobce zamítl a Platební výměr potvrdil.

[3] Právě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2019, č. j. 49349/19/5300-21441-704561, podal žalobce žalobu k Městskému soudu v Praze. Žalobce trval na tom, že mu uplatňovaný nárok na odpočet daně měl být přiznán. Při zjišťování skutkového stavu se správce daně (resp. žalovaný) měl dopustit řady pochybení. Ta spočívala např. v nevyslechnutí navržených svědků a použití nepřípustných důkazních prostředků. Daňové řízení bylo dle žalobce zatíženo i dalšími pochybeními. Daň správce daně žalobci vyměřil po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť v dané věci nemohlo mezinárodní dožádání stavět lhůtu pro vyměření daně. Zejména však daňové orgány nesprávně posoudily samotnou otázku podvodu na DPH. Správce daně neprokázal existenci podvodu, zatížení zdanitelného plnění tímto podvodem a ani to, že se žalobce na tomto podvodu účastnil tak, že o něm věděl či alespoň vědět mohl.

[4] Městský soud shora citovaným rozsudkem žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl.

[5] Městský soud se ztotožnil se skutkovými a právními závěry žalovaného. V prvé řadě městský soud konstatoval, že tříletou prekluzivní lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 4 daňového řádu prodloužilo mezinárodní dožádání, neboť se jednalo o účelný postup; proto došlo ke stavění lhůty. Zároveň zde nebyly splněny podmínky pro přednostní použití institutu ručení podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“).

[6] Jádro rozsudku městského soudu v Praze však tvoří přitakání závěrům daňových orgánů, že byly dány podmínky pro odepření žalobcem nárokovaného odpočtu DPH. Tyto orgány totiž prokázaly, že došlo k podvodu na DPH, že žalobce o něm věděl či alespoň mohl vědět a zároveň nepřijal přiměřená opatření pro to, aby se účasti na podvodu na DPH vyhnul.

[7] Dle městského soudu daňové orgány správně dospěly k závěru, že byl spáchán podvod na DPH, že tedy v řetězci transakcí, jehož byl žalobce součástí, došlo ke ztrátě daně. Ve zdaňovacím období říjen 2014 totiž žalobce nakoupil stříbrný granulát (resp. „*materiál s obsahem drahých kovů*“), avšak některé subjekty, které se nacházely v dodavatelském řetězci před žalobcem, neodvedly DPH, popř. u nich nebylo možné pro nekontaktnost ověřit odvedení daně; přitom sám žalobce uplatnil odpočet daně z takto přijatých zdanitelných plnění. V tomto řetězci dodavatelů byla zároveň silná personální propojenost daná příbuzenskými vazbami. Stejně tak bylo třeba vzít v potaz, že se v daném

případě jednalo o tzv. rizikovou komoditu, u níž může docházet k podvodům na DPH. Žalobce také věděl či alespoň mohl vědět, že se účastní transakcí zatížených podvodem na DPH. Měl totiž zohlednit svou úplnou závislost na jediném dodavateli, společnosti P. P. s.r.o. (dále jen „*P.*“), kdy jednatelem této společnosti byl M. M., což byl zároveň minoritní společník žalobce a jeho zaměstnanec. Tento dodavatel také obchody zajišťoval po organizační stránce (doprava, skladování apod.). Lze také pochybovat o ekonomickém smyslu zapojení žalobce do obchodování, mj. též proto, že žalobce dosahoval zisku jen z nejistých kurzových rozdílů při obchodování se stříbrným granulátem, pro kteroužto jedinou obchodní aktivitu byl založen. Řádnou smlouvu následně žalobce neuzavřel ani se svým odběratelem a řádně si neprověřil svého dodavatele (např. nezohlednil nezveřejňování účetní závěrky v obchodním rejstříku), potažmo, s ohledem na specifika věci, jediného dodavatele P., společnost D. P. s.r.o. (dále jen „*D.*“). Ta také vykazovala rizikové znaky a prostřednictvím pana M. mohl žalobce vědět o tom, že dodavatelem společnosti D. jsou příbuzní jejího jednatele a jediného společníka, M. D. Stříbrný granulát mezi sebou zúčastněné subjekty obchodovaly v rychlém časovém sledu (1 a 2 dny) a žalobce zboží řádně nekontroloval a protiřečil si ohledně jeho původu. Přes všechny tyto a další skutečnosti nepřijal žalobce dostatečná opatření, aby zajistil, že se daná plnění nestanou součástí podvodu na DPH.

[8] Městský soud považoval za nedůvodné i námitky směřující proti procesnímu postupu žalovaného a správce daně. Nebyly důvody pro provádění výslechů navrhovaných svědků a správce daně také mohl vycházet z informací, které pocházely z jiných daňových řízení. Totéž se týká i využití důkazních prostředků z trestního řízení. Podle městského soudu daňové orgány nemusely vycházet z rozhodnutí ve věci společnosti K. p., spol. s r.o. (dále jen „*K. p.*“), u níž dospěly k závěru, že nebylo prokázáno, že by mohla vědět o účasti na podvodu na DPH (společnost K. p. také byla odběratelem společnosti P.); daňové orgány tak nepostupovaly v rozporu s principem legitimního očekávání vyplývajícího z § 8 odst. 2 daňového řádu. Konečně žalovaný ani správce daně nepochybili v tom, že by nepřeřadili všechny písemnosti z vyhledávací části spisu do veřejné části spisu.

II. Kasační stížnost žalobce a obsah dalších podání

[9] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*“) a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatel v kasační stížnosti podrobně podal svoje vylíčení skutkového a s ním souvisejícího právního stavu. V tomto směru uvedl, že byl založen za účelem obchodu se stříbrným granulátem. J. H., majoritní společník stěžovatele (v rozhodném období prostřednictvím společnosti S. F., a.s.; dále jen „*S. F.*“), měl zájem zahájit obchodování s touto komoditou a měl za tímto účelem zajištěné financování od S. F. Minoritní společník stěžovatele, M. M., pak přispěl svými mnohaletými zkušenostmi s prodejem drahých kovů a také zajištěním dodávek předmětné komodity od jeho vlastní společnosti P., která s drahými kovy obchodovala již od roku 2000. Obchodní záměr tak byl založen na nákupu stříbrného granulátu. Jeho dodavatele měl zajistit pan M. To od subjektů, které na trhu

vykupují zlomkové stříbro, které následně u certifikovaných subjektů (zahraničních rafinerií) směňují za stříbrný granulát. Takto byla započata spolupráce se společností D.

[11] Pan H., který se dosud pohyboval v oblasti obchodu s jinou podobnou komoditou (investiční zlato), měl skrze společnost S. F. postavení investora, jakož i osoby znalé vhodných odbytišť drahých kovů. Naproti tomu zkušenosti s odléváním, měřením ryzosti či prováděním zkoušek byly doménou pana M. Pan H. tak poskytl kapitál a pan M. své obchodní schopnosti a zkušenosti na trhu. Spolupráce byla zvolena formou *joint venture*, a to tak, aby pan H. byl co nejvíce chráněn proti obchodním ztrátám. Z tohoto důvodu došlo k založení stěžovatele, který se stal koncovým dodavatelem zboží v rámci společného projektu. Tím příjmy z veškerých prodejů byly uskutečňovány ve prospěch stěžovatele, a to pod výlučnou kontrolou pana H., jenž byl jediným jednatelem a ovládající osobou stěžovatele.

[12] Před zahájením obchodní spolupráce stěžovatel prověřil dodavatelskou společnost P. ve veřejně dostupných zdrojích. Stěžovatel dále ověřil identitu pana M. dle občanského průkazu, navštívil provozovnu společnosti P., uzavřel se společností P. příslušné smlouvy a provedl zkoušku vzorku prvního dodaného granulátu. Zárukou mu vedle toho byla dobrá pověst této společnosti a pana M., stejně jako 30leté zkušenosti, které pan M. do podnikání stěžovatele vnesl. Ze strany pana M. bylo zároveň potvrzeno, že prověřil svého dodavatele, společnost D., a to jak prostřednictvím veřejných zdrojů, tak osobním kontaktem s majiteli této společnosti a jejich rodinami.
[13] Stěžovatel neměl žádné pochybnosti ohledně společnosti P. a obchodování s ní. Oporou v tom mu byl i racionální předpoklad, že by pan M. nevhodnými kroky neohrozil sám sebe, své mnoho let budované podnikání a obchody, které byly uskutečňovány prostřednictvím P., tj. před nákupy stěžovatele. Tato spolupráce probíhala po celou dobu dle nastavených pravidel, zboží bylo dodáváno v dohodnuté kvalitě a množství. Ze strany odběratelů – světově známých a významných společností INTL C. I. (dále jen „*INTL*“) a A. (dále jen „*A.*“) – nebylo zboží reklamováno.

[14] Stěžovatel si počínal natolik obezřetně, že svůj podnikatelský záměr oznámil místně příslušnému správci daně. Ten jej nikterak neinformoval o tom, že jeho obchodní činnost (resp. obchodovaná komodita) je jakkoli riziková z pohledu DPH. Tato informace nebyla stěžovateli sdělena ani následně při provádění úkonů ze strany správce daně, při kterých správce daně prověřoval první uplatněný odpočet vykázaný právě na základě obchodu s granulátem stříbra. Správce daně přitom v rámci prověřování provedl u stěžovatele místní šetření, detailně prověřil prováděné obchodní transakce a následně uznal nárok na odpočet. Jak za této situace mohly na straně stěžovatele vzniknout pochybnosti o probíhajících obchodech, je stěžovateli záhadou.

[15] S ohledem na vše výše uvedené stěžovatel po celou dobu spolupráce neměl důvod mít o probíhajících obchodech (ať již stran obchodních partnerů nebo obchodované komodity) jakékoli pochybnosti. Z tohoto důvodu, stejně jako s ohledem na dosavadní postup správce daně tak na straně stěžovatele existovalo legitimní očekávání, že jeho daňová povinnost nebude v budoucnu rozporována.

[16] Poté, co správce daně v rámci daňové kontroly začal zpochybňovat proběhlé obchody, stěžovatel postupně utlumil svou činnost. Hlavním důvodem pro tento krok byla skutečnost, že stěžovatel nechtěl pokračovat v obchodech, které mohly být dle správce daně zasaženy podvodem na DPH. Stěžovatel takový krok považuje za logický, a to bez ohledu na to, jak na prověřování ze strany správce daně reagovaly jiné společnosti. Dalším důvodem pak byla také skutečnost, že správce daně skrze zahajované postupy k odstranění pochybností za každé zdaňovací období zadržel finanční prostředky v celkové výši přesahující 20 miliónů Kč. Tento finanční zásah způsobil, že stěžovatel neměl dostatek finančních prostředků k tomu, aby pokračoval v obchodování v takovém objemu, který by mu zajistil dostatečný zisk. Stejně tak zadržení peněz znamenalo, že český stát nebyl na obchodech nijak tratný, když veškeré byť jen teoretické ztráty státního rozpočtu šly na vrub stěžovatele.

[17] Správce daně nakonec po několika letech prověřování dospěl k závěru, že v dodavatelském řetězci, který stěžovateli v rozhodném období nebyl znám, došlo k podvodu na DPH. Zároveň dospěl k závěru, že stěžovatel o tomto podvodu měl a mohl vědět, a proto nemá nárok na odpočet DPH.

[18] Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasí a považuje jej za rozporný se zjištěným skutkovým stavem, stejně jako s platnou právní úpravou. Závěry správce daně přitom stěžovatel považuje do značné míry za nepřezkoumatelné a zmatečné. Nelze pak opomenout ani procesní pochybení správce daně, stejně jako projevenou neznalost základní účetní problematiky.

[19] Městský soud zcela nekriticky převzal závěry žalovaného a správce daně, přestože tyto nemají oporu ani v platné právní úpravě, ani v provedeném dokazování. Právě naopak, s ohledem na důkazní prostředky a vysvětlení předložená stěžovatelem jsou tyto závěry v přímém rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Městský soud nevzal v potaz ani procesní pochybení, kterých se správce daně a žalovaný dopustili v rámci prvostupňového a odvolacího řízení. Městský soud tak v konečném důsledku zatížil napadené rozhodnutí stejnými vadami, které tíží i rozhodnutí žalovaného a Platební výměr vydaný správcem daně.

[20] V dalších částech kasační stížnosti stěžovatel zopakoval svůj dřívější názor, že došlo k prekluzi práva stanovit daň. Zároveň daňové orgány ani konkrétně nespecifikovaly, k jakému podvodu na DPH vlastně mělo v rámci dodavatelského řetězce dojít, kde tedy došlo ke ztrátě daně a v jaké výši. Není také zřejmé, zda stříbrný granulát, který stěžovatel nakoupil, nepochází od jiných subjektů, než které v rámci řetězce identifikoval správce daně. V tomto směru daňové orgány zcela nedostatečně zjistily skutkový stav. Podobné platí i o tzv. vědomostním testu. Správcem daně konstatované skutečnosti nevedou k závěru, že stěžovatel o případném podvodu na DPH věděl či vědět mohl. K takovým závěrům bylo třeba znát běžnou obchodní praxi v daném oboru a období. Takové znalosti však správce daně neměl; v tom případě ovšem měl získat informace od srovnatelných daňových subjektů nebo ustanovit znalce. Na pravdě se pak nezakládají ani názory daňových orgánů a městského soudu ohledně zisků, kterých stěžovatel dosahoval. Je zjednodušující závěr, že tomu tak bylo čistě na základě kurzových rozdílů; to svědčí jen o nepochopení problematiky daňovými orgány, neznalosti správního spisu ze strany

městského soudu a také o nekritickém převzetí tvrzení žalovaného městským soudem. Přijatá opatření k předejití účasti na podvodu na DPH byla také zcela dostatečná. Nad rámec této argumentace pak stěžovatel zopakoval žalobní námitky, které spočívaly v tom, že v daňovém řízení nebyli vyslechnuti navržení svědci, že správce daně a žalovaný měli vycházet z rozhodnutí přijatého ve věci společnosti K. p. a že bylo nutné posoudit, zda se ve věci přednostně neuplatní institut ručení dle § 109 zákona o DPH.

[21] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje se závěry městského soudu formulovanými v napadeném rozsudku, potažmo v podrobnostech odkázal na své vlastní rozhodnutí či obsah správního spisu.

[22] Blíže žalovaný uvedl, že odůvodnění napadeného rozsudku je adekvátní a že bylo legitimní, aby městský soud, pakliže se za dané situace s hodnocením žalovaného ztotožňoval, na napadené rozhodnutí přiměřeně odkázal a jeho závěry převzal.

[23] Dále se žalovaný domnívá, že lhůtu ke stanovení daně správce daně dodržel; příslušné mezinárodní dožádání totiž tuto lhůtu stavělo. Zároveň správce daně řádně identifikoval podvod na DPH, tedy zjistil a specifikoval chybějící daň. Objektivní okolnosti potom svědčily o podvodu na DPH, o kterém stěžovatel věděl či alespoň mohl vědět. Tyto okolnosti spočívaly např. ve způsobu zahájení výkonu ekonomické činnosti a navázání kontaktu stěžovatele s novými obchodními partnery, kdy žalovaný poukazuje na to, že tvrzení stěžovatele byla průběžně doplňována až v kontextu prováděného dokazování; dále se jedná o ověřování původu, množství a kvality předmětu plnění a organizační zajištění obchodů, přičemž vyjádření stěžovatele a získané informace byly nejednotné a rozporuplné a pro správce daně tudíž nevěrohodné. Dalšími objektivními okolnostmi byly skutečnosti související s platbami a obchodními maržemi, kdy lze poukázat na to, že stěžovatel z předmětných obchodů vykazoval ztrátu, nadto je krajně podivné, že v rozmezí několika dnů se předmětné zboží ve velkém objemu dokázalo přeprodat přes více než 5 subjektů, navíc tak, aby to pro každý článek v řetězci bylo ekonomicky výhodné, tzn. při dosažení zisku. V této souvislosti byla opatření přijatá k předejití účasti na podvodu na DPH nedostatečná.

[24] Konečně je žalovaný toho názoru, že se ani on, ani správce daně nedopustili procesních pochybení. Nebylo totiž třeba provádět (opakovaný) výslech pana M., resp. výslech pana V. ze společnosti K. p. Také nebyl důvod pro přednostní aplikaci institutu ručení podle § 109 zákona o DPH.

[25] V replice ze dne 19. 4. 2021 stěžovatel upozornil na to, že společnost D. nebyla v roce 2014 nespolehlivým plátcem a spolehlivým plátcem DPH je dosud. Je zcela zjevný rozpor mezi přístupem správce daně k tomuto subjektu a ke stěžovateli (resp. ke společnosti P., která se mezitím v důsledku postupu daňových orgánů ocitla v insolvenčním řízení). To je důležité i z pohledu identifikace řetězce dodavatelů prezentovaného žalovaným a z hlediska existence podvodu na DPH (narušení neutrality daně). Stěžovatel zde má obavu, že správce daně a žalovaný výsledky daňového řízení u společnosti D. řádně (pokud vůbec) nezkoumali. Společnost D. dosud na trhu se stejnou komoditou stále funguje.

[26] V doplnění ze dne 4. 5. 2022 stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020-35 (všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Ten se týkal jednoho ze subdodavatelů v řetězci popisovaném žalovaným, K. D. Z tohoto rozsudku plyne, že důvodem doměření DPH u K. D. bylo to, že neprokázal naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu na DPH. V takové situaci není v podstatě možné v dalších článcích řetězce uvažovat o podvodu na DPH (k tomu je třeba splnění hmotněprávních podmínek, tedy prokázání přijetí zdanitelného plnění).

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř s. vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[28] Kasační stížnost **je důvodná** [§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.].

III. A Námitka prekluze

[29] Jako první námitku uplatnil stěžovatel tvrzení, že Platební výměr i rozhodnutí žalovaného byly vydány až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (touto námitkou se soud zabýval jako první, neboť případné marné uplynutí předmětné lhůty by činilo nadbytečným další posuzování věci). Stěžovatel považuje za nesporné, že nová tříletá lhůta ve věci počala běžet dne 10. 4. 2015, přičemž se správce daně a žalovaný domnívají, že tato lhůta byla prodloužena dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a to v souvislosti s provedením mezinárodního dožádání. Tento závěr daňových orgánů stěžovatele rozporuje s tím, že stavění lhůty je možné spojovat pouze se situací, kdy jsou mezinárodním dožádáním získávány informace nezbytné pro správu daní. Tak tomu ale nebylo. Dožádání bylo zaměřeno na stěžovatelovy odběratele, kteří se však tvrzeného podvodu neúčastnili a také nebylo pochyb o splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu. Správce daně navíc dané informace mohl získat jinak a rychleji (např. od celní správy z veřejně dostupných zdrojů). Je také zřejmé, že odběratelé byli velkými subjekty operujícími na celosvětovém trhu, pročež jejich zapojení do případného podvodu na DPH je samo o sobě krajně nepravděpodobné.

[30] Dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu „[l]*hůta 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.*“

[31] V případě této námitky, kterou považuje za nedůvodnou, se kasační soud prakticky bezezbytku ztotožňuje se závěry městského soudu, které jsou uvedeny v bodech 58. a 59. napadeného rozsudku.

[32] Ze zmiňovaných částí rozsudku městského soudu vyplývá, že dne 17. 4. 2015 odeslal správce daně první žádosti o mezinárodní spolupráci. Dne 26. 2. 2016 obdržel správce daně odpovědi na podanou žádost. Mezinárodní dožádání za zdaňovací období

říjen 2014 bylo odesláno do Belgie, USA a Německa. Ze správního spisu pak mj. vyplývá, že v rámci výměny informací s USA byly ze strany USA poskytnuty správci daně všechny faktury mezi stěžovatelem a jeho odběratelem týkající se 7,06 tun stříbrného granulátu, a to včetně faktur za zdaňovací období říjen 2014. Dále např. v případě výměny informací s Belgií týkající se stěžovatele a belgické společnosti A. se žádost (č. j. 2006441/15) vztahovala na zdaňovací období srpen a říjen 2014. Účelnost těchto žádostí se podává z toho, že se mezinárodní dožádání týkalo transakcí stěžovatele s jednotlivými společnostmi, např. v případě odběratele žalobce INTL byly od amerického správce daně vyžádány faktury za nákup 7,06 tun stříbrného granulátu, kopie dodacích listů a přepravních dokumentů, dále bylo zjišťováno, zda stěžovatelův odběratel obdržel faktury za nákup zboží a jakým způsobem byla společnost INTL zkontaktována stěžovatelem. V případě mezinárodního dožádání do Belgie bylo mj. zjišťováno, zda žalobce dodal zboží belgické společnosti A. a zda v návaznosti na to existuje důkaz o proběhlých platbách. Jednalo se tedy o informace o transakcích stěžovatele s jeho zahraničními odběrateli, které se týkaly plnění, u kterého stěžovatel nárokoval odpočet daně. Nelze proto dovodit, že mezinárodní dožádání nebylo účelné.

[33] To souvisí také s tím, že v zásadě nebylo pochyb o tom, že stěžovatel deklarovaná plnění přijal, ale správce daně v rámci posouzení celého případu zohledňoval také to, zda je poskytl dále deklarovaným způsobem. Odpověď na tuto otázku mohla hrát roli při zvažování, jak stěžovatel v rámci celého obchodování postupoval (některé okolnosti těchto obchodů správce daně analyzoval při posuzování toho, zda se – zjednodušeně řečeno – jednalo o standardní transakce). Také není možné při vyměření DPH zcela pustit ze zřetele § 64 a § 66 zákona o DPH upravující osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, resp. při vývozu zboží.

[34] Nejvyšší správní soud také souhlasí s městským soudem, že správce daně v zásadě nemůže nikdy předem vědět, jaké výsledky mezinárodní dožádání přinese, a nemůže tak ani učinit dopředu úsudek o tom, jak moc účelné mezinárodní dožádání bude. Bylo by proti smyslu a účelu § 148 odst. 4 daňového řádu, kdyby se *ex post* hodnotilo, zda došlo ke stavění prekluzivní lhůty na základě toho, zda byly výsledky mezinárodního dožádání v daňovém řízení využity, či nikoliv.

[35] V návaznosti na výše uvedené dle soudu nelze případné informace z veřejných zdrojů či od celní správy obvykle považovat za stejně hodnotné jako ty, které jsou získány od účastníků transakcí (zde odběratelů). Stěžovatelem zmiňované zdroje informace „vnitrostátního“ původu by mohly o posuzovaných obchodech svědčit zejména po formální, ne však nezbytně po materiální stránce (např. zda skutečně k vývozu došlo).

[36] Také proto není nosný stěžovatelův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 71/2009-48, publikovaný pod č. 2067/2010 Sb. NSS. Ve smyslu tohoto rozsudku totiž správce daně nemohl získat srovnatelné informace „*vlastní činností v rámci výkonu svých pravomocí*“, nýbrž „*pouze za pomoci správce daně jiného státu*“. Podobné se týká i odkazu stěžovatele na další rozsudek Nejvyššího správního soudu, a to ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75. Ten se sice také týkal mezinárodního dožádání ve vztahu k odběratelům ve spojitosti se stavěním lhůty pro stanovení daně, ale závěry tam uvedené nelze mechanicky přenášet na nynější případ. V odkazovaném rozsudku totiž

Nejvyšší správní soud zpochybňoval, že by „*další osud*“ obchodované komodity byl pro předmět daňového řízení významný, dále byl toho názoru, že zůstalo neobjasněno, proč správce daně přikročil k mezinárodnímu dožádání, pokud již dříve od stěžovatelky v této věci obdržel vyčerpávající podklady k téže otázce. Jak však již v nyní posuzované věci kasační soud uvedl, byly okolnosti dalšího obchodování se stříbrným granulátem posuzovány s ohledem na to, zda se jednalo o „standardní obchodování“ (jaké byly v tomto směru smlouvy, kdy byly uzavřeny, zda a jak probíhaly platby, jakou podobu mělo zboží dodané stěžovatelem). Navíc, jak dodává Nejvyšší správní soud, je možné důvodnost takového mezinárodního dožádání spatřovat např. nejen v otázce aplikace § 64 a § 66 zákona o DPH, ale vzhledem ke zpochybňovanému původu materiálu také v tom, zda se toto zboží nevracelo do České republiky v nějaké formě kolotočového podvodu na DPH. Ačkoli posledně zmíněné důvody žalovaný neuvedl, je třeba je dle kasačního soudu třeba vzít také v potaz pro zhodnocení smysluplnosti daného mezinárodního dožádání.

[37] Námitka marného uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně tak není důvodná. Mezinárodní dožádání měla vztah k předmětu řízení, nebyla ze strany správce daně účelová a správce daně je inicioval včas, nikoli až např. ke konci prekluzivní lhůty, nýbrž již na počátku prověřování případu.

III. B Podvody na DPH – obecná východiska

[38] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora EU [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva.

[39] Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. Listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku nesplní svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).

[40] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. bod [38] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, *KRPOL*). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficientů podvodu. Aby však bylo

možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími oporu ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod [26] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publikovaný pod č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

[41] Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují objektivní existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu – např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (k tomu srov. věc *ExaSoft Holding*, bod [27]).

[42] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci *Optigen* totiž Soudní dvůr EU zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc *Mahagében*, bod [49]).

[43] Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (věc *Optigen*, bod [47]). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, přijmou-li veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (věc *Kittel*, bod [51]). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně

lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu nebo se stává jejich spolupachatelem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS, *MAKRO Cash & Carry ČR*, nebo ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45).

[44] Na straně správce daně přitom leží důkazní břemeno týkající se prokázání toho, že v případě konkrétního daňového subjektu došlo k naplnění všech tří podmínek pro možnost odepření nároku na odpočet DPH (existence podvodu na DPH, alespoň potenciální vědomost daňového subjektu o účasti na takovém podvodu a nepřijetí dostatečných opatření pro zabránění účasti na podvodu na DPH; srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publikovaný pod č. 3705/2018 Sb. NSS).

III. C Aplikace obecných východisek na posuzovanou věc

III. C.1 Existence a prokázání podvodu na DPH

[45] Jádrem projednávané věci je otázka, zda se stěžovatel účastnil podvodu na DPH (zda tedy vůbec existoval podvod ve shora uvedeném smyslu), jestli stěžovatel o této účasti věděl či alespoň mohl vědět, a zda přijal dostatečná opatření, aby se účasti na podvodu na DPH vyhnul. S tím úzce souvisí posouzení toho, zda správce daně a žalovaný při zjišťování skutkového stavu postupovali procesně správně a jestli jsou jejich závěry, formulované na podkladě takto zjištěného skutkového stavu, přesvědčivé.

[46] Stěžovatel v první řadě namítá, že chybí dostatečné zjištění a prokázání existence daňové ztráty. Daňové orgány nijak nevyčíslily konkrétní částku, která státnímu rozpočtu v důsledku podvodu na DPH ušla. Tvrzená ztráta na dani u jednotlivých článků řetězce zcela přesahovala možnosti obchodů stěžovatele. K závěru o chybějící dani nestačí toliko to, že některý ze subdodavatelů je nekontaktní; v daném případě byla „účastníkům řetězce" navíc daň z přidané hodnoty vyměřována z nejrůznějších důvodů. Také má absentovat prokázání toho, že podvodem na DPH byla zatížena právě plnění, která obdržel stěžovatel – společnosti D. mohla poskytnout granulát společnost B. GmbH a právě tento granulát se mohl stát předmětem prodeje stěžovateli (společnost B. GmbH nebyla součástí správcem daně prezentovaného řetězce). Ostatně daný řetězec daňové orgány nerozkryly zcela, takže není vyloučeno, že někteří subdodavatelé měli ještě jiné dodavatele a právě granulát pocházející od těchto nezjištěných subjektů mohl později obdržet stěžovatel. V tomto smyslu správce daně nezjišťoval skutkový stav dostatečně, např. se nezabýval pohyby na bankovních účtech jednotlivých článků řetězce apod. Nadto je správce daně nekonzistentní, neboť jednomu ze subdodavatelů, K. D., vyměřil DPH nikoli z důvodu podvodu na DPH, ale pro neunesení důkazního břemene stran skutečného dodavatele plnění (zde stěžovatel odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne

30. 6. 2020, č. j. 31 Af 23/2018-124; na tento rozsudek navazuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020-35, zmíněný v bodě [26] tohoto rozsudku).

[47] V tomto směru soud uvádí, že stěžovatel klade na správce daně nepřiměřené nároky, resp. nároky, které nevyplývají z ustálené judikatury. V popisovaném případě totiž správce daně vyhověl požadavkům, které kasační soud přiblížil v bodě [40] tohoto rozsudku, když popsal skutečnosti vedoucí k „*důvodné domněnce daňového podvodu*". Správce daně popsal řetězec, v němž mělo dojít k tvrzenému podvodu, přiblížil, v čem tento podvod spočíval, v jakých „sekcích" tohoto řetězce došlo ke ztrátě daně apod. V tomto ohledu tak soud odkazuje na napadený rozsudek městského soudu, který se danou otázkou v intencích judikatury Nejvyššího správního soudu zabýval v bodech 63. až 81. Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné tam uvedené úvahy dále rozvíjet, neboť s nimi souhlasí a stěžovatel nyní v zásadě nepřináší novou argumentaci, která by se odlišovala od té, kterou užil již v řízení o žalobě. Nad tento rámec tak soud níže dodává toliko následující.

[48] Soud z vlastní rozhodovací činnosti ví, že se zabýval případem společnosti D., konkrétně doměření daně z přidané hodnoty této společnosti z důvodu účasti na podvodu na DPH, a to také za zdaňovací období říjen 2014 (stejné období, jaké je posuzováno i u stěžovatele) a v souvislosti se stejnými (sub)dodavatelskými subjekty, které měly dodávat stříbrný granulát. V rámci rozsudku ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40 (bod [45]), tak Nejvyšší správní soud dospěl mj. k závěru, že: „*První otázkou, jíž se musí správce daně v případě hodnocení daňových podvodů zabývat, je zjištění chybějící daně. Stěžovatel je přesvědčený, že již ve vztahu k této otázce neunesl správce daně důkazní břemeno. S tímto tvrzením však Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Jak správně uvedl krajský soud, daňové orgány popsaly podvodný řetězec čítající více než dvě desítky subjektů a přesně popsaly, které subjekty vystupovaly v pozici* missing trader, buffer, či broker. *U subjektů označených jako* missing trader *pak identifikovaly chybějící daň. Skutečnost, že se jim nepodařilo ověřit konkrétní částku neodvedené daně, nebrání tomu, aby žalovaný konstatoval existenci podvodu. Nemožnost ověření bližších okolností byla dána následným jednáním dotčených subjektů, které nejenže obecně neplnily své daňové povinnosti, ale daň ani nepřiznaly a pro správce daně se staly nekontaktními. I takové situace je třeba hodnotit jako případy ‚chybějící daně', (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55). Jednání subjektů spočívající v tom, že po provedení podezřelých transakcí ‚zmizí ze scény' je pro daňové podvody typické. Požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně přímo u dotčeného subjektu v pozici* missing trader *by tedy v zásadě bránilo postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout. Tvrzení stěžovatele, že neplnění daňových povinností se netýkalo obchodů s drahými kovy v posuzované věci, je ničím nepodložené a není způsobilé zpochybnit zjištění správce daně, která jsou zdokumentovaná v daňovém spise.*"

[49] Citovaný rozsudek tak podává odpověď na některé argumenty nadnesené nyní stěžovatelem (např. přesné vyčíslení výše daně, nekontaktnost jednotlivých článků řetězce, údajně odlišný přístup ke společnosti D., která nebyla nijak „postižena" apod.), především ale „stvrzuje", že právě řetězec, v němž následně figuroval i stěžovatel, byl ve vztahu k totožnému zdaňovacímu období a stejným subjektům zatížen podvodem na DPH. Přitom Nejvyšší správní soud byl informován o tom, že stříbrný granulát společnost D.

dodávala konkrétně společnosti P., tedy jedinému stěžovatelovu dodavateli. Úvahy o možných jiných dodavatelích stříbrného granulátu, kteří by svými dodávkami „přerušili" řetězec směřující až ke stěžovateli, tak soud považuje jednak za spekulativní, jednak za rozporné se závěry již konstatovanými kasačním soudem. Na tom nic nemění ani potenciálně rozporné závěry daňových orgánů, které se týkají případu K. D. (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 6. 2020, č. j. 31 Af 23/2018-124, a na něj navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020-35).

[50] Pouze pro úplnost pak lze dodat, že právě v rozsudku ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40, se Nejvyšší správní soud zabýval taktéž relevancí mezinárodního dožádání, zcela obdobného tomu, které figuruje i v nynější věci a které stěžovatel rozporuje. I zde dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že mezinárodní dožádání stavělo lhůtu pro vyměření daně.

III. C.2 Vědomostní test a přijatá opatření

[51] S ohledem na shora uvedené pak zbývající předmět sporu spočívá v posouzení subjektivní stránky účasti na podvodu na DPH, tedy zda daňové orgány dostatečně prokázaly objektivní okolnosti svědčící o tom, že stěžovatel věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci; s tím souvisí i otázka, zda stěžovatel přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu.

[52] Při prokazování podvodu na DPH může správce daně vycházet z jednotlivých podezřelých okolností, kdy však tyto jednotlivé okolnosti samy o sobě nemusí postačovat k závěru, že konkrétní daňový subjekt věděl, resp. vědět měl a mohl o existenci podvodu na DPH v rámci řetězce dodavatelů a odběratelů. Všechny objektivní okolnosti, které správce daně zjistí, je pak třeba posuzovat v jejich souhrnu. To vede k tomu, že daňový subjekt sice může jednotlivou okolnost vysvětlit, ale celkový obraz zůstane nezměněn. Zároveň je ovšem třeba vzít v potaz, že závěr o tom, že daňový subjekt na základě jednotlivých podezřelých okolností věděl či vědět mohl o své účasti na podvodu na DPH, stojí na takových podezřelých okolnostech jako na pomyslných „pilířích". Pakliže daňový subjekt úvahu o podezřelosti některých těchto okolností relevantně vyvrátí, potažmo se s jeho argumentací daňový orgán přesvědčivě nevypořádá, stává se konstrukce podvodu na DPH v tomto druhém kroku testu poněkud vratkou, a to dokonce i tak, že se tato „stavba" může i zhroutit.

[53] V posuzovaném případě spočívaly zmíněné objektivní okolnosti v
- způsobu zahájení ekonomické činnosti, kdy dle daňových orgánů nemělo zapojení stěžovatele do obchodování ekonomický smysl a bylo založeno pouze na kurzových rozdílech, což je „*iracionální*" a „*nejisté*",
- navázání spolupráce s obchodními partnery, včetně jejich prověřování,
- rizikovosti komodity a jejím přeprodávání,
- ověřování původu, množství a kvality předmětu plnění,
- organizačním zajištění obchodů (přebírání zboží, doprava, skladování),

- způsobu plateb za zboží, obchodní marži a dokumentaci.

S výše uvedeným v podrobnostech souvisí také detailnější okolnosti, zvláštní úlohu pak sehrává personální propojenost v řetězci, o které dle žalovaného stěžovatel věděl či mohl vědět.

[54] Podle Nejvyššího správního soudu však ve světle stěžovatelovy argumentace neobstojí prvotní úvaha správce daně (či žalovaného) o iracionálnosti zvoleného obchodního modelu a jeho ekonomické nesmyslnosti. Soud netvrdí, že tato úvaha v konečném důsledku nemůže uspět, ovšem vypořádání se souvisejícími námitkami stěžovatele je silně nepřesvědčivé (to se týká jak napadeného rozhodnutí, tak rozsudku městského soudu).

[55] Nejvyšší správní soud považuje z pohledu níže uvedeného za racionální vysvětlení, které stěžovatel podával již v rámci daňového řízení. Založení stěžovatele mohlo být smysluplné v tom směru, že se spojily znalosti jednoho společníka (pan M.) a kapitál společníka jiného (pan H.). Většinovým podílem ve stěžovateli si „investor" mohl pojistit kontrolu nad celou činností, přičemž druhý společník mohl být motivován k tomu, aby pozitivního ekonomického výsledku dosahovala jak společnost P., tak stěžovatel (v tomto smyslu nebylo možné panu H. bez dalšího oktrojovat řešení, které nabízely daňové orgány, a to přímo vstup do společnosti P.). Především se pak v této souvislosti správci daně a žalovanému nepodařilo vyvrátit stěžovatelovo tvrzení o ekonomické úspěšnosti takového projektu. Stěžovatel již v roce 2015 předkládal účetní dokumenty, z nichž vyplývalo, že svým podnikáním vytváří zisk. „Účetně" sice na nákupu a prodeji stříbrného granulátu měl tratit, to však bylo kompenzováno „kurzovými zisky".

[56] Například již 17. 2. 2015 (protokol č. j. 801865/15/2002/60565-107773) předložil stěžovatel skladovou kartu za rok 2014, přehled pohybů na účtu od 27. 6. 2014 do 31. 12. 2014 a „výsledovku po zakázkách dokladově", která se týkala zakázky dle faktury č. FP14/0024. Tyto podklady svědčí právě o „účetní ztrátě" na jednotlivé zakázce, ale celkovém zisku na ní s ohledem na kurzové rozdíly. Stěžovatel také uváděl, že celkový zisk na jednotlivých zakázkách nevznikal z důvodu prostého pohybu kurzu, ale s ohledem na sjednání celé zakázky jako ziskové. Stěžovatel zde „bohužel" hovořil ne zcela podrobným a jasným popisem o způsobu, jakým dosahoval zisku. Svá tvrzení pak konkretizoval kupř. v odvolání proti Platebnímu výměru, a to s odkazem na účetní předpisy, přesto jeho vyjádření dosud nebylo zcela přímočaré. Tím se stalo až v žalobě, kdy upozornil na úpravu dle § 7 odst. 4 a § 24 odst. 6 a 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dle nichž si stanovil pevné kurzy eura (EUR) a dolaru (USD) pro rok 2014, přičemž v důsledku následných změn kurzů vznikl z účetního hlediska výsledek, kdy, jak uvádí stěžovatel, zaznamenal „nižší tržbu, ale vyšší úhradu". Toto vysvětlení se (prozatím) jeví jako relevantní.

[57] Je možné konstatovat, že stěžovatel měl toto jednoznačné vysvětlení předložit již v daňovém řízení, aby se s ním právě v této podobě mohli správce daně a žalovaný vypořádat. To mohlo postačovat pro závěr, že neunesl své břemeno tvrzení a důkazní (i když náznak této argumentace měly daňové orgány k dispozici). Výslovně popsané vysvětlení stěžovatel prezentoval v žalobě. Způsob, jakým se s ním vypořádal městský soud, však nelze považovat za přiléhavý, když městský soud v zásadě toliko zopakoval závěry správce daně a žalovaného o „kurzových ziscích", což však není adekvátní tomu, na

co se odvolával stěžovatel. Městský soud (potažmo žalovaný) také uvedl, že stěžovatel svá tvrzení ohledně celkových zisků s ohledem na kurzové pohyby nedoložil. To však zcela neodpovídá obsahu materiálů, které stěžovatel předložil správci daně dne 17. 2. 2015 a k nimž posléze poskytl podrobné vysvětlení. Na tuto argumentaci tak měl městský soud reagovat vlastními úvahami a zhodnotit, jak působí nově rozvinutá tvrzení z hlediska věrohodnosti apod.

[58] Nejvyšší správní soud tak uvádí, že daňové orgány (dosud) jednoznačně neodůvodnily jednu ze základních tzv. objektivních okolností, na nichž byl postaven jejich závěr o podvodu na DPH, a to ekonomický smysl stěžovatelova obchodování (konkrétně s ohledem na ziskovost prováděných transakcí). K tomu ale Nejvyšší správní soud dodává, že samozřejmě ani to, že by stěžovatel na obchodování dosahoval zisku, nemůže samo o sobě vyloučit, že by se neúčastnil podvodu na DPH. Způsob, jakým pak je závěr daňových orgánů v tomto směru postaven, však musí nutně být alespoň částečně odlišný.

[59] Další klíčovou okolností, o kterou se opíraly závěry daňových orgánů, je to, že v řetězci dodavatelů existovalo personální propojení. Jak upozorňuje stěžovatel, je tu personální propojení ve dvou relativně izolovaných případech. Jednak mezi P. (jednatel pan M.) a stěžovatelem (společník a zaměstnanec pan M.) a jednak mezi společností D. a jejími dodavateli (toto personální propojení, zjištěné správcem daně a rekapitulované v bodě 75. rozsudku městského soudu, nemá kasační soud důvod jakkoli zpochybňovat a koneckonců se k němu vyjádřil již ve vzpomínaném rozsudku ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40).

[60] Personální propojení mezi stěžovatelem a společností P. mohlo být relativně „neškodné“ ve světle vysvětlení, které se týkalo spojení přínosů, jejichž nositeli byli pan M. a pan H., a to ve vazbě na ziskovost takového spojení (viz výše; touto okolností bude třeba se v dalším řízení před daňovými orgány ještě zabývat). Personální propojení mezi společností D. a jejími obchodními partnery však již mohlo být „toxické“ (a zřejmě i takové bylo). Avšak jeho vliv na postavení stěžovatele by byl dán až v okamžiku, kdy by o tomto personálním propojení stěžovatel věděl či bylo možné od něj takovouto povědomost očekávat (mělo tedy ve stěžovateli vzbudit pochybnosti). Až v takovém případě by se (ovšem při komplexním zohlednění dalších skutečností) mohla „nákaza“ daňového podvodu – bez přetržky – přenést i na stěžovatele.

[61] Povědomost o personálním propojení vážícím se k D. naznačil pan M. při svém výslechu dne 13. 12. 2017 (protokol č. j. 1805932/17/2801-60562-601205) ve věci „*jiného daňového subjektu*“ (uvedl, že toto propojení připustil jednatel společnosti D., který však neměl zájem prozradit své dodavatele). Do spisu týkajícího se stěžovatele byl tento dokument přeřazen dne 20. 7. 2018 (úřední záznam č. j. 1376605/18/2801-60562-601205). Jako svědek ve věci stěžovatele vypovídal pan M. dne 15. 1. 2018 (protokol č. j. 34522/18/2801-60562-608212). Tomuto výslechu, na rozdíl od výslechu ze dne 13. 12. 2017, byl přítomen stěžovatelův zástupce. Poté, co se stěžovatel seznámil s obsahem výslechu pana M. ze dne 13. 12. 2017, navrhl jeho opětovný výslech. To však daňové orgány odmítly, a to také proto, že povědomost pana M. o zmíněném personálním propojení měl zmínit (a tedy i potvrdit) pan V., jednatel společnosti K. p., při své výpovědi

u Policie ČR a že pan M. uvedl při výslechu dne 15. 1. 2018, že již nemá, co by k věci vypověděl či doplnil (stěžovatel navrhl provedení výslechu i pana V.).
[62] I při plném vědomí důvodů, které vedly k neprovedení výslechů navržených svědků, a při zohlednění úzké osobní spojitosti mezi společností P. a stěžovatelem, Nejvyšší správní soud uvádí, že neprovedení těchto výslechů představovalo pochybení daňových orgánů.

[63] Z § 92 odst. 2 daňového řádu plyne, že správce daně není povinen všechny důkazy navržené daňovým subjektem provést. Uplatní se zde pravidlo, podle něhož není „*zcela na libovůli správního orgánu, jakým způsobem s návrhy účastníků na provedení důkazů naloží, neboť správní orgán sice není povinen všechny důkazy navržené účastníky provést, pokud však některé z nich neprovede, musí v odůvodnění rozhodnutí zdůvodnit, proč se tak stalo. Správní orgán je oprávněn, ale i povinen odpovědně vážit, které důkazy je třeba provést, zda je potřebné stav dokazování doplnit a posuzovat důvodnost návrhů stran na doplnění dokazování. Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by bylo rozhodujícímu orgánu dáno na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli a o které opře skutkové závěry a které opomene.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009-48).

[64] Odmítnutí provedení důkazu je tedy správní orgán povinen řádně odůvodnit. Z judikatury Ústavního soudu, např. z nálezu z 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, pak dále vyplývá, že „[z]*ásada volného hodnocení důkazů* [...] *neznamená, že by soud ve svém rozhodování (v úvahách nad ním) měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry (zjištění) opře a které opomene. Neakceptování důkazního návrhu obviněného lze založit toliko třemi důvody: Prvním je argument, dle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencí. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, dle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.*“ (Nejvyšší správní soud poznamenává, že tyto závěry Ústavní soud formuloval ve vztahu k rozhodování soudů v trestním řízení, ale přiměřeně platí pro rozhodování orgánů veřejné moci napříč právním řádem.)

[65] Žalovaný závěr o nepotřebnosti výslechu pana M. (resp. pana V.) v podstatě opřel zejména o třetí důvod zmiňovaný Ústavním soudem (viz předchozí odstavec), tedy o nadbytečnost takového důkazu. Tento náhled Nejvyšší správní soud nesdílí. S přihlédnutím k poměrně ústřední roli, kterou povědomost pana M. o personálním propojení v celém případu sehrála, bylo namístě provést jeho opakovaný výslech. Pokud by takovému výslechu byl stěžovatel přítomen, mohl by ovlivnit jeho průběh a tím ovlivnit „rozhodnutí“ pana M.správci daně k věci již nic dalšího neuvádět (viz poměrně emocionální obsah výpovědi pana M., jak plyne z protokolu ze dne 15. 1. 2018, č. j. 4522/18/2801-60562-608212). Zároveň by mohlo dojít k dalšímu osvětlení toho, jakou podobu a kvalitu měla povědomost pana M. o personálním propojení vážícím se ke společnosti D., zda pan M. v tomto směru mohl zjišťovat a zjistit více, nakolik se daná informace dostala k většinovému společníkovi a jednateli stěžovatele apod. Věrohodnost takové výpovědi by pak mohl podpořit, nebo naopak vyvrátit výslech pana V. V případě

obou výslechů stěžovatel již v žalobě vcelku případně odkazoval na závěry týkající se dokazování v daňovém řízení, jak plynou např. z nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, či z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012-62.

[66] Na základě shora popsaného kasační soud konstatuje, že nebyly dostatečně zjištěny či posouzeny již dvě dosti zásadní tzv. objektivní okolnosti, které vedly k vydání Platebního výměru, resp. rozhodnutí žalovaného.

[67] S výše uvedeným pak souvisí také otázka zahájení ekonomické spolupráce, které žalovaný (resp. správce daně) považuje za nestandardní. Tuto nestandardnost daňové orgány shledávají na „vstupu“ i „výstupu“. Pokud jde o první hledisko, je třeba navázání spolupráce společnosti P. a stěžovatele hodnotit také s ohledem na shora rozebíraný – stěžovatelem prezentovaný – model fungování předmětného podnikání a důvody, které k němu vedly. V případě subdodavatele D. je třeba ve smyslu již výše popsaného zhodnotit roli pana M. Jde-li pak o hledisko druhé, tedy stěžovatelovy odběratele, je třeba přiznat, že stín pochybností provází navázání spolupráce s INTL, kdy se na tom dle faktury měla podílet paní H., dle zjištění v průběhu daňového řízení však reálně měl mít zásluhu na navázání spolupráce její syn, pan H., který však k věci odmítl vypovídat s odvoláním na možnost, že by mohl přivodit trestní stíhání sobě či osobě blízké. Na druhou stranu je odběratelský aspekt případu druhotný, pakliže správce daně zjistil, že se dodávky zahraničním odběratelům uskutečnily v podobě prezentované stěžovatelem, přičemž žádné zjištění dosud nevyvrací stěžovatelovo tvrzení, že dodávky vždy proběhly v pořádku a bez reklamací. Ze zatím dostupných zjištění není ani patrné, resp. správce daně se této otázce blíže nevěnoval, že by zahraniční odběratelé byli zapojeni do podvodného schématu.

[68] Podobné se týká i nedostatečného prověření dodavatele (dodavatelů), v první řadě P., ve druhém případě D. Pakliže jde o společnost P., pak by mělo jít o prověřování společnosti, jejímž jednatelem byl stěžovatelův společník a zaměstnanec (pan M.). Takové prověřování může působit do jisté míry formálně; je třeba je hodnotit v kontextu role pana M. (také viz výše). Přitom soud na druhou stranu nemůže zcela přisvědčit stěžovatelovu tvrzení o tom, že nezakládání listin do obchodního rejstříku (společností P.) je zcela irelevantní. Nelze totiž mechanicky přenášet závěry jednotlivých rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na jiné případy; stěžovatel zmíněné nezakládání listin bagatelizuje s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31. Lze ovšem identifikovat také judikaturu odlišnou. Jakkoli sice není možné daný jev přeceňovat, nelze jej ani podceňovat. Nezakládáním příslušných listin se i dle judikatury často vyznačují „podezřelé“ daňové subjekty (srov. bod [58] a [59] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58; přiměřeně bod [39] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Jistě však bude existovat i řada případů, kdy povinnost zakládat listiny neplní subjekty, které se na žádných podvodech na DPH nepodílejí. Vyhodnocení dané skutečnosti proto opět bude třeba provést s ohledem na osobu pana M. a s přihlédnutím k tomu, do jaké míry mohlo v dané konkrétní situaci, charakterizované úzkými a dlouhodobými obchodními vazbami mezi stěžovatelem a společností P., nezakládání listin dodavatelskou společností personálně propojenou se stěžovatelem samo o sobě či ve spojení s něčím jiným vzbudit u stěžovatele podezření, že dodavatel se může účastnit podvodu na DPH.

[69] V případě společnosti D. mohla dle soudu objektivní podezřelou okolnost představovat správcem daně zmiňovaná krátká historie existence a tou dobou negativní výsledek dosavadní hospodářské činnosti. Opět není možné tuto jednotlivou skutečnost považovat za rozhodnou, ovšem nelze od ní ani odhlížet. I subjekty, které dosud existují krátce a po počátku své činnosti pochopitelně hned nedosahují kladné ekonomické bilance, mohou začít podnikat a navazovat nejrůznější spolupráce; ale zmíněné faktory by měly vést, zejména při navazování spolupráce, u níž je hodnota plnění ve výši desítek milionů korun, ke zvýšené obezřetnosti.

[70] Správce daně a žalovaný se zabývali také otázkou nedostatečného ověřování původu, množství a kvality zboží. Soud souhlasí se žalovaným, že na první pohled může vzbuzovat pochybnost, že stěžovatel, prostřednictvím pana M. a společnosti P., odebíral od subdodavatele D. stovky kilogramů až tuny stříbra, aniž by prováděl podrobnější kontrolu. V některých případech si pan M. či stěžovatel sám odporoval, pokud na jednu stranu uváděl, že dostatečným důkazem o množství a kvalitě zboží je neporušený obal od některé z renomovaných rafinerií, přičemž otevření takového obalu vede ke snížení hodnoty zboží, ale na druhou stranu uvádí, že v některých případech k rozbalování došlo. Ovšem určitý „protimluv“ je možné shledávat i v závěrech daňových orgánů, které sice uvádějí, že pan M. měl zboží lépe kontrolovat, avšak pokud tak činil, přispíval ke snížení hodnoty zboží. V souvislosti s novým zhodnocením role pana M. bude třeba vyjasnit, nakolik jsou tvrzení o snížení hodnoty v důsledku otevření originálního obalu pravdivá a nakolik jsou či nejsou v dané „branži“ taková ověřování kvality zboží obvyklá a případně zda se dějí u každé části zboží (každé dávky granulátu zabalené v jednom obalu), anebo namátkově či občas (např. pomocí ověřování vzorků). To pak povede k možnému ověření závěru o rozporech ve stěžovatelově verzi daného aspektu případu a také ke zhodnocení, nakolik předmětná objektivní okolnost obstojí.

[71] Obdobné se týká i zmiňované problematiky původu zboží. Daňové orgány totiž poukazují na to, že stěžovatel (resp. pan M.) uváděl, že zboží pochází od vzpomenutých velkých zahraničních rafinerií, ale na druhou stranu se ve smlouvě s odběratelem A. objevuje, že zboží je původem z České republiky, resp. mělo zboží pocházet také z výkupů v České republice. V této souvislosti bude třeba v dalším řízení jednoznačně vyjasnit kvalitu této objektivní okolnosti. Z dosavadního průběhu daňového řízení totiž kasační soud nemůže vyloučit variantu předloženou stěžovatelem v kasační stížnosti, že české subjekty (např. právě D.) vykupují zlomkové stříbro, které následně u certifikovaných zahraničních subjektů (rafinerií) směňují za stříbrný granulát. To by pak mohlo vysvětlovat zároveň „český“ i zahraniční původ zboží. Tuto otázku však bude třeba, jak již soud uvedl, osvětlit.

[72] Soud i přes všechno výše uvedené však přitakává daňovým orgánům v tom, že předmětnou komoditu bylo možné považovat již v roce 2014 za rizikovou; nelze odhlédnout ani od osoby pana M. či pana H., kteří se na daném či podobném trhu pohybují až desítky let (především u pana M. stěžovatel tuto skutečnost opakovaně zdůrazňuje). Zejména od takových osob lze oprávněně očekávat jednak vyšší míru informovanosti, jednak vyšší míru obezřetnosti (což hraje důležitou roli při vědomostním testu o podvodu na DPH).

[73] Žalovaný ve svém rozhodnutí (bod [93]) odkazoval na články na internetu, z nichž měla rizikovost předmětné komodity vyplývat. Dále odkazoval na judikaturu, která o rizikovosti komodity svědčí (body [82], [85] a [94] rozhodnutí žalovaného). Pokud stěžovatel poukazuje na to, že dané články a valná většina zmiňované judikatury (obdobně také rozsudek městského soudu, bod 87.) pocházejí až z doby po říjnu 2014, přičemž se v případě daných článků jednalo spíše o statě z okraje informačního spektra, lze mu přisvědčit; obdobné se týká i toho, že starší judikatura se týkala zlata, a nikoli stříbrného granulátu. Zde jsou ovšem třeba opět vzít v potaz stěžovatelem opakovaně zdůrazňované profesní a expertní znalosti pana M. a především to, že již z doby před rokem 2014 pochází rozrůstající se zveřejněná judikatura Nejvyššího správního soudu, která se týkala přinejmenším zlatého granulátu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232, ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111, ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 1/2010-252, ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010-227, ze dne 29. 8. 2012, č. j. 1 Afs 55/2012-37, aj.). Typově se jedná o prakticky stejnou komoditu jako v nynějším případě – cenný kov ve formě granulí, přičemž se taková komodita vyznačuje relativně malými rozměry při vysoké jednotkové hodnotě, snadné manipulovatelnosti, chemické stálosti a víceméně nulové kazivosti apod. Minimálně zavedený profesionál si měl být této skutečnosti vědom a bylo na něj možné klást stran jeho obezřetnosti zvýšené nároky (aniž by jej na to správce daně či kdokoli jiný měl upozorňovat). Nejvyšší správní soud tak odkazuje např. na zmíněný rozsudek ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111, ze kterého plyne, že vzhledem ke zvýšenému riziku daňových podvodů právě „*v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Toto posouzení bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ. Obecně lze říci, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty prokazatelně seznámené.*“

[74] Výhrady daňových orgánů se pak týkaly i celkové organizace obchodů, kdy např. dopravu zboží měla pro stěžovatele zajišťovat společnost P., stěžovatel neměl vlastní skladovací prostory apod. Správce daně a žalovaný z toho dovozovali jednak ekonomickou neopodstatněnost zapojení stěžovatele do obchodování, jednak závislost stěžovatele na společnosti P., nepřiměřené spoléhání se na ni apod. S tím souvisí také rychlé přeprodeje v řetězci. V návaznosti na kasační argumentaci k tomu soud uvádí, že dopravu, skladování atd. (což se týká ekonomického smyslu zapojení stěžovatele do obchodů) bude třeba prověřit ve spojení s vyjasněním role pana M., prověřením tvrzení o ekonomické výhodnosti nastaveného modelu atd. Sama o sobě skutečnost, že manipulaci zbožím prováděl pro stěžovatele z jeho pohledu důvěryhodný personálně propojený dlouhodobý dodavatel, nemusí znamenat nic podezřelého; mohlo jít např. o obchodní model, v němž strany zvolily tento způsob rozdělení jednotlivých rizik. Přestože pak rychlé přeprodeje stěžovatel vysvětluje, lze je brát jako znak, kterými se často vyznačují podvody na DPH.

[75] K posuzovanému případu Nejvyšší správní soud mezitímně uvádí, že stěžovatelovo obchodování skutečně vykazovalo některé rizikové znaky. Vysoké finanční hodnoty obchodů se subjektem působícím na trhu pouze krátce a s dosud negativní ekonomickou

bilancí, omezená smluvní dokumentace v řetězci D.→P.→stěžovatel, riziková komodita, rychlé přeprodeje, způsoby úhrady. K tomuto a také k bodu [74] tohoto rozsudku (ohledně hodnocení nestandardních okolností) Nejvyšší správní soud odkazuje např. na svůj rozsudek ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33: „*Ostatní zjištěné skutečnosti hodnotí soud jako podporující tento závěr – rychlý přeprodej zboží, absence písemné dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence internetové prezentace dodavatelů a obchod s komoditou, která se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry. Samy o sobě by tyto podpůrné skutečnosti coby nestandardní okolnosti zřejmě neobstály, nicméně v kombinaci s výše uvedenými je možné na ně taktéž poukázat* […] *okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami).*“ Všechny tyto faktory však bude třeba znovu vyhodnotit po doplnění dokazování a transparentním rozboru ekonomické smysluplnosti stěžovatelova *modu operandi*.

[76] Podobné se týká také přijatých opatření směřujících k vyhnutí se účasti na podvodu na DPH. Některá tato opatření se přímo dotýkají problematiky zmiňovaných objektivních okolností. Jde kupř. o možnou stěžovatelovu reakci na znaky, jimiž se vyznačoval subdodavatel D. (ve vazbě na úlohy pana M. a toky informací od něj přímo ke stěžovateli), opatření v souvislosti s obchodováním s rizikovou komoditou apod. To však bude opět otázkou doplněného dokazování a nového hodnocení věci po dalším průběhu řízení. K tomu pak kasační soud dodává, že v některých případech mohou být objektivní znaky vedoucí k možnému podezření na podvod na DPH, ve spojení s omezenými možnostmi daňového subjektu k přijetí opatření, která mají zabránit účasti na tomto podvodu, tak výrazné, že se smluvní svoboda daňového subjektu (alespoň ve vztahu k možnosti nárokovat odpočet na DPH) omezuje prakticky na to, obchod neuzavřít (jako případně jedině rozumně se nabízející opatření proti účasti na takovém podvodu).

[77] Nejvyšší správní soud se závěrem vyslovuje také ke zbývajícím kasačním námitkám, které se týkají otázky použitelnosti rozhodnutí o odvolání ve věci společnosti K. p. a aplikovatelnosti institutu ručení dle § 109 zákona o DPH.

[78] Stěžovatel argumentuje porušením zásady legitimního očekávání dle § 8 odst. 2 daňového řádu, pakliže žalovaný zrušil platební výměry týkající se společnosti K. p. (dalšího odběratele stříbrného granulátu od společnosti P.), neboť se nepodařilo shromáždit dostatečné množství důkazů, že tato korporace o podvodu na DPH věděla či mohla vědět; dle stěžovatele však byl on i společnost P. ve srovnatelném postavení, avšak žalovaný rozhodl v obou případech odlišně. Toto pochybení nenapravil ani městský soud, který si rozhodnutí (resp. správní spis) ve věci korporace K. p. nevyžádal a neprovedl v tomto směru důkaz.

[79] Kasační soud nepovažuje odůvodnění uvedené v bodě 120. rozsudku městského soudu za přesvědčivé. Nejvyšší správní soud přisvědčuje městskému soudu, že by bylo absurdní, aby byly správní soudy v případě podvodů na DPH povinny si vždy vyžádat spisy týkající se jiných daňových subjektů a v tomto směru provádět podrobné dokazování. Na druhou stranu ale mohou takové situace nastat, pokud jsou jednotlivé srovnávané subjekty v obdobném postavení. Nyní se jednalo o odběratele společnosti P.

(stěžovatel a K. p.), u nichž došel žalovaný k rozdílným závěrům. Městský soud se však spokojil toliko s vyjádřením žalovaného, že se v případě stěžovatele podařilo dohledat důkazy o jeho vědomosti o podvodu na DPH, zatímco u společnosti K. p. nikoli. Přestože si kasační soud uvědomuje výrazně silnější vazbu pana M. na stěžovatele než na K. p. (aspoň podle toho, co zatím vyšlo najevo), podává se z rozhodnutí žalovaného, že i pan V., jednatel této korporace, mohl mít povědomost o tom, že dodavatelem (D.) jeho dodavatele (P.) jsou personálně propojené osoby; i zde se pak nabízí otázka ekonomické smysluplnosti zapojení společnosti K. p. do obchodování, pakliže žalovaný tuto neshledává u stěžovatele (také s ohledem na to, že zde bylo více článků řetězce a je otázkou, jak tyto články mohly vlastně postupně stále dosahovat ziskovosti svých transakcí). Odmítnutí provedení důkazu (přinejmenším rozhodnutím žalovaného ve věci společnosti K. p.) tak kasační soud nepovažuje v tomto konkrétním případě, který lze obtížně zobecňovat, za důvodné.

[80] V dalším řízení před žalovaným tak bude prostor pro provedení předmětného důkazu (či pro odůvodnění, proč se jedná o důkaz „irelevantní“). Posouzení této věci opět souvisí s novým vyhodnocením úlohy pana M. v celém případě, toku informací od něj ke stěžovateli, zda pan M. měl a mohl mít povědomost o dodavatelích dodavatele P., co z toho měl vyvozovat a jaká opatření případně měl přijmout stěžovatel. V této souvislosti kasační soud odkazuje na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 87/2018-38, publikovaného pod č. 3966/2020 Sb. NSS, dle kterých, zruší-li soud odvolací rozhodnutí, pokračuje odvolací řízení původní a žalovaný odvolací orgán je proto povinen v novém rozhodnutí o odvolání v souladu s § 111 odst. 2 daňového řádu vypořádat veškeré námitky odvolatele, které mu byly doručeny do doby, než vydá nové rozhodnutí o odvolání.

[81] Závěrem soud uvádí, že nesouhlasí se stěžovatelovou námitkou, že namísto odepření nároku na odpočet DPH měly daňové orgány postupovat cestou aplikace institutu ručení dle § 109 zákona o DPH. K tomu Nejvyšší správní soud ve stručnosti, stejně jako městský soud, odkazuje svůj rozsudek ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, publikovaný pod č. 3844/2019 Sb. NSS. Dle něj § 109 daňového řádu „*nelze označit za obecně využitelnou speciální právní úpravu ve věci podvodů na dani z přidané hodnoty*“, přičemž Nejvyšší správní soud „*konzistentně judikuje, že pokud orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti shledají, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, mohou mu v souladu s uvedenou doktrínou odepřít nárok na odpočet daně*“ (body [48] a [42] citovaného rozsudku). I ve zbytku odůvodnění rozsudku městského soudu v tomto směru obstojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[82] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským (městským) soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského (městského) soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.]. Již městský soud měl z důvodu namítané vady řízení (zejména neprovedení výslechu svědků, a

s tím související způsob hodnocení případu) zrušit rozhodnutí žalovaného (k tomu přistupuje nedůsledné vyhodnocení ekonomické smysluplnosti stěžovatelova zapojení do řetězce dodavatelů a potřeba vyhodnotit relevanci rozhodnutí žalovaného ve věci společnosti K. p., což se již týká i postupu městského soudu). Nejvyšší správní soud proto zrušil též rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto dalším řízení tedy bude žalovaný povinen doplnit dokazování o výslechy svědků M. a V., vyhodnotit „ziskovost" stěžovatelova zapojení do obchodování a dopad závěrů vyslovených ve věci K. p. na stěžovatele, popř. také otázky kontroly zboží (viz bod [70]), a ve světle těchto zjištění a závěrů vyhodnotit otázku, zda stěžovatel věděl či vědět mohl o svém zapojení do podvodu na DPH a zda v tomto směru přijal dostatečná preventivní opatření.

[83] Za dané situace Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů v řízení o žalobě i o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

[84] Žalovaný v řízení o žalobě ani v řízení o kasační stížnosti procesně neuspěl, a proto nemá právo na náhradu svých nákladů těchto řízení. Stěžovatel měl v obou řízeních procesní úspěch, má proto právo na náhradu nákladů v plné výši. Stěžovatel vynaložil soudní poplatky v celkové výši 8000 Kč (3000 Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační stížnost). Žalovaný je proto povinen mu tyto vynaložené náklady nahradit.

[85] Stěžovatel byl v řízení o žalobě zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským. Ten v řízení o žalobě poskytl dva úkony právní služby, a to přípravu a převzetí zastoupení a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za každý úkon právní služby tedy stěžovateli náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6800 Kč. Zástupce stěžovatele v řízení o žalobě je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 1428 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[86] V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen rovněž advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, který v tomto řízení učinil tři úkony, a to podání kasační stížnosti a dvě její doplnění, resp. repliky [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], za které mu náleží odměna ve výši 10 200 Kč (3 × 3100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů 3 × 300 Kč). I zde je třeba zvýšit odměnu o částku odpovídající 21% sazbě daně z přidané hodnoty, tedy o 2142 Kč. (Za samostatné úkony soud nepovažoval přípravu a převzetí zastoupení, neboť jmenovaný advokát stěžovatele zastupoval již v řízení před městským soudem, jakož ani stručné upozornění ze dne 23. 8. 2022, v němž stěžovatel ve vztahu k předmětu řízení toliko zmínil existenci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 24/2021-75.)

[87] Celkem je tak žalovaný povinen nahradit stěžovateli náklady řízení ve výši 28 570 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta. K jejímu zaplacení Nejvyšší správní soud určil přiměřenou lhůtu.

pokračování

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

V Brně dne 13. října 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně

senátu