ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Lenky Krupičkové a Michala Bobka v právní věci žalobce: **MAXmobil s. r. o.**, se sídlem Pražská 140/20, Liberec, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci, ze dne 29. 6. 2020, č. j. 59 Af 48/2019 - 107,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 17. 7. 2019, č. j. 29371/19/5300-22443-701728, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti šesti rozhodnutím Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále též „správce daně“) ze dne 20. 3. 2018. Jednalo se o čtyři dodatečné platební výměry, jimiž správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období říjen 2014 až leden 2015 v celkové výši 34 606 280 Kč a dva platební výměry, jimiž žalobci vyměřil DPH za zdaňovací období březen 2015 a duben 2015 odchylně od daně tvrzené v daňovém přiznání tak, že snížil uplatněný nárok na odpočet daně o celkem 20 033 405 Kč. Správce daně v případě všech uvedených platebních výměrů neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně za zdanitelná plnění (mobilní telefony zn. Apple) přijatá od společností RED AMPLIO s. r. o. (dále též „RED AMPLIO“), BENTUSTEN s. r. o. (dále též „BENTUSTEN“), N.I.N.A. INVEST s. r. o. (dále též „N.I.N.A.“),

phoneLEVEL.eu GSM s. r. o. (dále též „phoneLEVEL“) a Navis trade s. r. o. (dále též „Navis“), která žalobce následně dodal odběratelům registrovaným k dani v jiných členských státech. Dospěl k závěru, že tato plnění byla zasažena daňovým podvodem, o kterém žalobce vzhledem k nestandardním okolnostem mohl a měl vědět.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci (dále též „krajský soud“), který ji zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Soud připomněl obecná východiska judikatury týkající se odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti v podvodném řetězci a zkonstatoval, že správní orgány postupovaly v souladu s nimi. Zdůvodnily, že daňový podvod nastal u korporace RED AMPLIO, která žalobci, resp. dalším korporacím, od nichž žalobce kupoval zboží, dodala toto zboží za výrazně nižší cenu, aniž by přiznala a uhradila DPH. Obdobné znaky správní orgány identifikovaly u dalších článků řetězců (subdodavatelů žalobce). Současně si žalobce u těchto plnění nárokoval odpočet daně a při jejich prodeji uplatňoval osvobození. Námitky týkající se nedostatečné identifikace a vyčíslení chybějící daně posoudil krajský soud jako opožděné.

[3] Podle krajského soudu správní orgány rovněž prokázaly řadu nestandardních okolností dotčených obchodů, které měly žalobce vést k realizaci přiměřených opatření zamezujících přijetí plnění zasaženého podvodem. Vzhledem ke zkušenostem žalobce na trhu s mobilními telefony od něj bylo možné spravedlivě požadovat zvýšené nároky na obezřetnost při uzavírání daných obchodů. Žalobce si měl být vědom toho, že se jedná z pohledu DPH o rizikovou komoditu. O její náchylnosti k podvodům na DPH vypovídaly nejen články v tisku, ale i oficiální tisková zpráva finanční správy. Krajský soud nepřisvědčil námitce, že po žalobci nelze požadovat jiná preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu, než je prověření dodavatele v obchodním a insolvenčním rejstříku a seznamu nespolehlivých plátců. Pokud žalobce nakupoval telefony Apple mimo distribuční síť autorizovaných prodejců, ve které byly pevně stanoveny cenové a obchodní podmínky, navíc za milionové částky od nikoliv zavedených a zkušených dodavatelů, měl být obezřetnější. Správní orgány žalobci správně vytkly, že vůbec nereflektoval podmínky prodeje dané značky a nezajímal se o původ zboží za situace, kdy se na něj část dodavatelů obrátila jen e-mailem s výhodnou nabídkou a byla schopna získat takové množství daného zboží i přes podmínky panující na evropském trhu. S ohledem na nabízený objem zboží vzbuzuje pochybnosti, že by se žalobce nezajímal o jeho původ ani u těch dodavatelů, jejichž zástupce podle svých tvrzení řadu let osobně znal. Podle krajského soudu se u jednotlivých dodavatelů vyskytly taktéž typické suspektní okolnosti (uzavření obchodu s dodavatelem nezavedeným na trhu bez předchozího navázání osobního kontaktu, rychlé střídání dodavatelů a fluktuace obchodníků mezi nimi, absence písemných alespoň rámcových smluv u obchodů v milionových hodnotách s novými dodavateli, kteří pouze zaslali nabídku e-mailem, nákupy a prodeje velkého objemu zboží v minimálních časových odstupech v kombinaci s podezřele výhodným setkáváním poptávky zahraničních odběratelů s nabídkou českých dodavatelů nezavedených na trhu). Nebylo sice prokázáno, že by žalobce věděl o tom, že se zboží dostalo od jeho odběratelů zpět do ČR, avšak vzhledem ke zjištěným podmínkám na trhu s telefony Apple, kterých si měl být žalobce jako zkušený obchodník vědom, mu mohla

být podezřelá výhodnost, četnost a objem nabídek dané rizikové komodity od tuzemských dodavatelů, kteří jen přeprodávali toto zboží ve velkém bez navazování bližších obchodních kontaktů. S ohledem na nekonzistentnost vysvětlení lze k tíži žalobce přičíst rovněž výběry hotovosti ve statisícových či milionových částkách a následné vklady na zahraniční účet, jakož i náhlé bezdůvodné ukončení tohoto modelu obchodů poté, co byl od 1. 4. 2015 zaveden režim přenesení daňové povinnosti (při výrazném navýšení objemu obchodů v březnu 2015). Krajský soud uzavřel, že uvedené objektivní okolnosti nelze hodnotit jen jako nahodilé, izolované a dobře vysvětlitelné jinak než účastí žalobce na podvodu na DPH.

[4] Současně krajský soud přisvědčil správním orgánům, že žalobce realizoval pouze formální a nedostatečná kontrolní opatření. Obchody zajišťoval jen z obchodního hlediska. Neprověřoval vůbec identitu osob, s nimiž jednal, přestože se jednalo o společnosti s jediným jednatelem a společníkem, nízkým základním kapitálem, bez letité historie, sídlící v *office house*, bez příslušného obchodního zázemí a webových stránek. V opačném případě by žalobce musel odhalit nesrovnalosti v jednatelských oprávněních osob, které za dodavatele vystupovaly. Ve světle zjištění učiněných správcem daně krajský soud dospěl k závěru, že osobní vazby žalobce na jednatele, společníka, resp. zaměstnance dodavatelů phoneLEVEL a Navis nasvědčují možnosti jeho vědomého zapojení do podvodných řetězců transakcí s mobilními telefony.

III.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítl, že krajský soud nekriticky převzal závěry správních orgánů, které nemají oporu v provedeném dokazování ani v právní úpravě. Předně nebyla dostatečně identifikována daňová ztráta, ke které mělo dojít vlivem údajného podvodu na DPH, přestože se jedná o esenciální znak daňového podvodu. Správní orgány však nedoložily, zda a v jaké výši byla doměřena daň dodavatelům stěžovatele. Tato námitka byla uplatněna včas, ale krajský soud se jí v celém rozsahu nevěnoval.

[6] Správními orgány prezentované objektivní skutečnosti pak postrádají objektivitu. Jedná se o subjektivní názory úředních osob nereflektující vysvětlení a důkazní prostředky předložené stěžovatelem, které byly odmítnuty bez vysvětlení. K tomu stěžovatel odkázal na svá dosavadní podání. Některé objektivní okolnosti se stěžovatelem a jeho přímými dodavateli ani nesouvisí, neměl se o nich tedy jak dozvědět. Žádná z objektivních okolností přitom není způsobilá vzbudit ve stěžovateli pochybnosti stran přijímaného plnění. Nemohou tak obstát ani ve svém souhrnu, pročež rovněž není jejich jediným rozumným vysvětlením spojení daných transakcí s podvodem. Stěžovatel se vymezil proti tomu, že by mu na základě pouhé charakteristiky mobilních telefonů jako rizikové komodity vznikaly jakékoliv povinnosti nad rámec běžných preventivních opatření. Taková povinnost vzniká pouze při pochybnostech o dodávaném zboží či dodavateli, které neměl. Obchody proběhly standardně a měly jasný ekonomický cíl, který byl naplněn. Podle stěžovatele nebylo rozšířeno povědomí o tom, že by mobilní telefony měly být rizikovou komoditou. Náhodné články citované žalovaným tuto skutečnost neprokazují,

po obchodníkovi nadto nelze požadovat, aby si aktivně takové informace vyhledával, když žádné pochybnosti nemá. Na rizikovost komodity správce daně neodkázal ani v rozhodnutí a řízení ve věci uložení záznamní povinnosti ve vztahu k IMEI kódům telefonů. Co se týče krátkého časového odstupu mezi nákupem a prodejem telefonů, směšuje krajský soud plánování obchodu, které zabralo řadu dnů až týdnů, a jeho realizaci. Není rovněž pravdou, že se stěžovatel choval rizikově. Měl totiž historickou zkušenost s osobami jednajícími za BENTUSTEN, N.I.N.A. a Navis. Tyto měly přístup k interním informacím, dokumentům, datovým schránkám a bankovním účtům daných společností, komunikovaly a plnily objednávky. Zjištění, že P. D. byl smyšlenou identitou, svědčí o tom, že se stěžovatel stal obětí sofistikovaného podvodu, který neměl možnost odhalit. Na tom nic nemění, že stěžovatel nejednal přímo s jednateli dodavatelů. Jedná se o běžnou praxi, kdy obchody vyřizuje přímo obchodní oddělení. Není pravdou, že stěžovatel měnil po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti obchodní činnost. Nadále obchoduje s externími disky. Nebylo prokázáno, že by stěžovatel úmyslně ukončoval obchodní činnost z důvodu nové právní úpravy. Správním orgánům bylo také vysvětleno, že hotovost byla z účtu stěžovatele vybrána za účelem její směny na eura a následné úhrady zboží. Původ zboží byl potvrzen kontrolou ochranných prvků na telefonech a IMEI čísel. Stěžovatel neměl možnost ověřovat původ zboží jakkoliv více. Produkty Apple nejsou nějakou zvláštní komoditou, jejíž prodej podléhá přísným podmínkám a dozoru. Může s nimi obchodovat každý bez nutnosti znát obchodní podmínky Apple a zapojit oficiální distributory. Stěžovatel neměl žádné povědomí o cenách, za které bylo zboží prodáváno v řetězci a způsobu (rychlosti) jeho prodeje.

[7] Stěžovatel dále namítl, že měl nastaveny dostatečné kontrolní mechanismy. Správní orgány neoznačily žádné skutečně relevantní konkrétní opatření, jehož přijetím by se vyhnul nedobrovolnému zatažení do podvodů. Žalovaný odkázal pouze na ověření omezení prodejů telefonů Apple mimo oficiální distribuční síť, na uzavření rámcových smluv a na možnost stát se oficiálním distributorem Apple. Tato opatření by nijak nepomohla odhalit, zda je zboží zatíženo podvodem na DPH. To platí taktéž o zveřejňování účetních závěrek. Správní orgány neprokázaly, že by stěžovatel věděl o tom, že se s telefony po jejich dodání jeho odběratelům obchodovalo zpět v ČR. Ani interní kontrola IMEI kódů u stěžovatele neprokázala, že by měl být obchodován stejný telefon. Tyto kódy měl na základě uložené záznamní povinnosti k dispozici i správce daně. Ani ten však neodhalil tvrzený podvod na DPH.

[8] V závěru kasační stížnosti stěžovatel namítl porušení principu právní jistoty a legitimního očekávání. Žalovaný totiž dospěl v případě zdaňovacích období červenec až říjen 2015 k závěru, že prováděná kontrolní opatření byla dostatečná, přestože stěžovatel obchodoval s obdobným zbožím obdobným způsobem. Tuto argumentaci přitom stěžovatel nemohl uplatnit v řízení před krajským soudem, protože žalovaný vydal svá rozhodnutí poté, co rozhodl krajský soud.

[9] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil na to, že stěžovatel sice formálně napadá rozsudek krajského soudu, avšak ve skutečnosti opakuje svou odvolací a žalobní argumentaci, kterou krajský soud vyvrátil. K těmto námitkám proto odkázal na odůvodnění rozsudku krajského soudu, s nímž se ztotožnil. Doplnil, že stěžovatel v žalobě nesporoval existenci samotného daňového podvodu. Toliko namítal, že nemůže být trestán za to, že jiné subjekty údajně spáchaly podvod na DPH, když nesplnily své daňové povinnosti. Ač mu v tom nic nebránilo, nijak konkrétně nebrojil proti závěrům daňových orgánů stran zjištěných nestandardností svědčících o existenci podvodného řetězce či stran nedostatečně identifikované chybějící daně. S ohledem na závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 113/2018 - 38, a ze dne 18. 1. 2018, č. j. 7 Azs 385/2017 - 29, krajský soud nepochybil, pokud tyto skutečnosti nezkoumal nad rámec žalobních bodů. Argumentace stěžovatele, v níž dovozuje porušení právní jistoty, je podle žalovaného pro souzenou věc irelevantní. Odkazuje totiž na závěry, které se týkají jiného daňového řízení. Žalovaný dodal, že v uvedené věci dospěl k závěru, že správce daně neprokázal vědomost stěžovatele o jeho účasti na podvodu na DPH. Nezabýval se tedy vůbec stěžovatelem přijatými opatřeními (dobrou vírou), neboť by to bylo nadbytečné. Na základě těchto rozhodnutí nadto nemohlo stěžovateli z logiky věci vzniknout legitimní očekávání ve vztahu k dříve vydaným rozhodnutím. Žalovaný označil kasační stížnost za nedůvodnou a navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Stěžovatel v různých částech kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a napadeného rozsudku. Tyto námitky jsou přitom zcela obecné, vyjma konkrétní námitky nevypořádání žalobního bodu (viz dále). Kvalita kasační argumentace do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54; tam uvedené závěry ohledně žalobní argumentace lze použít i ve vztahu k argumentaci kasační). Obecnosti námitek tak odpovídá obecnost jejich vypořádání soudem. Nejvyšší správní soud proto obecně konstatuje, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů. Tvrzení stěžovatele, že závěry daňových orgánů nejsou opřeny o řádné dokazování a nemají oporu ve správním spisu, není pravdivé. Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud dospěl ke správnému závěru, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné. Tudíž jeho přezkoumáním nezatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti z tohoto důvodu. Ačkoliv stěžovatel ze svých námitek dovozuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a následně napadeného rozsudku, z jejich povahy je zřejmé, že převážně míří proti samotnému posouzení rozhodných skutečností daňovými orgány a následnému potvrzení postupu daňových orgánů krajským soudem. Samotný nesouhlas stěžovatele se závěry krajského soudu (resp. daňových orgánů) s jeho právním hodnocením však nepřezkoumatelnost rozhodnutí nezakládá.

[14] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda krajský soud opomněl vypořádat část žalobní argumentace stěžovatele týkající se existence daňového podvodu, konkrétně námitku nedostatečné identifikace chybějící daně. Podle stěžovatele byla obsažena v bodě III. žaloby.

[15] Stěžovatel sice bod III. žaloby nazval „*Neexistence podvodu na DPH*“, vyjadřoval se zde však pouze k tomu, že nebyla prokázána příčinná souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu, ani vědomost stěžovatele o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu daně (získání daňového zvýhodnění). Stěžovatel zde směšoval otázku samotné existence daňového podvodu se subjektivní stránkou jednání, tedy zda mohl a měl vědět o svém zapojení do podvodu. Pojem podvod na DPH totiž podle judikatury zahrnuje situace, v nichž jeden z účastníků obchodní transakce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o dani z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [rozsudky Soudního dvora EU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese*, Sb. rozh., s. I-483, 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, a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*]. Tuto definici podvodu na DPH převzaly též české soudy, přičemž zdůrazňují, že o podvod na DPH se jedná jen tehdy, pokud byla zjištěna ztráta na DPH, tj. jestliže bylo zjištěno a prokázáno skutečné (nikoliv pouze hypotetické) porušení neutrality, na které je tato daň postavena (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, bod 46, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48, bod 36, a ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, body 38 a 39). Stěžovatel ovšem nijak nenapadl samotný skutkový závěr správních orgánů, že u některých z účastníků řetězců, v nichž bylo dle zjištění správce daně přeprodáváno předmětné zboží, byla zjištěna neodvedená daň předcházející stěžovatelem následně uplatněnému nároku na odpočet daně, tedy že došlo k narušení neutrality, na které je DPH postavena. Ačkoliv tedy stěžovatel formálně namítl neexistenci daňového podvodu, z žaloby vyplývá, že nepovažoval za zásadní to, zda byla v souvislosti s plněním, které mu bylo dodáno a u něhož si uplatnil nárok na odpočet daně, odvedena daň některým z předcházejících účastníků řetězců. Naopak v této části žaloby v podstatě implicitně připustil, že v řetězcích dodávek předcházejících dodání zboží stěžovateli mohlo dojít u některých z článků k neodvedení daně. Nesouhlasil pouze s tím, aby toto zjištění vedlo k odepření nároku na odpočet daně u něj, neboť on do žádného podvodu vědomě zapojen nebyl a nečerpal z něj žádnou výhodu.

[16] Za této situace by krajský soud postupoval v rozporu s § 75 odst. 2 věty první s. ř. s., pokud by nad rámec žalobní argumentace přistoupil k posuzování toho, zda byla dostatečně přesně vyčíslena chybějící daň, respektive zda tato byla doměřena konkrétním článkům řetězce. Jak vyplývá z výše uvedeného, stěžovatel v žalobě nijak nerozporoval věcnou správnost skutkového závěru, že některé subjekty operující v dodavatelských řetězcích předtím, než bylo zboží dodáno stěžovateli, nepřiznaly a neodvedly daň. Soud je přitom při přezkoumání správního rozhodnutí vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí, a přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2

s. ř. s. jen v mezích žalobních bodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 - 69). Jakkoliv je pro závěr o odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu samotná existence daňového podvodu esenciální, z hlediska následného soudního přezkumu není tato objektivní okolnost závislá na okolnostech subjektivních do té míry, že by se krajský soud musel nad rámec žalobních bodů z vlastní iniciativy podrobně a z hlediska všech myslitelných aspektů zabývat naplněním objektivního hlediska, neboť by bez toho byl znemožněn následný přezkum okolností subjektivních. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 113/2018 - 38: „*Pokud totiž zůstane objektivní východisko - existence daňového podvodu - v důsledku absence odpovídajících žalobních námitek nedotčeno, je třeba vycházet z premisy, že tento předpoklad byl ve věci naplněn a zaměřit se v mezích žalobních bodů na namítané výhrady v hodnocení subjektivních okolností.*“ Obdobný přístup zaujal Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020 - 43. Nutno dodat, že krajský soud řádně ověřil, že správní orgány přezkoumatelným způsobem zdůvodnily, v jakých skutkových okolnostech spočíval daňový podvod a že jejich závěry mají oporu ve správním spise (viz body [58] až [61] rozsudku).

[17] Krajský soud proto postupoval správně, pokud nepřihlédl k rozšíření žalobních bodů v replice ze dne 4. 6. 2020. Správní soudnictví je totiž ovládáno i zásadou koncentrační. Žalobu je třeba podat v zákonem stanovené dvouměsíční lhůtě a pouze v této lhůtě může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body; zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.).

[18] Před vypořádáním zbývajících námitek je nutné s ohledem na jejich formulaci uvést, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003 - 73). Jinými slovy, „[u]*vedení konkrétních stížních námitek* [...] *nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem*“ (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58). Současně je nutno uvést, že zdejšímu soudu nepřísluší, aby za stěžovatele dovozoval či dohledával tvrzení, která byla součástí jeho dřívějších podání. Pokud tedy stěžovatel v kasační stížnosti opakovaně uvádí odkazy typu „*Na tomto místě se stěžovatel zároveň plně odkazuje na obsah správního spisu a svá dosavadní podání.*“ nebo „*Stěžovatel proto znovu odkazuje na svá vyjádření v rámci daňové kontroly a odvolacího řízení (...)*“, nelze po zdejším soudu oprávněně požadovat, aby se jimi doslovně řídil. Pokud by Nejvyšší správní soud přistoupil k tomu, že by suploval roli stěžovatele na základě instrukcí obdobné povahy, dopustil by se tím porušení zásady rovnosti stran, když by tím nahrazoval roli stěžovatele při formulaci jeho námitek, které mj. určují rozsah přezkumu zdejšího soudu (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, a dále rozsudky ze dne 16. 2. 2012, č. j. 9 As 65/2011 - 104, ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 As 4/2010 - 94, a ze dne 20. 3. 2014, č. j. 6 As 119/2013 - 70, ze dne 31. 5. 2018 č. j. 7 As 17/2018 - 31). Obsah stížních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti pak do značné míry předurčují

obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54).

[19] Stěžejní část kasační stížnosti tvoří polemika stěžovatele, zda správní orgány prokázaly existenci tzv. objektivních okolností, z jejichž souhrnu je možné učinit závěr, že stěžovatel věděl nebo musel vědět, že plnění, které uplatňoval k odůvodnění nároku na odpočet, bylo součástí podvodu spáchaného některým ze subjektů operujících v dodavatelském řetězci na vstupu.

[20] Stěžovatel se vymezoval proti závěrům stran toho, že mobilní telefony jsou rizikovou komoditou. Správní orgány podle něj neprokázaly, že by byla tato skutečnost obecně známa. Zopakoval, že k tomu nestačí odkaz na náhodné články v tisku citované žalovaným. K obsahově stejné námitce se již vyjádřil krajský soud v bodě [64] napadeného rozsudku, kde stěžovatele upozornil, že žalovaný v souvislosti s rizikovostí dané komodity neodkazoval pouze na ojedinělé články publikované v tisku, ale rovněž na informativní článek na webových stránkách finanční správy z června 2013, v němž byly vyjmenovány některé rizikové komodity včetně mobilních telefonů.

[21] Co se týče samotné vědomosti o tom, že mobilní telefony jsou vnímány jako riziková komodita, lze stěžovateli přisvědčit, že není povinen aktivně vyhledávat informace o tom, s jakým zbožím jsou páchány podvody na DPH. Na druhou stranu od něj však lze jistě očekávat, že bude jakožto podnikatel sledovat právně-daňový režim jím obchodovaného zboží a jeho případné (chystané) změny. Byť to krajský soud připomněl v jiné souvislosti, nelze na tomto místě odhlédnout od toho, že mobilní telefony se s účinností od 31. 12. 2014 objevily v příloze č. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, která obsahuje seznam dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž se použije režim přenesení daňové povinnosti, stanoví-li tak vláda nařízením. Uvedená změna zákona byla přitom v parlamentu projednávána již od září 2014 a v prosinci 2014 byla schválena nejen ona, ale i příslušné nařízení vlády č. 361/2014 Sb., jímž byly mobilní telefony převedeny do režimu přenesení daňové povinnosti. Na základě informací z tisku, z webu finanční správy, ale i popsaného legislativního vývoje si tedy stěžovatel mohl být v rozhodnou dobu (říjen 2014 až duben 2015) dostatečně dobře vědom toho, že mobilní telefony jsou obecně z hlediska DPH považovány za rizikovou komoditu. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 204/2020 - 43, „*rizikovost komodity představuje obecnou kategorii, která se u různých komodit postupně vytváří s ohledem na četnost daňových podvodů, a proto je u nich zaváděn režim přenesení daňové povinnosti (srov. čl. 199 směrnice Rady 2006/112/ES), který má problém podvodů rychle řešit (srov. směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. 7. 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH). Zařazení určité komodity do této kategorie je na jednu stranu indicií pro obchodníky, aby při obchodování s touto komoditou postupovali obezřetněji, na druhou stranu se jedná též o ukazatel potenciálního rizika pro účely správy daní.*“ Ostatně, rizikovost dané komodity musela stěžovateli implikovat sama o sobě skutečnost, že mu správce daně již v roce 2013 adresně uložil vést záznamní povinnost ve vztahu k IMEI kódům.

[22] Nelze pak přisvědčit názoru stěžovatele, že je-li na určitou komoditu nahlíženo jako na rizikovou, neklade to na něj žádné zvýšené nároky nad rámec běžných preventivních

opatření. Z judikatury tohoto soudu plyne, že po daňovém subjektu lze požadovat zvýšenou obezřetnost, pokud již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti" transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze klást přísné požadavky na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci její účasti na možném podvodném jednání při uzavírání obchodu důvodně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019 - 58, či ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019 - 33). Obdobně z judikatury vyplývá, že při individuálním hodnocení subjektivní stránky je možno klást vyšší nároky na subjekt zavedený na trhu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2019, č. j. 2 Afs 100/2018 - 44). Správní orgány a krajský soud tedy nijak nepochybily, pokud od stěžovatele jakožto zavedeného obchodníka na trhu s mobilními telefony očekávaly zvýšená preventivní opatření a kontrolní mechanismy a jejich nedostatek mu následně kladly k tíži.

[23] Co se týče textu v bodě [9] napadeného rozsudku, jedná se o narativní část rozhodnutí, v níž krajský soud reprodukoval závěry žalovaného, nikoliv o úvahy samotného krajského soudu.

[24] Ve shodě s krajským soudem pokládá Nejvyšší správní soud za plausibilní argument správních orgánů, že rizikovost transakcí realizovaných stěžovatelem zvyšuje skutečnost, že tento nakupoval mobilní telefony mimo oficiální distribuční síť autorizovaných prodejců, kterou vytvořil výrobce dané spotřební elektroniky. Pokud sám výrobce této elektroniky nastavil svou obchodní politiku tak, že své zboží na konkrétní lokální trh umístil pouze skrze autorizované distributory, kteří se zavázali dodržovat podmínky prodeje stanovené výrobcem a zavazovat jimi případné další velkoodběratele, je možné považovat jakékoliv nákupy mimo tento oficiální distribuční kanál za faktor zvyšující dále rizikovost dané transakce bez ohledu na to, že takový „volný trh" fakticky existoval. Zboží je totiž do takového volného oběhu uvedeno při porušení minimálně distribučních smluvních podmínek stanovených výrobcem. Obchodování takovým způsobem samozřejmě samo o sobě nesvědčí o účasti na daňovém podvodu. Zvyšuje však nároky na osoby, které tímto způsobem nakupují již tak rizikovou komoditu. V takovém případě nestačí ověřovat, že je nakupováno originální zboží (tedy nikoliv falešné), ale i to, že toto zboží pochází ze skutečně věrohodného zdroje, tedy důkladně prověřovat samotné obchodní partnery (zvláště jedná-li se o zcela novou obchodní spolupráci s danou korporací), seriózност jejich nabídek (co do obvyklosti a oprávnění prodávat zboží mimo oficiální trh, reálnosti existence nabízeného množství daného zboží na neoficiálním trhu a odchylky nabízené ceny od jednotné ceny, způsobu prezentace nabídky atd.) i původ zboží. Z popisu průběhu obchodů a podkladů založených ve správním spise vyplývá, že stěžovatel těmto požadavkům nedostál, neboť si při obchodování s rizikovou komoditou počínal naopak značně ledabyle, nijak neověřoval možnosti a podmínky prodeje daného zboží mimo oficiální distribuční síť, navazoval zcela neformální spolupráci s neznámými subjekty, které - ač převážně nebyly nijak zavedené na trhu se spotřební elektronikou - mu byly schopny během 6 měsíců spolupráce dodat telefony Apple

v množství prakticky srovnatelném s objemem obchodovaným jednotlivými tuzemskými operátory na oficiálním trhu za celý rok 2014 (dle zjištění správce daně jich prodal každý z operátorů na velko- a maloobchodním trhu mezi 15 000 a 25 000 ks), a nevěnoval pozornost nestandardním okolnostem na straně svých dodavatelů.

[25] Stěžovatel upozorňuje na to, že jej k dodavatelům BENTUSTEN, N.I.N.A. a Navis pojila osobní známost. Poukázal konkrétně na P. D. z BENTUSTEN. Ze správního spisu i podání stěžovatele vyplývá, že spolupráce s touto společností začala bezprostředně po ukončení tříměsíční spolupráce s RED AMPLIO. V případě obou společností měla dodávky zajišťovat právě osoba označovaná jako P. D. Již samotný způsob navázání obchodní spolupráce s RED AMPLIO a prověření tohoto dodavatele však nelze považovat za standardní a obezřetný. Spolupráce začala tím, že stěžovatel obdržel dne 8. 10. 2014 nepodepsaný e-mail z adresy redamplio@gmail.com s textem: „*Dobrý den nabízíme iphone 5s 16gb eu silver (master carton sealed) 540 ks v ceně 497,50 eur/ks.*“ Ze shromážděných údajů vyplývá, že společnost vznikla v lednu 2014 jako tzv. *ready made* a měla sídlo v *office house* a žádnou provozovnu. V době navázání obchodní spolupráce byl jejím jediným jednatelem a společníkem maďarský občan bez adresy pobytu v České republice, webové stránky byly vytvořeny ve velmi primitivní formě na doméně, která poskytuje službu vytvoření webových stránek zdarma, a obsahovaly pouze povšechnou informaci o tom, že se společnost zabývá velkoobchodním prodejem mobilních telefonů a jejím obchodním ředitelem je P. D., bez telefonního spojení. S ohledem na krátkou existenci společnosti pak nebylo možné ověřit si v obchodním rejstříku (účetních závěrkách), jakým finančním a majetkovým zázemím disponuje. Lze plně přisvědčit správci daně, že tuto společnost nebylo možno na základě výše citované nabídky ve spojení s veřejně dostupnými informacemi rozhodně považovat za zavedeného a zkušeného obchodníka. Přesto stěžovatel na (v podstatě anonymní) nabídku od zcela neznámé osoby neautorizované k prodeji daného zboží reflektoval a následující den u ní objednal 540 ks telefonů v hodnotě 6 mil. Kč. Objednávce předcházelo pouze zaslání firemních údajů protistrany (DIČ, výpis z obchodního rejstříku), IMEI kódů a fotky zboží, ujasnění výše ceny, způsobu dodání a placení. Stěžovatel následně od tohoto dodavatele v období říjen až prosinec 2014 odebral 6 000 ks iPhonů v hodnotě téměř 69 mil. Kč, a to pouze prostřednictvím e-mailové komunikace, bez navázání osobního kontaktu a písemné smlouvy a především pak, aniž by si nějakým způsobem ověřil, že osoba, s níž jedná (pod jménem P. D.), má vůbec nějaké zástupčí oprávnění. Spolehl se na to, že tato osoba byla uvedena jako obchodní ředitel na výše popsaných webových stránkách, vystupovala pod touto identitou v e-mailu a měla přístup k firemnímu internetovému bankovnictví. I podle Nejvyššího správního soudu lze pochybovat o tvrzení stěžovatele, že si ověřil, že jedná s P. D., neboť podle zjištění policejních orgánů pod touto identitou vystupovaly dvě různé osoby. Za situace, kdy stěžovatel nijak neidentifikoval osobu, s níž jednal, nelze hovořit o tom, že by se stal obětí sofistikovaného podvodu. Touto obětí se stal v důsledku vlastního lehkovážného přístupu. Od ledna 2015 pak začal stěžovatel namísto RED AMPLIO čile obchodovat v objemu desítek milionů Kč s dodavatelem BENTUSTEN, u něhož lze vysledovat prakticky tytéž podezřelé okolnosti (blíže str. 18 a 19 zprávy o daňové kontrole). Stěžovatel odvozoval spolehlivost a věrohodnost tohoto dodavatele ze skutečnosti, že k němu přešel P. D., tedy osoba, u níž neměl ověřené zástupčí oprávnění ani identitu již u předchozího dodavatele a která začala zastřešovat milionové obchody s rizikovou komoditou v objemu tisíců kusů u dalšího neautorizovaného dodavatele

bez obchodní historie, zkušeností, zázemí a opět s jednatelem cizí státní příslušnosti bez místa pobytu v ČR (Slovensko), který podle údajů v obchodním rejstříku figuroval v dalších 25 angažmá. Za popsaných okolností nelze vejít na argumentaci stěžovatele, že mu nemohly vzniknout žádné pochybnosti o solidnosti obou obchodních partnerů. Na tom nic nemění, že to byl právě P. D., kdo měl přístup k interním informacím, do datových schránek, k účtům atd. Naopak se jedná o poměrně typické uspořádání ve společnostech, které mají toliko formální charakter a nastrčeného jednatele, který je v obchodování zcela pasivní a nic o něm neví (viz zjištění správce daně a výpovědi těchto osob). Krajský soud v této souvislosti poměrně trefně poukázal na to, že zvláště v případě menších společností (u obou činil průměrný počet pracovníků podle výkazů 5, základní kapitál byl 200 000 Kč a stejná osoba byla jediným společníkem a jednatelem) by to měl být běžně právě jednatel, kdo bude mít o jejich denním chodu přehled a bude stát za jejími obchodními rozhodnutími. Na tuto argumentaci stěžovatel v kasační stížnosti nijak nereflektoval, pouze zopakoval, že je obecně zcela běžné nejednat přímo s jednateli.

[26] K dalším dvěma dodavatelům N.I.N.A. a Navis stěžovatel toliko obecně poukázal na to, že měl historickou zkušenost s jejich zástupci, kteří dříve pracovali pro jiné obchodní partnery stěžovatele. V obou případech se nejednalo o statutární orgány, ale o osoby, které vyřizovaly jednotlivé obchody. Ve stejné míře obecnosti je k tomu možno uvést, že na základě takové formy zkušenosti se nelze legitimně bez dalšího spoléhat na to, že i ten, za koho dané osoby jednají, je ve všech ohledech spolehlivým obchodním partnerem (viz výše příklad P. D. a RED AMPLIO a BENTUSTEN). Ve vztahu k phoneLEVEL stěžovatel neuplatnil žádné konkrétní námitky stran nedostatečné identifikace objektivních skutečností správcem daně.

[27] Stěžovatel dále zpochybnil, že by bylo možno považovat za nestandardnost obchodních vztahů, do nichž vstupoval, absenci písemných smluv. Stěžovateli lze přisvědčit, že uzavření písemné smlouvy samo o sobě nic nevypovídá o tom, zda je dodavatel zapojen do podvodu na DPH. Písemná smlouva však může do jisté míry fungovat jako preventivní nástroj vůči těm podvodným dodavatelům, kteří se spoléhají na co nejnižší formálnost vzájemných vztahů třebas i s ohledem na komplikace spojené se zapojením případného nastrčeného jednatele. Lpění na formálním zakotvení vzájemné spolupráce je totiž může odradit od jejího navázání. Absence alespoň rámcové řádné písemné smlouvy pak ukazuje na neobezřetnost daňového subjektu v přístupu k danému obchodnímu vztahu, zvláště za situace, kdy se daňový subjekt pohybuje tak jako stěžovatel v segmentu trhu s rizikovou komoditou, nadto neoficiální cestou a s novým, zcela neznámým, na trhu nezavedeným a blíže neprověřeným dodavatelem, přičemž hodnota uzavíraných obchodů dosahuje okamžitě milionové částky a tvoří objemově největší část jeho obratu. Smyslem písemné smlouvy pak není pouze zakotvit dodání zboží a jeho úhrady, jak její smysl zjednodušeně redukuje stěžovatel. Daňový subjekt se její pomocí může rovněž chránit před faktickými, ale především před právními vadami, sjednat různé formy záruk, zajištění apod. Poněkud iluzorní je představa stěžovatele, že by jakékoliv vady zboží vylučovalo to, že je vyrobeno renomovanou firmou. Tato skutečnost nijak nevylučuje způsobení vad například neodbornou manipulací se zbožím, nesprávným způsobem skladování a už vůbec nemá žádnou relevanci vůči případným vadám právním.

[28] K výtce vůči úvaze správce daně aprobované krajským soudem, že se u stěžovatele neobvykle výhodně setkávala poptávka s nabídkou, je třeba uvést, že to byl sám stěžovatel, kdo ve svém vyjádření ze dne 31. 5. 2015 před správcem daně uvedl, že nabídky na koupi telefonů dostával každodenně a následné nalézání zájemců o koupi iPhonů popsal tak, že „*ve většině případů jsme již zajištěného odběratele měli, nabídky jsme zasílali e-mailem, skypem, případně i přes webové prostředí portálu GSMexchange*." Sám tedy hovořil o velmi blízkém časovém sepětí nákupu a prodeje zboží. Doplnil i to, že v případě odmítnutí převzetí zboží (k čemuž docházelo dle jeho slov výjimečně), spoléhal na svou schopnost potvrzenou dlouholetými zkušenostmi zboží rychle nabídnout jiným odběratelům, pouze v některých případech je krátkodobě držel skladem a následně nabízel na trhu. Jeho kasační tvrzení, že plánování obchodu trvalo i týdny, je s tímto popisem ve zjevném rozporu.

[29] Co se týče námitek proti tvrzení správních orgánů, že stěžovatel náhle změnil obchodní činnost po zavedení systému přenesené daňové povinnosti, lze odkázat na odůvodnění v bodě [75] napadeného rozsudku, kde krajský soud vysvětlil, že tato změna spočívala právě v ukončení velkoobjemových nákupů telefonů iPhone a jejich dodání do jiného členského státu. Žádnou takovou transakci již totiž stěžovatel po 1. 4. 2015 neuskutečnil a těsně před tímto datem výrazně navýšil objem přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Stěžovatel tvrdí, že k ukončení spolupráce došlo na základě rozhodnutí dodavatelů o přerušení obchodní činnosti.

[30] Nejvyšší správní soud konstatuje, že změna obchodní činnosti po zavedení přenesené daňové povinnosti nepochybně v prvé řadě svědčí o objektivní existenci podvodu na DPH. V rámci vědomostního testu u nedbalostní účasti na podvodu, na rozdíl od prokázání existence podvodu na DPH, jistě nelze klást k tíži daňového subjektu okolnosti, které v době uskutečnění určité transakce ještě nenastaly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2022, č. j. 8 Afs 358/2019 - 86, bod 38). V rámci vědomostního testu však lze i v případě nevědomé účasti na podvodu k tíži stěžovatele přičíst výrazné navýšení objemu obchodování s mobilními telefony iPhone těsně před zavedením přenesené daňové povinnosti. Výrazné navýšení obchodů s rizikovou komoditou těsně před změnou právní úpravy bránící takovým podvodům mělo zkušeného obchodníka v oboru minimálně upozornit na probíhající podvod na DPH. Tato okolnost, ve spojitosti s ostatními zjištěními daňových orgánů, tedy dostatečně svědčí minimálně o nedbalostním zapojení stěžovatele do podvodu na DPH.

[31] Žalovaný zmiňoval vedle nevědomé účasti stěžovatele na podvodu alternativně i možnost jeho vědomé účasti na podvodu *(„daňový subjekt věděl nebo minimálně vědět měl a mohl"*). Ačkoliv primárně byla jeho účast posuzována optikou nevědomé (nedbalostní) účasti na podvodu, neboť to je dostatečné pro stejné daňové důsledky, soud dodává, že v případě vědomé účasti může o podvodu někdy svědčit i okolnost nastalá až po konci daňového podvodu. Musí se však jednat o takovou okolnost, která poukazuje na vědomí daňového subjektu o podvodu již v době jeho páchání. V tomto ohledu je jen těžko vysvětlitelné, že stěžovatel poté, co mu jeho dodavatelé telefonů Apple náhle přestali dodávat, nevyvinul žádné úsilí, aby bylo v obchodech pokračováno. U řádného obchodníka si lze jen těžko představit, že ze dne na den přijde o významný objem obchodů, který je podle jeho tvrzení lukrativní a reálný, a nebude se snažit dodavatele

přesvědčit, aby mu i nadále dodával nebo se nebude snažit získat alternativního dodavatele. Naprostý nezájem o pokračování v obchodech naopak svědčí tomu, že obchody s těmito telefony, aniž by v rámci nich nedošlo k podvodu na DPH, nebyly od začátku ekonomicky reálné, a proto o ně ztratil jakýkoliv zájem i stěžovatel, jakmile bylo zřejmé, že podvod již není možný.

[32] Námitky týkající se hotovostních výběrů a okolností nesouvisejících se stěžovatelem jsou neprojednatelné. Směřují vůči rozhodnutí správních orgánů a opakují žalobní tvrzení, jimiž se krajský soud zabýval v bodě [74] a [73] napadeného rozsudku. Zde ve vztahu k hotovostním výběrům zdůraznil nekonzistentnost vysvětlení předkládaných stěžovatelem v průběhu daňového řízení a absenci důkazních prostředků k prokázání jeho tvrzení. Ve vztahu k událostem v řetězci předcházejícím dodání stěžovateli krajský soud přisvědčil stěžovateli, že takové skutečnosti nelze hodnotit v rámci tzv. vědomostního testu. Tyto toliko dotváří, že došlo k zasažení řetězců podvodem na DPH. Podezřelost soud spojil pouze s četností, výhodností a objemem nabídek dané komodity mimo autorizovaný distributorský řetězec. Odkazem na žalobní tvrzení se zdejší soud zabývat nemohl, neboť předmětem přezkumu není rozhodnutí žalovaného, ale rozsudek krajského soudu.

[33] K tomu, že je důležité zabývat se otázkou původu zboží, právě proto, že je obchodováno mimo oficiální (autorizovaný) distributorský kanál, jímž výrobce umísťuje své zboží do oběhu, se Nejvyšší správní soud vyjádřil výše. Takový požadavek nelze chápat dogmaticky, jak naznačuje stěžovatel, tedy že by měl snad vlastními silami před přijetím nabídky detekovat celý řetězec, jímž se mobilní telefony pohybovaly od jejich výrobce až ke stěžovateli. To od stěžovatele jistě nelze požadovat. To, co se od něj jakožto od zkušeného obchodníka s touto spotřební elektronikou očekává, je určitá přirozená opatrnost, tedy komplexnější kritické zhodnocení nabízené obchodní příležitosti a prověření podmínek panujících na trhu. Z vyjádření mobilních operátorů vyplývá, že korporace Apple distribuuje své výrobky pouze prostřednictvím autorizovaných prodejců za podmínek stanovených výrobcem s tím, že při dalším prodeji budou i tito distributoři zavázáni, aby dodržovali podmínky stanovené výrobcem. V podstatě by se tedy nemělo na trhu objevit dané zboží jinak, než doprovázené podmínkami stanovenými výrobcem. Na českém trhu existovalo pouze pět entit, které byly oficiálními distributory. Lze připustit, že v určitém množství se na trh dostane zboží i mimo tento kanál. Je však poněkud zarážející, aby bylo právě na českém trhu mimo oficiální distribuční síť a podmínky stanovené výrobcem dostupné tak obrovské množství daných výrobků (stěžovatel jich každý měsíc zobchodoval nižší tisíce kusů), nadto od neznámých nezavedených dodavatelů bez obchodní historie a zázemí či do té doby podnikajících ve zcela jiném oboru (zde realitní činnost). Jak dále plyne z vyjádření mobilních operátorů, právě u výrobce Apple došlo v důsledku nepromítnutí reálného směnného kurzu k tomu, že na českém trhu byla v roce 2014 cena jeho výrobků výhodnější než v okolních zemích, které mají měnu EUR. Množstevní anomálii výrobků dostupných na českém „volném“ trhu tedy nelze přikládat ani volnému pohybu daného zboží uvnitř společného trhu EU. Především množství zboží nabízeného bez podmínek stanovených výrobcem výše popsanými korporacemi by obchodníka zorientovaného na trhu skutečně mělo vést k obezřetnosti při akceptování takových nabídek. Nehledě na to, že se podle veřejně dostupných informací v případě mobilních telefonů jednalo z hlediska DPH o rizikovou

komoditu (viz výše). Ledabylý přístup a podcenění situace nelze akceptovat s prostým poukazem na to, že se takto podle ničím nepodloženého tvrzení stěžovatele běžně obchodovalo. *„Pokud si plátce počíná běžně a obvykle neobezřetně, není to okolnost, která by mohla svědčit v jeho prospěch a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu. Právě naopak takové tvrzení svědčí o obecné absenci kontrolních mechanismů v obchodní činnosti*“ – rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55.

[34] Co se týče nastavení kontrolních mechanismů, Nejvyšší správní soud již mnohokrát opakoval, že není povinností orgánů finanční správy sdělovat daňovému subjektu, jaká kontrolní opatření měl přijmout, aby účinně odhalil daňový podvod a zabránil své účasti na něm (např. rozsudky ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 - 51, ze dne 13. 5. 2021, č. j. 7 Afs 265/2020 - 61, a ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019 - 79). Ostatně, po daňových subjektech se nepožaduje, aby přijímaly dokonalá opatření, která je za všech okolností zbaví rizika, že uskuteční zdanitelné plnění v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce, který byl objektivně zasažen na některém z předchozích či následujících článků podvodem na DPH. Postačí, že daňový subjekt prokáže, že s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem dané věci dodržel rozumný standard přiměřené obezřetnosti při uzavírání obchodních vztahů. V takovém případě mu totiž v případě existence podvodu na DPH svědčí dobrá víra stran legality uskutečněných plnění.

[35] Přestože stěžovateli nelze upřít, že nějaká kontrolní opatření ve směru ke svým dodavatelům praktikoval (např. ověření jejich existence v obchodním rejstříku, v registru plátců DPH, či v databázích VIES a ARES, ověření zveřejnění bankovních účtů, evidence IMEI kódů), jednalo se spíše o základní ověření identity dodavatele. Nadto tato opatření v případě společností RED AMPLIO a BENTUSTEN podle všeho aplikoval spíše formálně a mechanicky, neboť u těchto bylo možné nabýt určité pochybnosti o jejich solidnosti již jen na základě veřejně dostupných informací a způsobu prezentace nabídky (viz výše). Stěžovatel však především při nastavení kontrolních opatření pominul, že vstupuje na neoficiální trh s rizikovou komoditou a své chování této skutečnosti nijak nepřizpůsobil. Jak plyne z výše uvedeného, stěžovatel neprověřoval řádně své dodavatele, ani jejich schopnost obstarat mimo oficiální trh značné množství daného zboží za výhodných cenových podmínek, přestože se jednalo o nováčky na trhu. Neprováděl žádnou identifikaci osob prezentujících se jako jejich zástupci. Ze správního spisu dále plyne, že se ani dostatečně nezajímal o podmínky distribuce produktů Apple a spolehl se v tomto ohledu na tvrzení svých dodavatelů. Neobstojí přitom tvrzení stěžovatele, že tyto podmínky nemusel zjišťovat, neboť neobchodoval přímo s Apple. Byla to totiž právě obchodní politika této společnosti, která výrazně znesnadňovala výskyt a pohyb jejích výrobků mimo autorizovanou distribuční síť. Znalost omezení vztahujících se k obchodování s výrobky Apple tedy mohla stěžovatele vést k podstatně obezřetnějšímu ověřování solidnosti nabídek, které obdržel.

[36] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný v projednávané věci postupoval při posouzení prováděných kontrolních opatření v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Stěžovatel totiž své legitimní očekávání dovozuje z pozdějšího rozhodnutí žalovaného. Legitimní očekávání by však mohlo založit pouze předchozí rozhodnutí žalovaného, jímž by byla posuzována stěžovatelem prováděná kontrolní opatření. Nadto vyplývá z vyjádření žalovaného, že v označené navazující věci

ani kontrolní opatření neposuzoval, neboť důvodem pro zrušení rozhodnutí správce daně bylo neprokázání vědomosti stěžovatele o jeho účasti na podvodu na DPH (jednalo se o jiný druh zboží a jiné dodavatelské řetězce než v nyní posuzované věci).

[37] Nejvyšší správní soud neshledal v rozhodnutích daňových orgánů a krajského soudu ani žádné další vady, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit. Jejich závěry mají plnou oporu ve správním spisu a jsou podrobně zdůvodněny. Zdejší soud se s jejich hodnocením ztotožnil, plně jej přebírá a v podrobnostech na ně odkazuje. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani (obecnější) polemiku stěžovatele s jejich argumentací.

[38] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*). Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 6. září 2022

David Hipšr
předseda senátu