

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **STARCOM INTERNATIONAL s. r. o.**, se sídlem Rudná 1117/30a, Ostrava – Vítkovice, zastoupený 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 Ostravě ze dne 31. 8. 2020, č. j. 22 Af 81/2017-143,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září až prosinec roku 2013 a únor až květen roku 2014 (dále jen „předmětná zdaňovací období“). Při daňové kontrole správce daně zjistil, že žalobce byl zapojen do řetězce transakcí, jejichž cílem bylo vylákání výhody na DPH podvodným způsobem, o kterém žalobce minimálně vědět mohl a měl, přičemž nepřijal taková rozumná opatření, kterými by se své účasti na podvodu na DPH vyhnul.

[2] Správce daně na základě výsledků daňové kontroly odepřel žalobci nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele, obchodní společnosti AZ Group Czech s.r.o., se sídlem Letohradská 755/50, 170 00 Praha, DIČ: CZ28383818 (dále jen „AZ Group“), za předmětná zdaňovací období. Správce daně tedy dne 2. 5. 2016 vydal platební výměr č. j. 1918046/16/3202-50521-803700, a dne 3. 5. 2016 platební výměry

č. j. 1917614/16/ 3202-50521-803700, č. j. 1917724/16/3202-50521-803700, č. j. 1917877/16/3202-50521-803700, č. j. 1951186/16/3202-50521-803700, č. j. 1918150/16/3202-50521-803700, č. j. 1918190/16/ 3202-50521-803700 a č. j. 1918226/16/3202-50521-803700, kterými byla žalobci vyměřena DPH za předmětná zdaňovací období.

[3] Rozhodnutím ze dne 24. 5. 2017, č. j. 23368/17/5300-21441-711676, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil výše uvedené platební výměry na DPH za předmětná zdaňovací období.

II.

[4] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který rozsudkem ze dne 24. 9. 2018, č. j. 22 Af 81/2017-91, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek na základě kasační stížnosti žalovaného zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 454/2018-49, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[5] V dalším řízení krajský soud rozsudkem ze dne 31. 8. 2020, č. j. 22 Af 81/2017-143, podanou žalobu zamítl.

[6] Krajský soud dospěl k závěru, že v případě žalobce správce daně doložil skutečnosti, které ve svém souhrnu jsou podkladem pro důvodnou domněnku o existenci daňového podvodu (chybějící daně v řetězci), a zároveň uvedl objektivní nestandardní okolnosti, které měly být žalobci známy a které ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Jednotlivé námitky žalobce, kterými zpochybňoval naplnění objektivních okolností, pro něž mohl a měl vědět o existenci podvodu na DPH, podle krajského soudu nemohou závěr správce daně a žalovaného vyvrátit. Pro odepření nároku na odpočet přitom podle konstantní judikatury postačí nedbalost nevědomá, proto nelze podle krajského soudu spatřovat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v tom, že žalovaný odpovědnost žalobce koncipoval na závěru, že „věděl nebo vědět měl a mohl“, byť by bylo vhodnější mezi jednotlivými formami zavinění rozlišovat. Stran důkazního návrhu znaleckým posudkem a aplikace institutu ručení podle § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), na situaci podvodu na DPH krajský soud odkázal na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu, jímž je vázán. Pokud se jedná o otázku porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), krajský soud shledal tuto námitku nedůvodnou. Žalovaný v napadeném rozhodnutí reagoval na důkazní návrhy žalobce a zabýval se jím vznesenou argumentací; nebylo povinností žalovaného žalobce předem seznamovat se svým pohledem na uvedené. Ohledně žalobní námitky stran nevyslechnutých svědků krajský soud uvedl, že žalobce důkazní návrh na výslechy svědků nevznesl. Jeho odvolací námitka byla vedena pouze v obecné rovině, kdy polemizoval s výběrem důkazních prostředků – s provedenými výslechy svědků. Žalobce netvrdil žádné skutečnosti, které by měli jiní svědci potvrdit či vyvrátit, a neuváděl, jaké konkrétní osoby k výslechu navrhuje. Vzhledem k obecnosti odvolací námitky krajský soud považoval její vypořádání za zcela dostatečné. K žalobní námitce selektivního hodnocení ICQ komunikace krajský soud konstatoval, že neshledal její tendenční či účelový výklad ze

strany správních orgánů. Co se nehodnoceného protokolu o trestním řízení týká, podle názoru krajského soudu jím žalobce vyvracel závěr správce daně o tom, že předmětem transakcí bylo stále stejné zboží. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí k tomuto důkazu skutečně nevyjádřil, jeho rozhodnutí však není primárně na zjištění o opakovaném předprodávání téhož zboží vystavěno. Nejedná se tak podle krajského soudu o vadu, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. V podrobnostech pak zdejší soud odkazuje na rozsudek krajského soudu, který je k dispozici na www.nssoud.cz.

III.

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě obsáhlou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Stěžovatel namítal, že rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu trpí nepřezkoumatelností.

[9] V dalším okruhu námitek stěžovatel napadal závěr o existenci podvodu a své účasti na něm. Z rozhodnutí žalovaného není zřejmé, v čem podvod spočíval. Krajský soud nesprávně posoudil daňovou ztrátu (narušení daňové neutrality) a nadměrný odpočet jako neoprávněnou daňovou výhodu. Stěžovatel dále zpochybnil jednotlivé skutečnosti, z nichž krajský soud a žalovaný dovozují podvod na DPH (průběh obchodování, zprostředkovatelská role stěžovatele, absence reklamací, nezjištění konečného spotřebitele).

[10] Stěžovatel zpochybnil i hodnocení objektivních okolností, z nichž prý mohl a měl poznat, že se zapojil do daňového podvodu (chybějící písemné smlouvy, obecné označení zboží, žádné kontroly kvality zboží, určení ceny, neznalost osob jednajících za odběratele, odložená splatnost ceny vázaná na úhradu od odběratele, nesrovnalosti v dokladech, úhrada zvlášť ceny a DPH, zjištěné imitace SSD disků ve vzorcích zboží, průběh obchodů zjištěný z ICQ komunikace), a jejich poměřování s obecnou obchodní praxí. Stěžovatel postrádal příčinnou souvislost jak mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet, tak mezi existencí podvodu na DPH a svým povědomím o něm.

[11] Nesprávné je podle stěžovatele též posouzení subjektivní stránky jeho jednání, tedy toho, zda věděl, nebo mohl a měl vědět o podvodu.

[12] Stěžovatel nesouhlasil ani se závěry krajského soudu a žalovaného o preventivních opatřeních, která měl přijmout, aby zamezil své účasti na podvodu.

[13] V poslední části kasační stížnosti se stěžovatel věnoval údajným vadám daňového řízení: selektivnímu hodnocení ICQ komunikace; opomenutému protokolu z trestního řízení a opomenutým výslechům svědků; znaleckému posudku vypracovanému znaleckým ústavem Česká znalecká a.s.; důkazní aktivitě daňových orgánů; porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a překvapivosti rozhodnutí žalovaného.

[14] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

[16] Stěžovatel v replice setrval na svých postojích, dále je rozvedl a v reakci na vyjádření žalovaného i podpořil judikaturou (zejména k otázkám podvodného charakteru celého řetězce, jeho účasti v něm a rozpadu řetězce). Nově též zpochybnil závěry krajského soudu týkající se ručení podle § 109 zákona o DPH a navrhl, aby Nejvyšší správní soud položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU.

IV.

[17] 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 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) předesílá, že skutkově i právně obdobnou věcí se zabýval již v rozsudku ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, jímž zamítl obsahově obdobnou kasační stížnost společnosti MEGASTAR World s.r.o., která je s nynějším stěžovatelem personálně propojena, podanou proti rozsudku krajského soudu ze dne 20. 8. 2020, č. j. 22 Af 141/2017-115. S argumentací uvedenou v citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, a proto ji přebírá i v tomto rozsudku.

[20] Úvodem NSS zdůrazňuje, že rozsudek krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného nejsou nepřezkoumatelné. Ačkoli se krajský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení (či jeho doplnění), je z napadeného rozsudku jasně patrné, že se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného (s výjimkou požadavku na zajištění daně podle § 109a zákona o DPH). Nepřezkoumatelné totiž není rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud či správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). Správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž žalovaný a krajský soud svá rozhodnutí založili, je potom otázkou zákonnosti jejich rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti. NSS neshledal důvodnou ani žádnou z dílčích konkrétních námitek nepřezkoumatelnosti, blíže se k nim však vyjádří níže v souvisejících částech odůvodnění.

[21] K tomu NSS poznamenává, že žaloba v této věci má 43 stran a jejích pět doplnění dalších celkem 43 stran. Správní soud není povinen reagovat na každý dílčí argument

v podání, tím méně to od něj lze očekávat u podání takového rozsahu. Úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). To krajský soud udělal, a jeho rozsudek proto obstál jako přezkoumatelný. Podobný přístup při přezkumu rozsudku krajského soudu, proti němuž mířila 87 stránková kasační stížnost a 18 stránková replika, zvolil i samotný NSS.

[22] Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU i NSS je nárok na odpočet daně nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Podvodem na DPH se označuje situace, v níž jeden daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede státní pokladně vybranou DPH, a další subjekt si ji naopak odečte, aby získal daňové zvýhodnění. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Nelze však za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové vztahy a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet a prokázat, že subjekt minimálně mohl vědět o skutečnostech ukazujících na možné podvodné jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *Vyrtych,* bod 69).

[23] Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 30 a judikatura tam citovaná). Za takové situace je při posuzování nároku na odpočet daně nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 34).

[24] Účast daňového subjektu na řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v tomto testu: **1)** správce daně je povinen vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tedy vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; **2)** pokud správce daně prokáže, že byl spáchán daňový podvod, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; **3)** pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, má daňový subjekt šanci se vyvinit, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading,* bod 13).

[25] Existenci podvodu na DPH prokazuje výhradně správce daně. Totéž platí i o zapojení daňového subjektu do podvodu včetně toho, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem. V posledním kroku, v němž se zkoumá, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil, pak může plátce daně předkládat argumenty a důkazní prostředky za účelem prokázání, že jednal profesionálně, obezřetně, přijal veškerá opatření, která po něm bylo možné spravedlivě požadovat v rámci prevence účasti na daňovém podvodu.

[26] Stěžovatel předně zpochybňuje závěry správce daně, žalovaného a krajského soudu týkající se chybějící daně (vzniku podvodu).

[27] Při prokazování existence podvodu musejí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se jednalo o daňový podvod (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, *Krpol,* bod 38). Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla narušena daňová neutralita, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním nebo více ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem daňového zvýhodnění. Chybějící daň však nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit; rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, *Autodoprava K&K,* bod 25).

[28] Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto třeba lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod jednoznačně popsán způsobem spáchání, přiřazen ke konkrétnímu článku často spletitého obchodního řetězce a vyčíslen, ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správce daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus,* bod 28).

[29] Společným znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficientů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o podvodném jednání, a podložit je zjištěními zachycenými ve spisu. Je třeba zjistit takové okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu budou představovat dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „(prokázání) existence daňového podvodu" je poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné prokázat existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, bod 26). Pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplacena, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci, závěr o existenci daňového podvodu bude zpravidla předčasný (již citovaný bod 25 rozsudku *Autodoprava K&K*).

[30] 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. nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).

[31] V této věci daňové orgány zjistily daňový podvod v dodavatelsko-odběratelském řetězci společností:

G.S.B. Trade s.r.o./Miclerene s.r.o. → AZ Group Czech → stěžovatel → ACRX Corporation Ltd./DEC Trans Sp. z.o.o.

[32] Daňové orgány vysvětlily, že stěžovatel v období září až prosinec 2013 a duben až květen 2014 nakupoval elektroniku od společnosti AZ Group a dodával ji společnosti ACRX se sídlem na Kypru, která ji dále „přeprodávala" společnostem se sídlem v Hongkongu a Itálii. V březnu 2014 pak stěžovatel elektroniku nakoupenou od společnosti AZ Group dodal společnosti DEC Trans se sídlem v Polsku, a to do spedičního skladu v Itálii. Stěžovatel si jako poslední tuzemský článek uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu; na výstupu pak deklaroval uskutečnění osvobozených plnění s nárokem na odpočet daně z dodání zboží do jiného členského státu společnosti ACRX, resp. DEC Trans podle § 64 zákona o DPH.

[33] Správce daně shledal ve čtyřech zprávách o daňové kontrole chybějící daň u společnosti GSB, ve dvou zprávách u společnosti Miclerene a ve dvou zprávách u společnosti AZ Group. Žalovaný navíc také u společností Gamexi s.r.o. a Robinia Trading s.r.o. (články řetězce, které figurují před stěžovatelem). Společnost GSB při postupu k odstranění pochybností neprokázala údaje v daňovém tvrzení za 3. a 4. čtvrtletí roku 2013: přijetí zdanitelných plnění od Robinie a uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch AZ Group. Během postupu k odstranění pochybností se GSB stala vůči místně příslušnému správci daně zřejmě účelově nekontaktní. Správce daně ukončil daňová řízení tak, že z daňového přiznání vyloučil veškerá deklarovaná přijatá plnění a stanovil této společnosti vlastní daňovou povinnost za 3. a 4. čtvrtletí roku 2013 ve výši cca 17 milionů Kč a 32 milionů Kč. Společnost tuto daň neuhradila a podle daňových orgánů lze reálně předpokládat, že ji ani v budoucnu neuhradí vzhledem k okolnostem, které charakterizují její ekonomickou činnost. Společnost GSB nevykonává reálnou ekonomickou činnost, do jejího vedení byl účelově dosazen cizí státní příslušník s trvalým pobytem ve Velké Británii, společnost sídlí na virtuální adrese. Po dobu svého fungování v řetězci podávala prostřednictvím pověřené osoby daňová přiznání k DPH, vedla příslušnou evidenci, vystavovala faktury a další daňové doklady a reagovala na výzvy správce daně tak, aby poskytla dalším článkům řetězce a deklarovaným obchodním případům zdání reálnosti a legality, avšak v okamžiku zvýšeného zájmu správce daně se stala nekontaktní.

[34] Společnost Miclerene v době uskutečnění šetřených plnění byla novým plátcem DPH (byla registrována od 3. 1. 2014). Jednatelem a jediným společníkem byl cizí státní příslušník s trvalým pobytem ve Velké Británii. Její sídlo se nachází na virtuální adrese a pro správce daně je nekontaktní. Daňová přiznání k DPH za zdaňovací období únor a březen 2014, ve kterých deklarovala vstupy a výstupy v řádu desítek milionů korun a minimální daňovou povinnost, tato společnost sice podala, vykázanou daňovou povinnost však neuhradila. U této společnosti byl ke dni 22. 5. 2017 evidován dluh na DPH ve výši 21 271 607,99 Kč.

[35] Z odpovědi dožádaného správce daně z prosince roku 2014 plyne, že AZ Group pro něj nebyla kontaktní, nebylo proto možné ověřit skutečnosti týkající se přijatých a uskutečněných plnění ani to, zda z nich byla přiznána a odvedena daň. Společnost Gamexi, dodavatel společnosti Robinia, za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2013 nepřiznala žádná uskutečněná plnění pro Robinii, z tohoto plnění tak nebyla přiznána ani odvedena daň. Tato společnost podle sdělení dožádaného správce daně z října 2014 nemá žádný majetek, skladovací prostory ani zaměstnance. Společnost Robinia, dodavatel společnosti GSB, byla vůči správci daně rovněž nekontaktní a nemohly tak být ověřeny skutečnosti stran obchodní spolupráce a ani to, zda byla z předmětných plnění přiznána a odvedena daň. Žalovaný proto konstatoval chybějící daň i u těchto článků řetězce.

[36] Podvodnému charakteru řetězce nasvědčuje také to, že většina článků řetězce je nekontaktních a má virtuální sídlo (Gamexi, Robinia, GSB, Miclerene a AZ Group). V jejich orgánech figurují cizinci. Po uskutečnění sporných plnění byl některým společnostem přidělen status nespolehlivého plátce (AZ Group, GSB), zrušena registrace k DPH (Gamexi, ACRX), vydány zajišťovací příkazy, zjištěn úpadek a prohlášen konkurs na majetek společnosti (AZ Group).

[37] Stěžovatelova obchodní činnost spočívala v nákupu a prodeji typově stále stejného zboží ve velkých objemech stovek milionů korun mezi pevně stanoveným dodavatelem a odběratelem za určenou cenu, bez prověření zboží (jeho kvality a původu) a bez písemných smluv. Společnosti neměly dohodnutý postup při reklamaci zboží, ostatně žádná reklamace kvality zboží neproběhla, což je při obchodovaném množství zboží nepravděpodobné. Transakce mezi AZ Group, stěžovatelem a ACRX, resp. DEC Trans fakticky řídila jedna osoba (F. B. mladší), která oficiálně nefigurovala v žádné ze zapojených společností. Podezřelé se daňovým orgánům zdály také okolnosti, za nichž subjekty navázaly obchodní spolupráci, a fakt, že se zboží „přeprodávalo“ dalším spedičním skladům, a nikoli konečným spotřebitelům.

[38] Stěžovatel namítá, že neměl tušení o existenci jiných společností než AZ Group a jejich (svém) zapojení do řetězce. To je otázka, kterou se bude NSS zabývat až při přezkoumávání druhého kroku testu (bod [24] výše), tedy až bude zkoumat subjektivní stránku stěžovatelovy účasti na podvodu. V tomto kroku bylo povinností daňových orgánů zjistit a popsat okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, tedy tomu, že v řetězci chybí daň, jiná osoba (stěžovatel) se snaží vylákat daňovou výhodu (odpočet DPH) a chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. To se daňovým orgánům v této věci podařilo a jejich závěry ve svém souhrnu odpovídají míře pravděpodobnosti, která se vyžaduje pro úsudek o existenci podvodu na DPH (bod [29] výše).

[39] Nebylo nutné, aby daňové orgány prokázaly přímé stěžovatelovo propojení se všemi společnostmi v řetězci. Stačilo, že vysvětlily fungování řetězce jako celku, jehož byl stěžovatel součástí, a jeho roli v něm. Není třeba, aby se všechny články řetězce znaly navzájem a věděly o sobě. Správce daně ani nemusel rozkrýt celý dodavatelsko-odběratelský řetězec. To často ani nebude objektivně možné, jsou-li v řetězci společnosti typu *missing trader*, které umožní zastřít skutečný původ zboží. Judikatura nevyžaduje, aby byla chybějící daň přesně vyčíslena a nezbytně přiřazena ke konkrétnímu

článku řetězce (závěry citované v bodě [28] výše). Požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně přímo u dotčeného subjektu v pozici *missing trader* by v zásadě bránil postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout (rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40, *Dynasty Partner*, bod 45). Příčinná souvislost mezi neodvedením daně a odpočtem, kterou požadoval stěžovatel, spočívá v souhrnu zjištěných okolností. Ty sice nepřímo, ovšem s požadovanou mírou pravděpodobnosti, vypovídají o tom, že jednání článků v řetězci nebylo náhodné, ale záměrné s cílem získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Napadenému rozhodnutí neubírá na přesvědčivosti ani to, že daňové orgány nezjistily, že by některý článek řetězce neodvedl při pořízení zboží z jiného členského státu České republice daň. Zjistit další články řetězce a přesnou výši chybějící daně znemožnily právě nekontaktní společnosti v řetězci. Nekontaktní subdodavatelé zabránili daňovým orgánům ověřit průběh transakcí, původ zboží a plnění daňových povinností. Právě tato okolnost v kombinaci s dalšími významně svědčí o existenci podvodu.

[40] Krajský soud sice poněkud nepřesně a zjednodušeně uvedl, že podvod byl zjištěn v přeshraniční transakci, při níž bylo zboží nejprve předmětem daně při jeho dodání dalšímu plátci a následně bylo od daně osvobozeno s nárokem na odpočet daně při dodání zboží do jiného členského státu (bod 23 napadeného rozsudku). Jistě tím ale nemyslel, že podvod spočívá jen v uplatnění odpočtu, jak mu podsouvá stěžovatel v kasační stížnosti. Podstatné je, že krajský soud ve shodě s daňovými orgány zjistil chybějící daň (v tom, že nebylo možné ověřit skutečného subdodavatele a původ zboží a splnění daňových povinností článků v řetězci) a současně že si stěžovatel daň odpočetl, to vše za účelem neoprávněného daňového zvýhodnění v řetězci.

[41] Stěžovatel zpochybňuje závěry o chybějící dani popořadě u AZ Group, GSB, Miclerene, Gamexi a Robinia. Společnosti AZ Group podle něj se svým správcem daně komunikovala přinejmenším do dubna 2014. Podle NSS to zapadá do podvodné taktiky, s níž se společnosti v řetězci stávají nekontaktními až v okamžiku zvýšeného zájmu správce daně, aby tím znemožnily ověřit jakékoliv okolnosti týkající se sporných obchodů.

[42] Neobstojí ani stěžovatelovo tvrzení, že AZ Group přerušila spolupráci se správcem daně, neboť F. B., který za tuto společnost jednal, byl usnesením ze dne 14. 10. 2014 vzat do vazby, což mohl správce daně zjistit z trestního spisu. Z odpovědi dožádaného správce daně ze dne 3. 12. 2014 mimo jiné vyplývá, že společnost zastupuje advokát JUDr. Daniel Telecký, Ph. D., na základě generální plné moci od 4. 6. 2014. Z odpovědi vyplývá i to, že společnost je již nekontaktní, a proto nemohl dožádaný správce daně provést šetření a prověřit obchodní případy uskutečněné ve sporných zdaňovacích obdobích roku 2013 a 2014 mezi AZ Group a stěžovatelem. AZ Group se nenachází v místě svého sídla a správci daně se ji nepodařilo kontaktovat ani telefonicky. Zastupující advokát nereaguje na výzvy a nedostavuje se k daňovému řízení na Územní pracoviště pro Prahu 7. Závěr o nekontaktnosti nepopírá ani odpověď zastupujícího advokáta ze dne 25. 11. 2014 na výzvu k podání daňového přiznání za září 2014, podle níž nemohla společnost správci daně vyhovět, neboť dne 14. 10. 2014 byly veškeré účetní doklady a dokumentace společnosti zajištěny při domovní prohlídce. Podstatné je, že nebylo možné ověřit jakékoli okolnosti týkající se sporných obchodů.

[43] Ze zpráv o daňové kontrole vyplývá, že AZ Group vykazovala v době, kdy ještě spolupracovala se správcem daně, v evidenci pro daňové účely k DPH ve 3. a 4. čtvrtletí 2013 jako dodavatele zboží společnost GSB a v únoru a březnu 2014 společnost Miclerene. Společnost AZ Group si uplatnila odpočty z nákupů a současně přiznala daň na výstupu z prodejů zboží stěžovateli. Není tedy pravda, že daňové orgány nezjišťovaly, zda byla za sporná období přiznána daň. Pro následnou nekontaktnost AZ Group však nebylo možné ověřit další okolnosti transakcí. Vazba F. B. s tím časově nesouvisí, navíc je věcí právnické osoby, jakou osobu si zvolí, aby za ni jednala, se všemi důsledky. Neobstojí ani vysvětlení, že důvodem nekontaktnosti bylo zajištění dokladů Policií ČR. Daňové orgány měly pochybnosti o průběhu a smyslu sporných obchodů, které by jen pomocí formálních dokladů stejně nebylo možné vyvrátit. K návrhu na provedení svědeckého výslechu F. B. se správce daně vyjádřil již v úředním záznamu ze dne 13. 4. 2016. Shledal jej nadbytečným, neboť si o průběhu a okolnostech transakcí učinil obrázek již z ICQ komunikace.

[44] Daňová ztráta u společnosti AZ Group tedy má ve správním spisu oporu: pro následnou nekontaktnost této společnosti se správci daně nepodařilo ověřit plnění jejích daňových povinností ve sporných zdaňovacích obdobích, ačkoli se o to snažil. Chybějící daň pak nepředstavují neuhrazené částky stanovené zajišťovacími příkazy na dosud nestanovenou DPH za duben a květen 2014 (bod 39 rozhodnutí žalovaného). Informací o nich žalovaný jen dokresluje celkovou představu o daňových poměrech v řetězci.

[45] Pokud jde o společnost Miclerene, stěžovatel poukazuje na to, že podle sdělení dožádaného správce daně (Finanční úřad pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1) ze dne 22. 6. 2015 tato společnost daňová přiznání k DPH za rok 2014 podala a neměla daňové nedoplatky. Stěžovatel však pomíjí skutečnost, že správce daně následně požádal místně příslušného správce daně o doplnění dalších informací, přičemž z odpovědi ze dne 5. 10. 2015 vyplynulo, že společnost Miclerene je nekontaktní a tudíž se nepodařilo ověřit její ekonomickou činnost. Podle tohoto doplněného sdělení společnost Miclerene své daňové povinnosti nehradí, momentální dluh na DPH činí cca 16 677 000 Kč a jedná se o nespolehlivého plátce. NSS tedy neshledal stěžovatelem tvrzený rozpor žalobou napadeného rozhodnutí s obsahem správního spisu. Krajský soud pak zcela správně poukázal na skutečnost, že závěr žalovaného o chybějící dani byl vystavěn nikoliv na zjištěném skutkovém stavu, ale naopak na nemožnosti jej zjistit, kdy u dodavatelských společností nebylo možné skutkový stav ověřit.

[46] NSS nespatřuje vnitřní rozpor závěru o chybějící dani u GSB v tom, že důvod odlišně stanovené daně spočíval v rovině „procesní“ (GSB neprokázala přijetí zdanitelného plnění od Robinie a uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch AZ Group). Ze správního spisu totiž současně vyplývá, že GSB se stala během postupu k odstranění pochybností nekontaktní. Situace je podobná jako u společnosti AZ Group s tím rozdílem, že u GSB správce daně zahájil postup k odstranění pochybností, který skončil neuznáním odpočtu a stanovením daňové povinnosti; tu GSB následně nesplnila. Obě společnosti však svou nesoučinností znemožnily správci daně ověřit průběh obchodních transakcí a správnost údajů uvedených v daňovém přiznání. Nevadí, že si správce daně neopatřil doklad o neuhrazené dani. Měl totiž informaci dožádaného správce daně, že daň uhrazena nebyla; zároveň správce daně vysvětlil, že vzhledem k okolnostem (zejména nekontaktnosti společnosti) s největší pravděpodobností ani uhrazena nebude. Stěžovatel

ostatně netvrdí, že GSB daň uhradila. Skutkovým nedostatkem není ani to, že z rozhodnutí správce daně a žalovaného neplyne, zda byla daň po GSB vymáhána. Stěžovatelovy úvahy o nezákonné multiplikaci daně jsou čistě hypotetické.

[47] NSS znovu připomíná, že „chybějící daň" u nekontaktních společností nemusí a často ani nemůže být jednoznačně určena a daňové orgány mohou unést své daňové břemeno i tehdy, když se jim nepodaří zjistit, u kterého z článků a v jaké přesné výši se daň či její část ztratila. Chybějící daň u jednoho z článků nemusí odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu u jiného článku (bod [28] výše). Podstatné v této věci je, že zjištění daňových orgánů ve svém souhrnu s dostatečnou pravděpodobností nasvědčují tomu, že jednání článků řetězce a jejich nesoučinnost byly záměrné s úmyslem zastřít transakce a znemožnit daňovým orgánům zkontrolovat, jestli byla daň přiznána pravdivě.

[48] Úvaha správce daně, že zboží bylo pravděpodobně dovezeno ze zahraničí, vychází ze zjištění, že GSB a AZ Group využívaly ke skladování zboží spediční sklady Triloxx a Hellman, kam bylo zboží zpravidla dopravováno z unijních spedičních skladů, a v těchto skladech mnohdy jen formálně postupně měnilo vlastníka. To je však spíše domněnka, která by zapadala do fungování podvodného řetězce. Fakt je, že se nepodařilo zjistit skutečný původ zboží ani jeho dodavatele. Společnost GSB deklarovala jako dodavatelku Robinii, ta je ale vůči správci daně nekontaktní a ani u ní nebylo možné ověřit správnost deklarovaných údajů. Robinia dokladově deklarovala jako svou dodavatelku nekontaktní Gamexi, ta však zase žádná uskutečněná plnění pro Robinii nepřiznala. Správce daně v důsledku záměrné nekontaktnosti článků řetězce neměl jak zjistit skutečný původ zboží.

[49] Stěžovatel cituje z rozsudku NSS ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, *Filák*. V něm soud shledal, že správce daně neprokázal chybějící daň. Okolnosti oné věci se však té nynější nepodobají a tehdejší závěry soudu sem nelze přenášet. Stěžovateli nemůže prospět ani citace z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 Af 61/2018-102. Ten byl v říjnu 2021 zrušen a NSS v rušícím rozsudku vyslovil závazný právní názor, podle nějž správce daně určil chybějící daň dostatečně.

[50] Není pravda, že krajský soud fakticky ztotožnil nezákonnou výhodu s nadměrným odpočtem. NSS opakuje, že krajský soud ve shodě s daňovými orgány zjistil chybějící daň (v tom, že nebylo možné ověřit skutečného dodavatele zboží a splnění daňových povinností článků v řetězci) a současně že si stěžovatel daň odečetl; to vše za účelem získání neoprávněného zvýhodnění (vylákání odpočtu daně, která se ale u přechozích článků řetězce ztratila). Takto vyznívá odůvodnění krajského soudu jako celek, jakkoli se ho snaží stěžovatel překrucovat vytrháváním jednotlivých vět z kontextu. Krajský soud neuzavřel, že stěžovatel sám spáchal podvod na DPH, ale přisvědčil daňovým orgánům, že se na něm podílel jako jeden z článků řetězce (*broker*).

[51] Stěžovatel dále zpochybňuje jednotlivé okolnosti, které podle daňových orgánů a krajského soudu svědčí o existenci podvodu.

[52] Předně k těmto námitkám NSS souhrnně uvádí, že úvahu o chybějící dani a okolnostech podvodu od sebe nelze dost dobře oddělit. Hledání chybějící daně a zjišťování okolností podvodu nejsou dva samostatné kroky při posuzování existence podvodu. Důvodná domněnka o tom, že byl spáchán daňový podvod, vyplývá totiž ze

zjištěného souhrnu okolností a u řetězců s články typu *missing trader* může i závěr o chybějící dani vyplývat z nepřímých důkazů (rozsudek *PM Trading*, body 28 a 35). Stejně tak krajský soud v bodě 28 napadeného rozsudku správně vysvětlil, že podkladem pro přijetí důvodné domněnky o existenci podvodu je hodnocení okolností v jejich souhrnu. Na této úvaze není nic nelogického.

[53] NSS nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že nekontaktnost AZ Group je logickým důsledkem nuceného omezení osobní svobody F. B. Toto tvrzení nesedí časově a současně pan F. B. nefiguroval v orgánech společnosti. Je věcí právnické osoby, jakou osobu si zvolí ke svému zastupování, a následně musí nést důsledky s tím spojené (viz též bod [43] výše). Zjištění o virtuálním sídle vyplývá z odpovědi dožádaného správce daně ze dne 3. 12. 2014. Tyto okolnosti podporují závěr o existenci podvodu.

[54] Významnou okolností svědčící o podvodu je podle krajského soudu to, že stěžovatel objednával u AZ Group jen podle objednávek od ACRX a v cenách stanovených touto společností, ačkoli by bylo bližší reálnému obchodování prodávat zboží od AZ Group i jiným subjektům a nakupovat za co nejnižší cenu tak, aby byl zisk při prodeji co největší. Nepřidal-li stěžovatel k obchodům žádnou přidanou hodnotu ani vlastní invenci, lze si obtížně představit, proč ACRX neobchodovala přímo s AZ Group, což se ostatně rovněž dělo (*pzn. NSS*). Kasační soud s krajským soudem souhlasí.

[55] Stěžovatel v reakci na to v bodech 68 až 70 kasační stížnosti přináší vlastní tvrzení (že si archivoval veškerou obchodní komunikaci, že si řídil objem obchodovaného zboží z hlediska celkového obratu, aby byl schopen obchody „ufinancovat“, že si zboží nechával draze pojišťovat, operativně zajišťoval co nejvýhodnější dopravu zboží k odběratelům, že s ACRX běžně komunikoval, přestože byla tato společnost klientem AZ Group, že trval na úhradě zboží transparentním bankovním převodem a že s dodavatelem vyjednával o výši své marže). Tato tvrzení se však míjejí s okolností popsanou krajským soudem a nijak ji nezpochybňují. Stěžovatel se jimi zřejmě snaží podpořit svůj argument, že obchodování bylo reálné, jím zmíněná tvrzení jsou však vedlejší a slabší v porovnání se zjištěním, kterým argumentuje krajský soud a které stěžovatel nevyvrátil. Tvrzení stěžovatele, že ACRX neznala dodavatele AZ Group a neuměla jinde nakoupit levněji je přitom v rozporu s jeho dalším tvrzením uvedeným na str. 24 kasační stížnosti, kde uvedl, že ACRX byla klientkou AZ Group.

[56] O tom, že smyslem obchodu bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu a že se obchodovalo se zbožím, které nebylo určeno pro faktický prodej konečnému spotřebiteli (dílem šlo navíc o napodobeniny), svědčí podle krajského soudu také skutečnost, že mezi stěžovatelem, AZ Group a ACRX nikdy neproběhly žádné reklamace kvality zboží.

[57] Stěžovatel tvrdí, že tento závěr nemá oporu ve spisu. To však není pravda, neboť sám stěžovatel v písemném vyjádření správci daně ze dne 7. 7. 2014 v bodě 2 uvedl, že „*kvalita a funkčnost nakupovaného zboží nebyla ověřována, neboť se jednalo o originálně balené zboží často značkové a nemáme informace, že by se v obchodní praxi ověřovala kvalita distribuovaného zboží. Navíc k takovým úkonům nebyly žádné důvody, neboť ze strany zákazníka nebyly uplatňovány reklamace ani nevznesl požadavek kontroly kvality nebo náznak nespokojenosti s kvalitou dodávaného zboží*“. Stěžovatel cituje z protokolu z hlavního

líčení z výpovědi zaměstnance a vedoucího skladu, podle nichž se běžně řešily reklamace množství zboží, případně mechanického poškození způsobeného přepravou. Podstata argumentu daňových orgánů a krajského soudu však spočívá v tom, že zboží nebylo určeno pro faktický prodej konečnému spotřebiteli, proto nikdo neověřoval jeho kvalitu ani jeho původ. To nezpochybňuje ani citace z protokolu z trestního řízení.

[58] Závěr o tom, že kyperská ACRX prodávala zboží ze spedičních skladů dále společnostem registrovaným v Hong Kongu a Itálii, vyplývá z odpovědi na mezinárodní dožádání. Je pravda, že se krajský soud nevypořádal s námitkou uplatněnou v bodě 23 žaloby, a sice že zboží označené jako OEM, typicky různé komponenty spotřební elektroniky, obvykle nejsou určeny pro koncového zákazníka, nýbrž pro montáž a servis. Toto opomenutí však nemá vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť závěry krajského soudu obstojí i tak. Jak sám stěžovatel dále uvádí v bodě 27 žaloby, zkratka OEM (*Original Equipment Manufacturer*) označuje výrobce zařízení, jehož výrobek je prodáván a propagován jinou obchodní značkou. V nynějším případě stěžovatel obchodoval s OEM SSD disky (které se mohou využít k montáži či servisu, ale také si je mohou zákazníci zakoupit samostatně), obchodoval však i s mobilními telefony, tiskárnami a dalším zbožím, které k montáži a servisu zjevně určeno nebylo.

[59] K tomuto bodu NSS uzavírá, že i podle něj bylo dostatečně prokázáno, že v řetězci chybí daň a stěžovatel se snaží vylákat daňovou výhodu (odpočet daně, která v předcházejících článcích chybí). Zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu odpovídají míře pravděpodobnosti, kterou je nutné vyžadovat pro úsudek o existenci podvodu na DPH.

[60] NSS v tomto bodě současně odpověděl i na většinu argumentace stěžovatele na téma existence podvodu doplněné v replice k vyjádření žalovaného. Dodává, že stěžovateli nemůže prospět ani citace z bodu 25 rozsudku *Autodoprava K&K* (viz poslední větu bodu [29] výše), neboť v této věci jsou (pravděpodobní) daňoví dlužníci nekontaktní. Závěr o daňovém podvodu dále nestojí jen na nekontaktnosti zapojených společností, ale na celém souboru zjištěných podezřelých okolností. NSS nepřisvědčil ani tvrzení, že podvod na DPH tak, jak jej popsali žalovaný a krajský soud, by se stal bez ohledu na stěžovatelovo zapojení do řetězce, a podvodný dodavatelsko-odběratelský řetězec se tedy ještě před stěžovatelem rozpadl. Daňové orgány naopak vysvětlily, že bez stěžovatele, který vystupoval jako *broker* a uplatňoval si daňovou výhodu, která mu nenáležela, by neutralita daně nebyla narušena.

[61] Jde-li o subjektivní stránku, tedy zaviněnou účast na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatel o podvodném charakteru obchodů věděl, nebo mohl a měl vědět.

[62] V daňovém řízení je třeba chránit dobrou víru daňového subjektu tak, aby tento subjekt nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že byl shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získat protiprávní výhodu. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takovéhoto daňového podvodu. V běžných podnikatelských situacích nelze po daňovém subjektu požadovat, aby

při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda se někdo v distribučním řetězci dopustil nebo by se v budoucnu mohl dopustit podvodného jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (rozsudek ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47, *Lia Fail company*, bod 21; či již citovaný rozsudek *Vyrtych*, zejména bod 69). Z ničeho však neplyne ani povinnost daňových orgánů prokázat přímé personální propojení daňového subjektu, který tvrdí nadměrný odpočet na DPH, se subjektem, který DPH neodvedl. Zcela postačuje, prokáže-li správce daně – byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů – že několik společností v řetězci je navzájem spletitým způsobem (personálně či kapitálově) propojeno a i další navazující okolnosti svědčí o tom, že tento řetězec je vytvořen jen za účelem získání nadměrného odpočtu daně, nikoliv za účelem reálného podnikání. Již takové zjištění, které nevyvrátí ani daňový subjekt, může postačovat k závěru o tom, že se daňový subjekt zaviněně účastnil řetězového podvodu na DPH (rozsudek *PM Trading*, bod 35).

Žalovaný zjistil tyto objektivní okolnosti svědčící o stěžovatelově zaviněné účasti na podvodných obchodech:

1. stěžovatel neměl uzavřeny písemné smlouvy s dodavatelem AZ Group ani s odběrateli ACRX a DEC;
2. zboží bylo označeno obecně, nešlo je dohledat;
3. stěžovatel neověřoval funkčnost a kvalitu zboží;
4. stěžovatel nesledoval ceny na trhu a přijal ceny od odběratele;
5. stěžovatel neznal osoby jednající za odběratele ACRX;
6. vůči dodavateli AZ Group měl stěžovatel odloženou splatnost ceny do úhrady od odběratelů ACRX a DEC;
7. v objednávkách a daňových dokladech byly rozpory;
8. platila se zvlášť DPH a zvlášť cena samotná, každá v jiné měně a s jinou splatností;
9. ve vzorcích SSD disků byly zjištěny imitace;
10. z ICQ komunikace (zajištěné Policií ČR) mezi V. H., D. H. a F. B. vyplývá, že stěžovateli bylo lhostejné, komu bude zboží prodávat, za jakou cenu, že zboží bylo zřejmě dodáváno opakovaně a že s ACRX jednal namísto stěžovatele F. B.; ten obchod fakticky organizoval bez doloženého zmocnění od kterékoliv ze zapojených společností.

[63] Stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje každou z těchto okolností. Předně skutečnost, že stěžovatel se svými obchodními partnery neměl uzavřeny písemné smlouvy, podle něj nehovoří v jeho neprospěch. S tím NSS nesouhlasí. Obecně platí, že chybějící písemná forma smlouvy může představovat okolnost svědčící o nestandardnosti transakce, resp. o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2020, č. j. 4 Afs 460/2019-67, *Stavitelství Melichar,* bod 66, a zejména rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, *MPM Invest*, body 53 a 54). Žalovaný spatřoval nestandardnost ústní formy v tom, že stěžovatel obchodoval s AZ Group v řádech stovek milionů korun a společnosti mezi sebou neměly mimo jiné písemně upraveny postupy pro případy vad zboží a reklamací. To může oprávněně vzbuzovat pochybnosti o skutečném účelu obchodů a nepopírají to ani citace stěžovatele z rozsudků Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2020, č. j. 31 Af 29/2018-105, a Městského soudu v Praze ze dne 27. 5. 2020, č. j. 10 Af 25/2018-56. Stěžovatel neprokázal, že by tento obecně platný závěr nešlo použít specificky pro oblast velkoobchodu s IT komponenty v roce 2013 a 2014, ani nevysvětlil, čím je tato oblast zvláštní.

[64] Závěr daňových orgánů nevyvracejí ani opatření, o nichž stěžovatel tvrdí, že je přijal, aby vyloučil rizika plynoucí z ústní formy smlouvy: písemná obchodní komunikace mezi partnery, písemné potvrzení objednávek, dodací listy, pojištění zboží (k pojištění blíže bod 67 rozhodnutí žalovaného), mezinárodní záruka výrobců (stěžovatel však původ zboží nedoložil, viz bod 68 rozhodnutí žalovaného) a tvrzená platba za zboží až po jeho dodání a kontrole. Stejně tak stěžovateli nemohou prospět tvrzení, že pro něj neplynulo riziko vad zboží z hlediska jeho kvality (daňové orgány totiž zjistily napodobeniny zboží) a že vady v množství a druhu se řídily obecnou právní úpravou a zavedenou praxí mezi stěžovatelem a dodavatelem. Daňové orgány nepovažovaly ústní smlouvy *a priori* za přitěžující okolnost, ale za jeden z dokladů neopatrnosti stěžovatele (rozsudek *MPM Invest,* bod 63). Důvody, jimiž se stěžovatel snaží vysvětlit sjednání závazků ústní formou, hodnotí NSS jako nevěrohodné či dostatečně nepřesvědčivé, zejména však neobstojí v konkurenci dalších zjištěných okolností, k nimž se NSS vyjádří níže.

[65] NSS souhlasí se stěžovatelem, že písemná forma smlouvy má zejména důležitý důkazní význam, a to jak pro případné občanskoprávní spory mezi obchodními partnery, tak i pro daňové řízení, např. při prokazování zdanitelného plnění. Stěžovatel vysvětluje svou „zprostředkovatelskou“ roli v přeshraničním obchodě tím, že na rozdíl od AZ Group byl schopen nést riziko pozdržení nadměrného odpočtu u správce daně. Jestliže tedy stěžovatel počítal se zvýšeným zájmem daňových orgánů, soud by čekal, že si bude počínat s větší mírou obezřetnosti, nejen co se písemné formy smlouvy týče.

[66] Stěžovatel se dále brání proti tomu, že mu žalovaný přičetl k tíži obecné označení zboží na daňových dokladech (OEM SSD 1 TB SATA-III MLC, SSD OEM 1TB MIXED, SSD KwikDisk 1 TB 2,5 Sata-III, TEXTILE Phone Case Art mix, CAR Kit Handsfree atp.). Vysvětluje, že způsob označení byl naopak velmi konkrétní, neboť obsahoval údaj o druhu zboží (SSD disky), značce, popřípadě údaj o výrobci s označením OEM (např. KwikDisk), kapacitě (1 TB), rozhraní (např. SATA III), typu čipu (např. MLC). To je však pravda jen zčásti, neboť u většiny zboží ve výčtu uvedeném výše (kromě SSD disku KwikDisk) chybí jeho výrobce – a právě k tomu žalovaný míří. Zkratka OEM (*Original Equipment Manufacturer*) je obecným označením kategorie výrobců či jejich výrobků, jako například „fair trade“, ovšem neplyne z ní nic bližšího o původu (výrobci) zboží. Právě toho se daňové orgány snažily neúspěšně dopátrat. U většiny výrobků však neplyne původ ani z daňových dokladů, ani ho stěžovatel neuvedl k výslovné výzvě správce daně (body 46 a 68 rozhodnutí žalovaného). Není tedy ani tolik podstatný způsob označení zboží na daňových dokladech, který i klidně mohl být limitován omezeným počtem znaků informačního systému, jak tvrdí stěžovatel. Podstatné je, že se daňové orgány neměly jak dopátrat původu většiny zboží a jeho bližšího určení (výrobce, data výroby či sériových čísel). Tato okolnost je již značně podezřelá a nasvědčuje tomu, že stěžovatele skutečný původ zboží a jeho kvalita nezajímaly. Je nepřesvědčivé, aby stěžovatel tvrdil, že kvalita zboží byla kryta mezinárodní zárukou výrobců, a současně mu tito výrobci nebyli známi (přesněji je nebyl na výzvu správce daně schopen či ochoten uvést). Nic na tom nemění skutečnost, že některé výrobce se znalci podařilo určit. Stěžovatel dále obecně podotýká, že obsahem spisu je i jeho *„přímá komunikace s výrobcem KwikDisk“*. Soudu není jasné, co tím má stěžovatel na mysli. Míní-li tím korespondenci s Kwikdisk, nemůže mu to být nijak ku prospěchu a o jeho dobré víře to nesvědčí, neboť to přichází až po zásahu správce daně.

[67] Krajský soud se sice nevyjádřil k důkazním návrhům stěžovatele uplatněným v druhém doplnění žaloby (fakturám z roku 2009, které vystavil jiným odběratelům), jimiž chtěl stěžovatel prokázat, že zboží v IT oblasti se takto běžně označovalo. Tato vada však nečiní jeho rozhodnutí nezákonným, neboť krajský soud nepřikládal obecnému označení zboží mezi objektivními okolnostmi velkou váhu. V předchozím bodě NSS vysvětlil, že ani pro žalovaného nebylo problematické obecné označení zboží na fakturách samo o sobě, ale spíše fakt, že stěžovatel neznal původ většiny zboží a jeho bližší určení. Důkazní návrhy fakturami proto nemohly nijak zpochybnit závěry krajského soudu ani žalovaného.

[68] O nedostatečné obezřetnosti stěžovatele svědčí i to, že nekontroloval kvalitu zboží. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že by se mu jevilo jako vhodné, aby stěžovatel prováděl namátkové kontroly funkčnosti zboží. S tím NSS souhlasí a jeví se mu jako racionální požadavek, aby stěžovatel dbal o kvalitu zboží, s nímž obchoduje, bez ohledu na to, že zboží následně prodal dalšímu velkoobchodníkovi, a nikoli konečnému spotřebiteli. Tvrzení o tom, že stěžovatel prováděl prostřednictvím svých zaměstnanců ve skladu standardní kontrolu zejména množství a mechanického poškození při přepravě, zpochybnil žalovaný v bodě 69 napadeného rozhodnutí. I tuto okolnost je třeba hodnotit v kombinaci s dalšími, zejména tím, že ve většině nebyl znám původ zboží, strany mezi sebou neměly uzavřeny písemné smlouvy upravující reklamace a daňové orgány ve vzorcích SSD disků později skutečně zjistily atrapy.

[69] Rozhodné pro závěr o stěžovatelově zaviněném zapojení do podvodných obchodů je dále zjištění, že stěžovatel obchodoval s předem určeným dodavatelem i odběratelem za kupní i prodejní cenu, kterou mu určoval koordinátor obchodů F. B. Sám vývoj cen u sporných plnění nesledoval, neboť předpokládal, že si zákazník sleduje ceny sám. Stěžovatel se pokouší vysvětlit tuto okolnost svou kvazi zprostředkovatelskou rolí v obchodním modelu založeném na třístranné spolupráci, tedy že zboží poptávané ACRX bude pořízeno právě u AZ Group, za což stěžovatel inkasoval odměnu v podobě obvyklé marže. Žalovaného (bod 73 napadeného rozhodnutí), krajský soud (bod 35 rozsudku) ani NSS toto vysvětlení nepřesvědčilo (NSS se k tomu vyjádří ještě níže). Ačkoli ceny určené F. B. nebyly mimo interval obvyklých tržních cen za zboží, ukazuje toto zjištění na stěžovatelovu pasivní roli v řetězci.

[70] Podezřelé také je, že stěžovatel nebyl schopen uvést, s jakými konkrétními osobami za ACRX jednal, byť se jednalo o jeho majoritního odběratele. Neobstojí vysvětlení, že sporné obchody měl na starosti druhý z jednatelů (M. H. a později jeho žena V. H.) odlišný od toho, který odpovídal na dotazy správce daně (D. H.). Správce daně vyzýval k vyjádření stěžovatele jako takového, nikoli konkrétního jednatele (srov. bod 76 napadeného rozhodnutí), stěžovatel se mohl vyjádřit ústně či písemně.

[71] Hodnoceno v celkovém souhrnu zapadají mezi zjištění správce daně též neobvyklé okolnosti provázející platby za sporná plnění. Jednak splatnost faktur vystavených dodavatelem AZ Group byla odložena a současně odběratelé ACRX/DEC platili za zboží na základě *pro forma* faktur ještě před jeho fyzickým dodáním či dokonce odesláním. Správce daně mimo to zjistil, že některé objednávky potvrdil odběratel později, než bylo zboží stěžovateli expedováno od AZ Group, což zase popírá stěžovatelovo tvrzení, že

zboží u AZ Group objednával na základě poptávky ACRX (bod 51 rozhodnutí žalovaného). To značí, že potvrzení objednávek byla vyhotovována jen formálně.

[72] Stěžovatel namítal, že žalovaný nerozlišuje mezi samotnými objednávkami, jimiž ACRX učinila závazný projev vůle směřující k uzavření smlouvy, a mezi potvrzením objednávek, která měla spíše evidenční, ověřovací charakter, a že v každém případě čekal na potvrzení objednávky předtím, než zboží odběrateli odeslal. Toto tvrzení však stěžovatel nijak nedoložil. Ze zpráv o daňové kontrole vyplynulo, že správci daně doložil jen potvrzení objednávek (*confirmation order*), ačkoli po něm chtěl objednávky. Zjištěné skutečnosti ukazují, že stěžovatel již dopředu věděl, že ACRX od něj zboží odebere, proto zboží objednal od AZ Group ještě předtím, než ACRX svou objednávku potvrdila.

[73] Podle daňových orgánů hradil stěžovatel dodavateli AZ Group cenu zboží bezhotovostně na účet, a to zvlášť členěnou na základ daně a daň: základ daně hradil v eurech po obdržení úhrady od ACRX a daň hradil v korunách až po obdržení vratky nadměrného odpočtu. To i podle NSS zřetelně ukazuje na organizovanost platební morálky v řetězci a lze to označit za obecně nestandardní. Nic na tom nemění stěžovatelovo vysvětlení, že platba proběhla ve dvou měnách, aby se vyloučilo kurzové riziko. Námitka, že stěžovatel nečekal s úhradou DPH na vratku od správce daně (včetně tabulky s přehledem úhrad kupní ceny, DPH a vyplacení vratky DPH), zazněla poprvé až v kasační stížnosti, je proto nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[74] Správce daně zajistil v květnu 2014 v sídle společnosti Transexpress vzorky SSD disků, k nimž měla dispoziční právo AZ Group, a nechal k nim vypracovat znalecký posudek. Vyplynulo z něj, že zkoumané vzorky jsou napodobeniny a nemají vlastnosti uvedené na obalech. V předchozích zdaňovacích obdobích zajišťovala Transexpress přepravu zboží od AZ Group ke stěžovateli. Podle žalovaného existoval důvodný předpoklad, že i zajištěné SSD disky měly být dodány stěžovateli, neboť se jednalo o zboží, které si mezi sebou subjekty dodávaly v předchozích zdaňovacích obdobích.

[75] NSS souhlasí se stěžovatelem, že úvaha správce daně je založena na domněnce, neboť atrapy byly zajištěny až později a stěžovateli nelze toto zjištění přičítat k tíži jako přímý důkaz. Obstojí však jako nepřímý doklad toho, že zboží, s nímž články v řetězci obchodovaly, nebylo v pořádku (byť tuto skutečnost lze prokázat jen u zboží zajištěného později než v období, za něž stěžovateli nebyl uznán nadměrný odpočet), což zase obecně zapadá do scénáře kolotočových podvodů. Konkrétně ve vztahu ke stěžovateli pak toto zjištění nepřímo podporuje závěr, že stěžovatel nedbal o kvalitu a původ zboží, s nímž obchodoval. Nic na tom nemění ani fakt, že SSD disk zajištěný při domovní prohlídce u D. H. byl plně funkční, ani že napodobeniny byly podle výslechu znalce zdařilé: stěžovatel totiž kvalitu zboží tak jako tak nekontroloval. Je tedy zbytečné polemizovat o tom, zda imitace mohl, či nemohl odhalit.

[76] Správce daně získal nahlédnutím do trestního spisu přepis ICQ komunikace mezi V. H., D. H. a F. B. Vyplynulo z ní mimo jiné to, že stěžovateli bylo lhostejné, komu bude zboží dodávat (F. B. vybíral odběratele a organizoval celý obchod). Dále z ní plyne, že stěžovateli bylo jedno, s jakým zbožím za jakou jednotkovou cenu obchoduje, a s F. B. řešili zejména celkový objem zboží v měsíci (obrat navrhuje F. B. a paní H. jej potvrzuje). F. B. určoval množství zboží, druh zboží, cenu zboží pro odběratele (a současně

kontroloval cenu za dodavatele), místo, kam má být dopraveno. Obsahem konverzace je i procentní zisk z obratu odkoupeného zboží pro stěžovatele. V. H. informuje F. B. o kontrolách finančního úřadu a domlouvají se, jak budou postupovat. V. H. dále popisuje, jak si zaměstnankyně skladu všímají, že „*susaky prijely uz několikrát na stejne rozborenych paletách*, *radeji k tomu nic nerikam a tvarim se, ze je to OK*".

[77] Stěžovatel se tato zjištění pokouší vysvětlit svou aktivní kvazi zprostředkovatelskou rolí v obchodech mezi dodavatelem a odběratelem: primární důvod jeho zapojení prý spočívá v postavení daňového subjektu při dodání zboží do jiného členského státu. Dodavatel získal odběratele v jiném členském státě, avšak nemohl si dovolit nést dlouhodobě riziko prověřování a případného zadržování nadměrných odpočtů a následné narušení *cash flow*. Stěžovatel byl naproti tomu kapitálově silnou společností, byl tak schopen a ochoten nést očekávané kontroly správce daně spojené se zadržováním odpočtů, a měl dostatek vlastního kapitálu k tomu, aby mohl uskutečňovat obchody i s rizikem výpadku finančních prostředků a současně tyto výpadky kompenzovat i z jiných zdrojů. Odměnou za riziko mu byla marže z uskutečněných obchodů. Z daňového hlediska neměl žádný důvod k pochybnostem o řádném odvedení DPH u dodavatele, neboť veškeré dostupné informace svědčily o jeho solidnosti a věrohodnosti. Tvrzení o ekonomické racionalitě tohoto způsobu obchodování (pro stěžovatele i jeho dodavatele) dokládá stěžovatel posudkem znaleckého ústavu Česká znalecká, a. s.

[78] NSS souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelem předložená verze by mohla být ekonomicky racionální (což podporují závěry posudku od České znalecké), ovšem neodpovídá jí zjištěný skutkový stav. Závěry znaleckého posudku, nutno říci mnohdy právní povahy, nemohou nahradit závěry krajského soudu a daňových orgánů. Z posudku sice vyplývá, že stěžovatelova ekonomická motivace k obchodování v popsaném modelu byla racionální, to ale krajský soud nezpochybňuje. Není tedy ani pravda, že krajský soud posudek opomenul.

[79] Stěžovatel dále tvrdí a dokládá, že byl ekonomicky silnější než AZ Group, ani tento fakt však nesvědčí o ničem jiném, než že jeho verze není vyloučena. Ze zjištění správce daně (a zejména ICQ komunikace) bezpečně vyplynulo, že organizátorem a koordinátorem obchodů byl F. B. Stěžovatel v řetězci nezastával aktivní roli, jak tvrdí, ale právě naopak; podle instrukcí jednoho člověka „přeprodával" zboží přes hranice a dostával za to procentní marži z obchodních obratů. Nezajímal se přitom o kvalitu ani původ zboží ani blíže o zapojené společnosti. Stěžovatel sice tvrdí, že veškeré dostupné informace svědčily o solidnosti a věrohodnosti dodavatele, z ničeho však nevyplývá, že se stěžovatel před započetím obchodní spolupráce vůbec staral o důvěryhodnost svých obchodních partnerů a jejich dodavatelů. Zjištěné okolnosti svědčí spíše o opaku (např. stěžovatelova neurčitá a navzájem rozporná tvrzení o navázání obchodní spolupráce).

[80] Pro stěžovatele mohlo být ekonomicky výhodné zajímat se jen o marži a nestarat se o podezřelé okolnosti obchodů, to ho však nemůže zbavit odpovědnosti. I kdyby nevěděl o existenci daňového podvodu a neznal podrobnosti jeho průběhu, ze zajištěné ICQ konverzace je patrné, že nestandardnosti obchodní spolupráce si byl vědom. Z jeho počínání nevyplývá, že jednal s veškerou rozumnou opatrností, reálný účel podnikání je popsanému modelu vzdálený.

[81] Zejména pokud stěžovatel očekával kontroly správce daně, jak tvrdí, je podivné, že nemůže svou zprostředkovatelskou roli doložit jinak než vlastním tvrzením či tvrzením F. B. z trestního řízení, například písemnými smlouvami či jinými písemnými podklady (k tomu též bod 40 rozsudku krajského soudu). Poznámka daňových orgánů a krajského soudu o tom, že stěžovatel nakonec nebyl schopen finančně unést pozdržení vyplacení odpočtů (bod 35 rozsudku krajského soudu), je sice zavádějící, neboť stěžovatel zřejmě neočekával výpadek většího rozsahu v důsledku daňové kontroly, ale na správnosti celkových závěrů krajského soudu to nic nemění.

[82] Stěžovatel v doplnění žaloby poukazoval na výpověď F. B. v hlavním líčení, která podporuje jeho verzi. Krajský soud se k tomu nijak nevyjádřil. Tato vada však nemá vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť jde o výpověď obviněného v trestním řízení a zjištěného organizátora podvodných obchodů, který nemusí vypovídat pravdu. F. B. v ní sice tvrdí, že H., K. (jednatelé společnosti Emes) ani on sám si nebyli vědomi, že by prováděli jakoukoli nezákonnou činnost, přesvědčivost tohoto tvrzení je však nevalná. I kdyby si H. nezákonné činnosti nebyli přímo vědomi, ostatní zjištění správce daně dostatečně podporují závěr, že stěžovatel o podvodném charakteru obchodů mohl a měl vědět.

[83] Obecněji stěžovatel krajskému soudu právem vytýká, že ve většině nereagoval konkrétněji na jeho námitky týkající se jednotlivých okolností. Z odůvodnění rozsudku je však znát, že stěžovatelovým námitkám v obecnosti nepřisvědčil a ztotožnil se s daňovými orgány. Jejich závěry považuje i NSS za správné. Stručnost krajského soudu proto nemá vliv na zákonnost jeho rozsudku.

[84] Stěžovateli neprospívá ani citace z rozsudku NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29, *DOSY*, neboť citované závěry přijal soud k prvnímu bodu testu (existence daňového podvodu) k jiným skutkovým zjištěním. V této věci nelze soudu vyčítat, že jednotlivé okolnosti vyhodnotil izolovaně a bez kontextu.

[85] Stěžovatel dále žalovanému a krajskému soudu vytýká, že postavili většinu objektivních okolností na „nestandardnosti“, aniž tuto nestandardnost podložili srovnáním s jinými jeho obchody anebo obchody jiných subjektů na shodném trhu. Tato námitka je však účelová. Ze zajištěné ICQ komunikace vyplývá, že sám stěžovatel si byl nestandardnosti obchodů vědom, i v kasační stížnosti ostatně připouští, že se jednalo o *„specifický způsob obchodování, který by za jiných okolností mohl být označen za podezřelý*“. V tomto případě daňové orgány nestandardní charakter transakcí prokázaly. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti správně uvádí, že je sám v daňovém řízení oprávněn učinit si úsudek o tom, jaké chování lze považovat za chování běžného ekonomicky racionálního podnikatele, a jaké nikoli. Ani z judikatury, z níž stěžovatel cituje v kasační stížnosti, neplyne opak (z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 6. 2020, č. j. 31 Af 29/2018-105, či z rozsudku NSS ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019-33, *AYSEN*). V nynější věci společnosti neobchodovaly s žádnou specifickou komoditou ve specifickém segmentu trhu, v němž by panovaly odlišné zákonitosti a obchodní zvyklosti, jak stěžovatel v kasační stížnosti sice obecně naznačuje, ale nijak konkrétněji netvrdí ani neprokazuje. Má-li na mysli riziko spojené se zadržováním nadměrných odpočtů, k tomu se NSS vyjádřil již výše. Ani tato námitka tedy není důvodná.

[86] Stěžovatel namítá, že daňové orgány a krajský soud dostatečně neobjasnily příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet, mezi objektivními okolnostmi a podvodem a stěžovatelovým povědomím o něm.

[87] Předně pro závěr o zaviněné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu nemusejí daňové orgány prokázat příčinnou souvislost mezi chybějící daní a stěžovatelovým povědomím o něm. Podstatné je, že v řetězci, v němž je stěžovatel zapojen, se stal podvod, což se zkoumá v prvním bodu testu (viz bod [24] výše). V druhém bodu testu se potom zkoumá stěžovatelova subjektivní stránka účasti: správce daně prokazuje, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatel o podvodném charakteru obchodů věděl, nebo mohl a měl vědět. Takové okolnosti v celkovém souhrnu prokázány byly. Žádná z nich není samonosná, ve svém souboru však ukazují, že si stěžovatel při sporných obchodech počínal extrémně neopatrně, což vypovídá o tom, že si buď byl vědom toho, že pravým účelem transakcí není velkoobchod se zbožím, anebo ho zajímala jen obchodní marže a nad podivnými okolnostmi zavíral záměrně oči. I to ho však činí odpovědným. Právě proto, že se nejednalo o běžnou podnikatelskou situaci, lze po stěžovateli požadovat, aby před uzavřením obchodní spolupráce či během ní o to bedlivěji zkoumal, zda se nezapojuje do podvodného řetězce, v němž se některý z jeho článků dopustil či v budoucnu dopustí podvodného jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH. Žalovaný u každé okolnosti dostatečně vysvětlil, co a o čem ve vztahu ke stěžovatelovu zavinění svědčí. Jinak řečeno, souvislost mezi daňovým subjektem uplatňujícím nárok na odpočet a subjektem, který neodvedl daň, vzniká i tím, že subjekt uplatňující nárok na odpočet naváže bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé (rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, *EDGE CZ*, bod 59).

[88] Je logické, že některé okolnosti „*byly zjištěny až ex post po uskutečnění obchodů*“, jak namítá stěžovatel, neboť po uskutečnění obchodů je začal správce daně zkoumat. Všechny však mohly být stěžovateli známy ve zdaňovacích obdobích, v nichž uplatnil sporné odpočty, s výjimkou zjištěných napodobenin SSD disků (k významu toho se však NSS již vyjádřil výše).

[89] Závěry žalovaného a krajského soudu nezpochybňují ani poukazy stěžovatele na judikaturu správních soudů v bodě 158 kasační stížnosti, k nimž se NSS již nebude jednotlivě vyjadřovat. Soudy v nich rozhodovaly na podkladě skutkových a právních okolností v odlišných případech. Se závěry přijatými v nynější věci se jejich tehdejší úvahy nevylučují.

[90] Ze spisu ani z napadeného rozhodnutí neplyne, že žalovaný rozhodoval jen na základě informací zjištěných z trestního spisu. Naopak je jeho rozhodnutí založeno i na zjištěních správce daně v daňovém řízení. Správce daně nemusel prokázat přímé stěžovatelovo propojení se subdodavateli, u nichž chybí daň. Postačilo, že prokázal jejich nepřímé spojení přes F. B.

[91] K tomuto bodu NSS shrnuje: zjištěné a prokázané objektivní okolnosti svědčí o tom, že si účast na podvodném obchodním řetězci zavinil sám stěžovatel. Jedná se o provázaný soubor dílčích, ale přesvědčivých nepřímých důkazů, které ve své spojitosti zpochybnily podnikatelskou racionalitu jeho počínání. Jednotlivé objektivní okolnosti

nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit izolovaně. Právě o to usiluje stěžovatel. Síla těchto zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti, na čemž není nic vnitřně rozporného, jak stěžovatel namítá.

[92] NSS nepřisvědčil ani námitce spočívající v tom, že žalovaný ani krajský soud nemají ujasněno, zda stěžovatelova zaviněná účast na podvodu spočívá v tom, že o něm věděl, nebo měl a mohl vědět.

[93] NSS předně nesouhlasí se stěžovatelem, že se krajský soud přiklonil k závěru o jeho úmyslném zapojení. Nic takového nevyplývá z bodu 29 napadeného rozsudku, v němž se krajský soud zabýval existencí podvodu a chybějící daní a vyjadřoval se k podvodnému charakteru obchodů v řetězci jako celku, nikoli k subjektivní stránce účasti stěžovatele. V bodech 31 až 36 zkoumal krajský soud objektivní okolnosti, z nichž žalovaný dovodil, že stěžovatel „*měl a mohl*“ vědět o podvodu (první věta bodu 31 napadeného rozsudku). V bodě 36 sice krajský soud konstatoval, že se mu stěžovatelovo vysvětlení jeví jako účelové a jediným racionálním vysvětlením pro jeho jednání je podvodnost obchodních transakcí směřující k získání neoprávněného daňového zvýhodnění, ale ani z toho nelze dovozovat, že soud stěžovateli přičítá vědomou účast. Tuto pasáž je třeba vyložit tak, že soud vyhodnotil stěžovatelovo dodatečné vysvětlení jako účelové a nepřesvědčivé. Objektivní okolnosti totiž ukázaly, že obchody směřovaly k získání neoprávněného daňového zvýhodnění a stěžovatel si toho *mohl a měl* být vědom.

[94] Správce daně ve zprávách o daňové kontrole i žalovaný v napadeném rozhodnutí skutečně na několika místech zaměňují míru zavinění (např. bod 71 napadeného rozhodnutí), případně je uvádějí vedle sebe (např. bod 64 napadeného rozhodnutí), což jejich argumentaci ubírá na přesvědčivosti. Tato nekonzistentnost je matoucí a nežádoucí, nedosahuje však takové intenzity, aby mohl NSS prohlásit napadené rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné. K témuž závěru dospěl i krajský soud. Z celkového kontextu rozhodnutí žalovaného vyplývá, že podle žalovaného stěžovatel *měl a mohl* vědět o podvodu, tedy žalovaný usoudil na nižší míru zavinění (srov. mimo jiné shrnující závěrečný bod 90 napadeného rozhodnutí či jeho body 58 a 62). Některé skutečnosti sice podle žalovaného, zdá se, mohou svědčit o stěžovatelově vědomém zapojení, jako celek však tento závěr nemá dostatečnou oporu ve zjištěných skutečnostech. Ostatně kdyby k němu žalovaný dospěl, nezkoumal by ve třetím kroku, zda stěžovatel přijal dostatečná opatření, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Takto chápe napadené rozhodnutí i sám stěžovatel (bod 204 kasační stížnosti). K tomu, že krajský soud neopomenul stěžovatelem předložený znalecký posudek, se NSS vyjádřil již v bodě [78] výše. Jelikož krajský soud vůbec nedospěl k závěru o stěžovatelově vědomé účasti na podvodu, neměl důvod posudek sám v této souvislosti hodnotit.

[95] Ve třetím kroku daňové orgány zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření k tomu, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu.

[96] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že žalovaný a krajský soud nejmenovali taková opatření, která by po stěžovateli bylo možné spravedlivě požadovat a která by s vysokou mírou pravděpodobnosti mohla zamezit jeho účasti na podvodu. Naproti tomu žalovaný podle něj nevyvrátil, že byla dostatečná opatření, o nichž tvrdí, že je sám v rámci obezřetnosti přijal.

[97] NSS se stěžovatelem nesouhlasí. Krajský soud v bodě 40 napadeného rozsudku dostatečně vysvětlil, že stěžovatelově zaviněné účasti na podvodu mohla zabránit podrobná smluvní dokumentace, z níž by vyplýval stěžovatelem tvrzený důvod obchodování (např. kdyby upravovala marži za „zprostředkování“, rozložení rizik a způsob tvorby cen, zmocňovala pana B. k jednání se stěžovatelovým odběratelem i dodavatelem a odpovědnost za vady). NSS již výše vysvětlil, že stěžovatelovo vysvětlení kvazi zprostředkovatelské role nemá oporu ve zjištěných skutečnostech. Kdyby však stěžovatel skutečně zastával roli, jakou tvrdí, je pravděpodobné, že by si ji smluvně upravil, aby jednak minimalizoval obchodní rizika z ní plynoucí, včetně toho, že bude bez svého vědomí zapojen do daňového podvodu – ale také proto, aby zlepšil svou důkazní situaci před očekávanými kontrolami správce daně. Smluvně upravený obchodní model mohl svědčit o jeho dobré vůli, a naopak vyvracet jeho zaviněnou účast na podvodu.

[98] Smyslem požadovaných opatření totiž primárně nemá být to, aby stěžovatel minimalizoval své obchodní riziko, k čemuž míří kasační argumentace. Jistě i k tomu mohou opatření pomoci (a naopak jsou-li nedostatečná, dopadne na stěžovatele obchodní riziko v podobě neuznaného odpočtu). Opatření však mají sloužit preventivně k tomu, aby si stěžovatel, který požaduje výhody plynoucí ze systému DPH, při svém podnikání nepočínal tak, že tento systém naruší či zneužije, případně to umožní jiným.

[99] Stěžovatel namítá, že si své obchodní partnery dostatečně a standardně prověřil. Z ničeho však nevyplývá, že tak učinil. Stěžovatelova neurčitá tvrzení o navázání obchodní spolupráce s ACRX, neznalost osob jednajících za ACRX a významná role F. B. jako koordinátora obchodů svědčí spíše o opaku.

[100] Po stěžovateli bylo možné též spravedlivě požadovat, aby se zajímal o původ zboží a jeho kvalitu. Neobstojí námitka, že se stěžovatel pokoušel zjistit identitu subdodavatelů v souvislosti s prověřováním, které zahájil správce daně, neboť tento krok přišel pozdě.

[101] NSS již vysvětlil, že koordinační role F. B. vyplynula ze zajištěné ICQ komunikace. Požadavek krajského soudu i žalovaného na samostatnější stěžovatelovo jednání tak vychází ze zjištěných okolností a cílí na to, že se stěžovatel příliš spolehl na informace a instrukce od jedné osoby, jejíž role mu měla být podezřelá.

[102] Krajský soud se sice výslovně nevypořádal s četnými citacemi judikatury a odborné literatury v žalobě, to ale nevadí. Postavil proti nim konkrétní argumentaci založenou na skutkových okolnostech této věci, která obstojí oproti stěžovatelovým obecným citacím literatury či judikatury přijaté ve skutkově jiných věcech. Totéž platí i o citaci z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 3. 2019, č. j. 30 Af 121/2016-104.

[103] Stěžovatel dále namítal, že žalovaný opomenul opatření, která stěžovatel uvedl ve svůj prospěch. Není tomu ale tak. Žalovaný se s obranou stěžovatele na toto téma v napadeném rozhodnutí vypořádal. Tvrzené prověření AZ Group ve veřejných rejstřících (prověřování odběratelů ACRX či DEC stěžovatel ani netvrdí) lze za daných okolností považovat za minimální možné, nikoli však dostatečné opatření (z rejstříků navíc ani u AZ Group neplyne žádné formální postavení F. B.). Podobně slepá důvěra v instrukce F. B. nebyla při tak nestandardním obchodování namístě. Ani obvyklá tržní

cena či „obvyklá marže“ o stěžovatelově dobré víře nesvědčí, obzvlášť když daňové orgány zjistily, že se stěžovatel na tvorbě tržní ceny nepodílel a vývoj tržních cen ani nesledoval. Je rovněž podstatné, že stěžovatel kvalitu zboží vůbec nekontroloval (v řízení se nanejvýš řešilo, nakolik kontroloval nepoškozenost přepravních obalů). Tvrzení, že stěžovatel zaplatil za zboží až poté, co ho odběratel převzal, nemá oporu ve spisu. Soudu není jasné, jak má o stěžovatelově dobré víře svědčit fakt, že stěžovatel platil za zboží transparentním převodem na bankovní účet. Navíc ze zpráv o daňové kontrole a bankovních výpisů vyplývá, že část ceny zboží odpovídající výši DPH hradil stěžovatel až po splatnosti daňového dokladu. Ani fakt, že stěžovatel smlouval o výši své marže, nijak nevypovídá o jeho obezřetnosti před daňovými podvody, ale jen o tom, že chtěl více vydělat, což je celkem pochopitelné. Totéž platí o skutečnosti, že chtěl co nejvíce ušetřit na dopravě zboží ke svým odběratelům. Ani drahé pojišťování zboží při přepravě jeho dobrou víru nijak významně neosvědčuje, faktický oběh zboží nikdo nezpochybňuje.

[104] Nic na věci nemění ani stěžovatelovo tvrzení, že jeho obchodní spolupráce s AZ Group byla dlouhodobého charakteru (od roku 2010), objemově přirozeně narůstala a postupně sílila jejich vzájemná důvěra. Okolnosti spolupráce byly natolik specifické a nestandardní, že oproti nim toto obecné tvrzení neobstojí.

[105] Stěžovatel namítá, že předtím mu správce daně nadměrné odpočty dlouhodobě vyplácel, což ho ujistilo v tom, že obchody jsou z daňového hlediska v pořádku. Ani s touto námitkou stěžovatel neuspěje, neboť jeho jistota byla falešná a nemohla mu založit legitimní očekávání. Fakt, že správce daně (ani při postupu k odstranění pochybností za období květen 2011) žádné pochybení nezjistil, ještě neznamená, že všechno bylo v pořádku, tím méně z toho stěžovatel mohl nabýt oprávněně dojem, že všechno bude v pořádku i v pozdějších obdobích.

[106] Ačkoli stěžovatel při obchodní spolupráci s ACRX nevstoupil do nového odvětví a sporné obchody se týkaly vícero druhů zboží (převážně různého elektronického zboží různých značek), faktem zůstává, že jeho zapojení do dodavatelsko-odběratelského řetězce a jeho role v něm byla neobvyklá jak obecně, tak zejména z jeho vlastního pohledu.

[107] Soud k tomuto bodu shrnuje, že stěžovatel se svými obchodními partnery neuzavřel žádné písemné smlouvy, neměl bližší povědomí o výrobcích, s nimiž obchodoval, ani o jejich původu, nekontroloval jejich kvalitu či sériová čísla ani neměl doklady osvědčující jejich jakost a technické parametry. Obchody mezi třemi společnostmi koordinovala jedna osoba, která ani v jedné z nich nijak formálně nepůsobila. Tyto okolnosti svědčí o stěžovatelově neobezřetnosti a popírají jeho dobrou víru. Daňové orgány po stěžovateli nevyžadovaly žádné rozsáhlé kontroly, ani na něj nepřenášely své vlastní úkoly (jak zapovídají stanoviska generálních advokátů a rozsudky Soudního dvora EU, z nichž cituje stěžovatel v bodě 190 kasační stížnosti), jen po něm za zjištěných okolností právem vyžadovaly větší ostražitost a kroky, které lze v jeho situaci pokládat za běžné.

[108] Takové kroky však stěžovatel neučinil a nepodařilo se mu ani prokázat, že přijal dostatečná opatření, kterými by zabránil své účasti v podvodném řetězci. Ačkoli jmenuje některé skutečnosti, z nichž podvodný charakter obchodů nevyplývá (prodej zboží za obvyklou tržní cenu v odvětví, v němž stěžovatel dlouhodobě podniká, transparentní platby na bankovní účet dodavatele, pojištění zboží při přepravě, neuznané odpočty „až“

za období třetího a čtvrtého čtvrtletí roku 2013, lustrace AZ Group ve veřejných rejstřících), nemohou tyto skutečnosti osvědčit stěžovatelovu dobrou víru při komplexním posouzení všech zjištěných objektivních okolností. Stěžovatel nevynaložil dostatečné úsilí k tomu, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu.

[109] V dalším bloku kasační argumentace stěžovatel namítá, že daňové řízení bylo zatíženo takovými vadami, pro které měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit. Ani zde se NSS se stěžovatelem neztotožnil. Ačkoli žalovaný v několika ohledech nepostupoval procesně správně (nedostatečně vypořádal některé odvolací námitky a důkazní návrhy, porušil § 115 odst. 2 daňového řádu), nebylo kvůli tomu třeba jeho rozhodnutí rušit.

[110] Stěžovatel ve správním řízení i v žalobě namítal, že daňové orgány hodnotily nesprávně a neúplně ICQ komunikaci zajištěnou policií a účelově vytrhávaly z kontextu její jednotlivé části. Nyní namítá, že krajský soud se k této jeho argumentaci vyjádřil jen obecně: potvrdil sice hodnocení daňových orgánů, ale nevyjádřil se již ke konkrétním pasážím, které stěžovatel citoval ve svůj prospěch. S tím NSS sice souhlasí, současně však považuje obecnější závěry krajského soudu na toto téma za správné. Ostatně stěžovatel v žalobě (v jejích bodech 147 až 150) namítal nesprávné hodnocení ICQ komunikace také jen obecně.

[111] Daňové orgány ze zajištěné ICQ komunikace dovodily, že F. B. zapojil stěžovatele do obchodování se spřátelenými společnostmi. Dále z ní dovodily, že stěžovateli bylo jedno, s jakým zbožím obchoduje, jaká je jednotková cena tohoto zboží, a kdo je odběratelem zboží. Stěžovatel řešil pouze celkový objem zboží v daném měsíci s tím, že obrat vždy navrhoval F. B.

[112] Tato zjištění se stěžovateli nepodařilo zpochybnit. Ačkoli tvrdí, že pasáže použité ve zprávách o daňové kontrole byly vytrženy z kontextu, sám nenabízí jiný širší pohled, který by dokázal zpochybnit výklad daňových orgánů či krajského soudu, zaujatý ke zjištěním shrnutým v předchozím odstavci.

[113] Stěžovatel v kasační stížnosti cituje z dalších částí komunikace, z nichž podle něj vyplývá,

- že se M. H. a F. B. dohadovali na výši marže a M. H. usiloval o její zvýšení;
- že se stěžovatel snažil minimalizovat náklady na přepravu zboží;
- že pro stěžovatele bylo výhodnější platit DPH dodavateli v korunách, neboť netratil na kurzu;
- že stěžovatel nechtěl v roce 2010 poslat AZ Group peníze, *„když není pořešené zboží“;*
- že stěžovatel neobchodoval jen se subjekty, které mu dohodil F. B., ale sám si hledal odběratele;
- že se stěžovatel v srpnu 2014 zajímal o to, kdo je subdodavatelem a zda odvedl DPH, a F. B. ho ujišťoval o tom, že ano.

[114] Žádná z těchto premis nezpochybňuje závěry daňových orgánů, že stěžovatel *mohl a měl* vědět o svém zapojení do podvodu. Mohly by nanejvýš zpochybnit stěžovatelovo vědomé zapojení do podvodu, které však ani daňové orgány, ani soud netvrdí. Skutečnost, že stěžovatel usiloval o co největší marži, vypovídá jen o tom, že chtěl na obchodech co nejvíce vydělat, nezpochybňuje to však jeho zapojení do podvodu. Totéž platí o snaze minimalizovat náklady na přepravu (srov. též bod [103] výše). Stěžovatelovo vysvětlení plateb v různých měnách nevyvrací další zjištění daňových orgánů o nestandardních okolnostech plateb v řetězci, stejně tak úryvek z konverzace z roku 2010, který podle

stěžovatele znamená, že nechtěl platit za zboží dříve, než ho obdrží (body [71] až [73] výše). Nikdo nezpochybňuje, že stěžovatel obchodoval i s jinými subjekty než s AZ Group a ACRX/DEC. Ani skutečnost, že se stěžovatel v roce 2014 po zadržení nadměrných odpočtů pokoušel zjistit, zda subdodavatelé splnili své daňové povinnosti nebo vůbec kdo k subdodavatelům patří, ho nezbavuje odpovědnosti za účast na podvodu a zpochybňuje nanejvýš jeho vědomé zapojení.

[115] Žalovaný se vyjádřil ke stěžovatelovým námitkám týkajícím se nehodnocených pasáží ICQ komunikace v bodech 56 a 80 napadeného rozhodnutí dost stroze a obecně, ačkoli by zasloužily pečlivější reakci. Jeho závěry i závěry krajského soudu přesto obstojí.

[116] Stěžovatel nesouhlasí dále s tím, jak krajský soud vypořádal jeho žalobní námitku, podle níž žalovaný nehodnotil protokol z trestního řízení, jímž argumentoval. Podle krajského soudu nemá tato vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci, neboť jím stěžovatel vyvracel závěr správce daně, že se v řetězci obchodovalo se stále stejným zbožím, a na tomto zjištění rozhodnutí žalovaného primárně nestojí. Stěžovatel však tvrdí, že protokol a svědecké výpovědi v něm zaznamenané nesouvisely jen s „přeprodáváním" zboží, ale prokazovaly obvyklé kontroly zboží při vykládce a balení a dokumentaci zboží, reklamace, obvyklý způsob úhrady za zboží, komunikaci s odběratelem, průběh velkoobchodu s IT komponenty i s jinými dodavateli a odběrateli. Stěžovatel chtěl protokolem vyvrátit nosné závěry správce daně k objektivním okolnostem, respektive jím chtěl prokázat svou dobrou víru.

[117] NSS v odvolání ověřil, že se stěžovatel částmi protokolu z hlavního líčení (vedeného u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 49 T 7/2015) nepokoušel vyvrátit jen domněnku daňových orgánů, že si společnosti mezi sebou opakovaně „přeprodávaly" totéž zboží. Závěry krajského soudu jsou v tomto bodě nesprávné. Současně však nelze přisvědčit ani stěžovateli, že by veškerá tvrzení plynoucí z protokolu žalovaný vůbec nevypořádal, respektive že by se nevyjádřil k namítaným tématům.

[118] Stěžovatel odkazoval na protokol o trestním řízení v bodě 13 a 16 odvolání v souvislosti právě s kolováním zboží, jeho kontrolou a případnými reklamacemi, ovšem žalovaný na jeho námitky na toto téma a na výpověď pana T. V. reagoval v bodě 69 napadeného rozhodnutí.

[119] V bodě 21 odvolání stěžovatel odkazoval na protokol v souvislosti s úhradou kupní ceny v eurech a úhradou DPH v korunách i platbou dopředu před dodáním. K tomu se vyjádřil žalovaný v bodech 50 až 53 svého rozhodnutí, podstatnou okolností přitom byla zjištěná organizovanost platební morálky v řetězci. NSS dále poukazuje na to, že stěžovatel sice na jednu stranu argumentuje, že platba předem je při obchodu s elektronikou obvyklá, na druhou stranu ve svůj prospěch uvádí, že při své obchodní praxi sám odmítal platit za zboží před jeho dodáním.

[120] V bodě 25 odvolání stěžovatel poukázal na protokol o výslechu Ing. E. S. v souvislosti se zjištěnými napodobeninami SSD disků. Žalovaný se k jeho námitkám částečně věcně vyjádřil v bodě 72 napadeného rozhodnutí (k závěrům posudku potom v bodě 55 rozhodnutí). Je sice zjevné, že protokol o výslechu znalce si nevyžádal

a nereagoval ani na argument, že disk zajištěný u D. H. byl plně funkční; podstatu odvolací námitky však žalovaný vypořádal.

[121] V bodě 29 odvolání stěžovatel tvrdil, že přímo komunikoval s odběrateli a odkazoval k tomu na výpověď T. V. (zaměstnance skladu). K tomu se žalovaný přímo nevyjádřil. Ve svém rozhodnutí ovšem ani nepopřel, že by mezi stěžovatelem a ACRX/DEC neprobíhala žádná komunikace. Jeho rozhodnutí stojí na tom, že zásadní roli zastával F. B.

[122] Stěžovatel odkázal na protokol z hlavního líčení též v bodě 30 odvolání v souvislosti s tím, že odebíral zboží i od jiných dodavatelů a dodával jej i jiným odběratelům. Tuto skutečnost žalovaný nepopíral, k tomu však v bodu 75 napadeného rozhodnutí poukázal na to, že s žádným jiným dodavatelem či odběratelem v rozhodných obdobích neobchodoval v takovém objemu, jako se společnostmi AZ Group a ACRX.

[123] Konečně stěžovatel poukázal na protokol o výslechu svědka Ing. E. S. v souvislosti s extrahováním ICQ komunikace ze zajištěné výpočetní techniky. Rovněž k této námitce se žalovaný vyjádřil, a to v bodu 80 napadeného rozhodnutí tak, že stěžovatel se snaží jednotlivá vyjádření znalce vytrhnout z kontextu.

[124] Při hodnocení protokolu z trestního řízení a souvisejících námitek pochybili jak žalovaný, tak krajský soud. Žalovaný vypořádal odvolací námitky neúplně a vyhýbavě. Krajský soud pak zjednodušeně a nesprávně uvedl, že stěžovatel chtěl částí protokolu popírat jen zjištění daňových orgánů o opakovaném „přeprodeji“ zboží. Nemá však pravdu ani stěžovatel, který tvrdí, že protokolem vyvracel nosné závěry správce daně. NSS proto uzavírá, že ani tyto vady nepůsobí nezákonnost, pro niž by napadená rozhodnutí jako celek nemohla obstát.

[125] Úvahami o opomenutých výsleších svědků v bodě 223 kasační stížnosti se NSS nebude blíže zabývat, neboť jimi stěžovatel nezpochybňuje závěry krajského soudu (v bodě 18 napadeného rozsudku).

[126] NSS nepřisvědčil stěžovateli ani v námitce, že krajský soud opomenul vyhodnotit znalecký posudek, který stěžovatel předložil v daňovém řízení. Krajský soud se k němu vyjadřuje jak v bodě 17 rozsudku (v němž odkazuje na závěry NSS vyslovené v rozsudku ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 454/2018-49), tak v bodě 35.

[127] V další části kasační stížnosti stěžovatel namítá nedostatečnou aktivitu správce daně: ta se prý omezila na získání informací z dožádání k jiným daňovým subjektům a na průběžné nahlížení do trestního spisu. K tomu stěžovatel dokládá dvě tabulky. V první z nich uvádí data nahlížení správce daně do trestního spisu, získané listiny a informaci o tom, zda jsou tyto listiny součástí správního spisu. Ve druhé potom přehled důkazních prostředků, které uplatnil ve svůj prospěch. Namítá, že si správce daně vybíral listiny z trestního spisu selektivně, nadto se převzaté listiny nacházejí v daňovém spise jen zčásti.

[128] V této podobě formuluje stěžovatel své námitky poprvé až v kasační stížnosti, NSS se jimi proto nebude zabývat. Pokud chtěl stěžovatel zpochybnit skutkové a právní závěry daňových orgánů či jejich nedostatečnou oporu ve správním spisu, mohl tak učinit

konkrétními návrhy v daňovém řízení či v žalobě, včetně návrhů na dokazování konkrétními listinami.

[129] Stěžovatel některé důkazy navrhl. Daňové orgány i krajský soud některé z nich provedly, některé odmítly provést, některé dokonce opomenuly. Bylo však na stěžovateli, aby zpochybnil každý konkrétní závěr i procesní postup daňových orgánů a krajského soudu. NSS může reagovat jen na jeho kasační výtky, což nyní činí. Jeho úkolem je též posoudit obecněji v rozsahu kasačních námitek, zda daňové orgány unesly důkazní břemeno, které je tížilo, tedy zda to, co zjistily, stačí k závěru o stěžovatelově zaviněné účasti na daňovém podvodu – či přesněji posoudit, jak se k jeho výtkám na toto téma postavil krajský soud. Úkolem NSS naopak není, aby v daňovém (natož trestním) spisu sám hledal, co ještě měli žalovaný či krajský soud vzít v úvahu, jak po něm chce nyní stěžovatel. I když daňové orgány tíží důkazní břemeno, z povahy věci nebude nikdy možné, aby skutkový stav zjistily absolutně úplně a objasnily veškeré okolnosti provázející sporné transakce. NSS částečně sdílí výhrady stěžovatele vůči postupu žalovaného i krajského soudu, neboť s některou jeho argumentací i návrhy se oba skutečně vypořádali dost stroze. Na správnosti jejich výsledných závěrů to však nic nemění.

[130] Stěžovatel v doplnění žaloby citoval ze svědecké výpovědi svědka O. P. v trestním řízení, člena tehdejší belgické kriminální organizace, která stála na počátku řetězců zasažených podvody na DPH. Jeho výpověď se podle stěžovatele týká příčinné souvislosti mezi podvodem na DPH a jeho vědomostí o něm (či jeho dodavatelů).

[131] Krajský soud se k výpovědi pana P. skutečně nevyjadřuje, ani to však není důvod k tomu, aby NSS zrušil jeho rozsudek. Pasáže z výpovědi citované v žalobě i stěžovatelova interpretace výpovědi totiž míří k tomu, že stěžovatel, případně další dodavatelské společnosti nemusely nutně vědět a často ani nevěděly o svém zapojení v podvodném řetězci. Rozhodnutí daňových orgánů však není postaveno na stěžovatelově vědomé účasti. I žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech 84 až 88 vysvětluje za pomoci závěrů plynoucích z obžaloby, že stěžovatel byl jako *broker* stabilní částí distribuční zločinecké skupiny, která byla maximálně oddělena od variabilních, počátečních článků. To ho však samo o sobě nemůže zbavit odpovědnosti (to by bylo možné až ve třetím kroku testu). Výpověď pana P. tak, jak ji stěžovatel prezentoval v doplnění žaloby, by mu tedy nemohla nijak prospět. Daňové orgány nezjistily přímé stěžovatelovo napojení na belgickou skupinu, s těmito zjištěními nijak nepracovaly, ale zjistily stěžovatelovo nikoli vědomé zapojení v řetězci.

[132] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[133] Stěžovatel namítá, že ačkoli žalovaný v odvolacím řízení prováděl dokazování, neseznámil stěžovatele s tím, jak vyhodnotil nově navrhované důkazy. Rozhodnutí žalovaného bylo proto pro stěžovatele překvapivé. Kdyby ho žalovaný se svým

hodnocením seznámil, včas by se proti němu bránil a *„pokusil by se zajistit případné další důkazní prostředky“*.

[134] Žalovaný skutečně pochybil a nesplnil svou procesní povinnost seznámit stěžovatele s hodnocením nově navržených důkazů (zejména znaleckým posudkem České znalecké a.s.) a krajský soud se nezabýval tímto aspektem porušení § 115 odst. 2 věty první daňového řádu navzdory stěžovatelově námitce. Ani tyto vady však za daných okolností nemají za následek nezákonné rozhodnutí. Za podstatné považuje NSS to, že žalovaný nedospěl oproti správci daně k odlišným skutkovým ani právním závěrům a ty současně nemohly být zpochybněny ani nově navrženými důkazy, které žalovaný provedl a zhodnotil v napadeném rozhodnutí (či které provést opomněl). Stěžovatel totiž svými důkazními návrhy zamýšlel zpochybnit svou vědomou účast na podvodu (znaleckým posudkem, ICQ komunikací), ovšem jak NSS již opakovaně uvedl, na tomto závěru napadené rozhodnutí nestojí. Ani protokoly z trestního řízení neměly zpochybnit nosné závěry daňových orgánů. NSS nechce snižovat význam povinnosti odvolacího orgánu uvedenou v § 115 odst. 2 daňového řádu – ovšem důsledky plynoucí z toho, že napadené rozhodnutí mohlo být pro stěžovatele překvapivé, jsou v této věci spíše teoretické. Stěžovatel jen vágně tvrdí, že kdyby postoj žalovaného znal, pokusil by se zajistit případné další důkazní prostředky, ale již neuvádí jaké (a ani v žalobě žádné nové stěžejní důkazy nenavrhl). Právě uvedenými okolnostmi se tato věc odlišuje od případu, který posuzoval rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS. V něm odvolací orgán dovodil zásadní důsledky pro věc (jediné důvody, pro které daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno) z dokazování, s jehož výsledky daňový subjekt neseznámil.

[135] Stěžovatel v replice zpochybňuje závěry krajského soudu podepřené judikaturou NSS k otázce přednostního užití ručení podle § 109 zákona o DPH, namísto odepření nároku na odpočet daně pro podvod na DPH. Na podporu své argumentace odkazuje na stanovisko generální advokátky Soudního dvora J. Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20. Žádá, aby NSS přehodnotil svou dosavadní judikaturu k této otázce, a zvážil k ní položit Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku.

[136] NSS se touto námitkou nebude zabývat, neboť ji stěžovatel uplatnil opožděně. Stěžovatel podal blanketní kasační stížnost, kterou na výzvu soudu doplnil ve lhůtě jednoho měsíce podle § 106 odst. 3 s. ř. s. Námitku týkající se ručení však vznesl až v replice po této lhůtě, tedy v době, kdy svou kasační stížnost již nemohl rozšiřovat o další důvody. Toto zákonné pravidlo nemůže prolomit ani pozdější okrajová zmínka generální advokátky k tomuto tématu.

[137] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[138] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 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 v řízení o kasační stížnosti 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 24. listopadu 2022

David Hipšr
předseda senátu