ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **R. B.,** zastoupeného JUDr. Martinem Týlem, advokátem se sídlem Škroupova 561, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2019, č. j. 4080/19/5300-22442-712600, o kasační stížnosti žalobce proti výrokům II. a III. rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 23. 3. 2022, č. j. 52 Af 22/2019–141,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 23. 3. 2022, č. j. 52 Af 22/2019–141, **se ve výrocích II. a III. zrušuje** a věc **se v tomto rozsahu vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

II. Žalobci **se vrací** zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5000 Kč. Tato částka mu bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám jeho zástupce JUDr. Martina Týle, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 2. 2019, č. j. 4080/19/5300-22442-712600 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry a dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“) č. j. 1437211/18/2801-50521-609562 (zdaňovací období září 2014, daň 1 021 140 Kč, penále 204 228 Kč), č. j. 1437221/18/2801-50521-609562 (zdaňovací období říjen 2014, daň 650 315 Kč), č. j. 1437163/18/2801-50521-609562 (zdaňovací období listopad 2014, daň 1 346 104 Kč), č. j. 1437155/18/2801-50521-609562 (zdaňovací období

prosinec 2014, daň 208 344 Kč), č. j. 1437151/18/2801-50521-609562 (zdaňovací období leden 2015, daň 279 510 Kč, penále 55 902 Kč), všechny ze dne 7. 8. 2018 [dále jen „*platební výměry*“]. Žalovaný vycházel ze zprávy o daňové kontrole projednané s daňovým subjektem dne 16. 7. 2018, č. j. 1326804/18/2801-60562-601205 (dále jen „*zpráva o daňové kontrole*“), z níž vyplynulo, že daňový subjekt byl součástí řetězce společností a jiných subjektů zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) při obchodování s materiálem s obsahem drahých kovů, konkrétně stříbrným granulátem.

[2] Zrušení napadeného rozhodnutí i platebních výměrů se žalobce domáhal žalobou. Namítal nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí a také podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Měl za to, že orgány finanční správy identifikovaly „*nikoliv podvodný, ale pouze obchodní řetězec*“. Vyměřená, byť nezaplacená daň, nebyla dle něj „*chybějící daň*“ ve smyslu podvodu na DPH dle Směrnice Rady 206/112/ES, neboť orgány finanční správy neprokázaly spojitost mezi nedoplatky na DPH, u nichž navíc nebylo specifikováno zdaňovací období, a stříbrným granulátem, se kterým obchodoval žalobce. Pokud nějaká osoba v údajném řetězci nepodala daňové přiznání, řetězec se přeruší a nelze z toho dovozovat narušení neutrality daně. Žalobce také odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017–63, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017–60. Trval na tom, že důkazní břemeno nese žalovaný. Byla-li žalobci vytýkána vědomost o existenci řetězce, poukázal na skutečnost, že jeho přímí dodavatelé i odběratelé byli spolehlivými plátci daně. Jeho obchody byly standardní a měly ekonomický smysl, původ zboží byl prokázán a nebylo třeba uzavírat písemné smlouvy. Na daném trhu působí 20 let, pojištění zboží nebylo třeba uzavírat za situace, kdy má trezory v autě, doma i v bance. Žalobce polemizoval s hodnocením žalovaného a označil je za účelové. Rovněž namítal prekluzi a chybné vedení správního spisu.

[3] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka Pardubice (dále jen „*krajský soud*“) poprvé rozsudkem ze dne 8. 1. 2020, č. j. 52 Af 22/2019-90, žalobu jako nedůvodnou zamítl. Toto rozhodnutí Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 29. 7. 2021, č. j. 2 Afs 39/2020-56. V prvé řadě se v něm zabýval otázkou prekluze, jejíž běh byl ovlivněn třemi mezinárodními dožádáními. Kasační soud poukázal na to, že pokud má být mezinárodní dožádání úkonem stavícím lhůtu, je nutné, aby souviselo s daňovým řízením a bylo důvodné. Byl názoru, že v případě prvního a druhého dožádání se žalovanému podařilo zdůvodnit věcnou souvislost a jejich potřebu, u třetího dožádání však důvodnost neshledal. Tato skutečnost ovlivňuje výpočet doby stavení lhůty. Navíc z daňového spisu nebyla jednoznačně identifikovatelná data obdržení odpovědí na mezinárodní dožádání. Nejvyšší správní soud proto uložil, aby krajský soud opatřil listiny či evidence, které nejsou obsahem stávajícího spisu, zjistil data nezbytná k posouzení doby stavení lhůty spojené s mezinárodními dožádáními do Belgie a do Itálie, případně aby rozporná data byla žalovaným spolehlivě vysvětlena. Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud, aby se v návaznosti na to zabýval výpočtem lhůty ke stanovení daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích. S ohledem na nejistotu ohledně prekluze se Nejvyšší správní soud nezabýval zbylými kasačními námitkami.

Rozsudek krajského soudu

[4] Podruhé krajský soud rozsudkem ze dne 23. 3. 2022, č. j. 52 Af 22/2019–141 (dále jen „*napadený rozsudek*"), výrokem I. napadené rozhodnutí v části týkající se rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 7. 8. 20218 (pozn. NSS: správně 2018), č. j. 1437221/18/2801-50521-609562, zrušil pro nezákonnost a vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve zbytku pak výrokem II. a III. žalobu jako nedůvodnou zamítl a nepřiznal žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení.

[5] Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu se v návaznosti na vyjádření žalovaného ze dne 4. 10. 2021 krajský soud zabýval výpočtem lhůty ke stanovení daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Z doložených listin zjistil, že v rámci mezinárodního dožádání do Belgie došlo k odeslání žádosti dne 17. 5. 2016 a k doručení odpovědi dne 28. 7. 2016. U mezinárodního dožádání do Itálie pak žádost byla odeslána dne 10. 10. 2016 a odpověď byla doručena dne 16. 2. 2017. Krajský soud konstatoval, že rozdílná data uvedená na jiných tiskopisech než na předloženém výpisu z ADIS nemají na běh lhůty vliv, navíc je žalovaný logicky vysvětlil. O účinnosti belgického a italského dožádání na běh lhůty přitom neměl krajský soud i s ohledem na právní názor Nejvyššího správního soudu pochyb. U mezinárodního dožádání do Německa pak konstatoval, že jej hodnotil jako lhůtu nestavící. Proto mu nezbylo než konstatovat, že došlo k prekluzi lhůty ke stanovení daně u zdaňovacího období říjen 2014. U zbylých zdaňovacích období shledal krajský soud daň stanovenou včas.

[6] Následně se krajský soud v obecné rovině zabýval nárokem na daňový odpočet, rozložením důkazního břemene v daňovém řízení, posuzováním existence daňového podvodu a také formami daňových podvodů. Vyložil také, kdy se na daňový subjekt hledí jako na spolupachatele podvodu z pohledu daňového práva. Upozornil, že v případě, kdy se osoba úmyslně podílela na daňovém úniku, nemůže jí nárok na odpočet DPH vůbec vzniknout, přičemž v tomto případě je logicky nadbytečné provádět vědomostní test.

[7] Tyto obecné závěry pak krajský soud aplikoval na posuzovanou věc. Žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění od dodavatelů DYNASTY PARTNER s. r. o. (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím říjen 2014, listopad 2014, prosinec 2014 a leden 2015) a UNIGRADE s. r. o. (ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2014). Důvodem byl závěr, že došlo k narušení neutrality daně, jelikož obchodní transakce žalobce byly zatíženy podvodem na DPH. Přitom existovaly indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly žalobci známy. Tyto ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokázaly, že žalobce o podvodném řetězci věděl či minimálně mohl vědět. Zároveň žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal opatření, která mohou být po něm rozumně požadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v tomto řetězci předešel. K tomu závěru dospěl správce daně, potažmo i žalovaný, mimo jiné na základě vědomostního testu, přičemž zmíněné indicie jsou specifikovány ve zprávě o daňové kontrole i v žalovaném rozhodnutí.

[8] Krajský soud upozornil, že žalobce na rozdíl od žalovaného posuzuje rozhodné okolnosti izolovaně; tento postup je však nesprávný a účelový. Jen ucelený souhrn může mít dostatečnou vypovídací hodnotu o existenci podvodu, a zejména také o povědomí

daňového subjektu o něm. Přitom je třeba zohlednit i další okolnosti, jako například zkušenosti a znalosti žalobce a jeho obchodních partnerů, vlastnosti plnění, platební a obchodní podmínky a další. Například uzavírání kupních smluv ústně nelze *a priori* považovat za přitěžující okolnost, ovšem v kombinaci s dalšími okolnostmi (výrazné překročení běžné kupní ceny, které není schopen ani jeden z účastníků transakce vysvětlit, jednatelé zúčastněných společností nejsou schopni sdělit orgánům finanční správy žádné konkrétní informace, platby probíhají v hotovosti, dodavatelé jsou nekontaktní a podobně) pak může být zřejmé, že se nejedná o standardní obchodní vztah.

[9] V projednávané věci se krajský soud ztotožnil se závěry správce daně a žalovaného o existenci podvodu na DPH a zapojení žalobce v tomto podvodném řetězci. Uvedl, že žalobce figuroval v řetězci jako *broker*, a zmínění dodavatelé zastávali funkci *buffera*. O existenci podvodného řetězce neměl krajský soud pochyb, a to i s přihlédnutím ke skutkovým zjištěním ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí. Na pozici *missing trader* fungovaly různé společnosti a dvě fyzické osoby; jednalo se především o společnosti s virtuálními sídly, jednatelé se nezdržovali v České republice, některé byly prohlášeny nespolehlivými plátci či u nich probíhala likvidace. Součástí spisu byl také záznam pořadu Petra Klímy vysílaného Českou televizí, kde jedna z fyzických osob přiznala, že fungovala v roli „bílého koně“. Druhá z fyzických osob pak měla být v době prověřování ve výkonu trestu. Tyto skutečnosti byly podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole, proto na ni krajský soud odkázal a ocitoval také bod [58] napadeného rozhodnutí, ze kterého plyne personální propojení mnoha článků řetězce. Poukázal také na další nestandardní okolnosti, jako nevyužívání ochranných institutů (záruky či pojištění při obchodech), neověřování původu zboží, provádění kontrol pohmatem či přenosným spektrometrem, absence písemných smluv, předávání zboží na veřejném parkovišti obchodního domu. Řada těchto okolností svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní podvodného řetězce. Navíc tyto nebyl schopen vysvětlit, argumentoval pouze svou dlouholetou zkušeností a obchodní praxí. Krajský soud znovu připomněl, že žalobce namísto toho, aby brojil v žalobě proti adekvátním závěrům žalovaného, polemizuje s jednotlivými závěry, klade soudu otázky a účelově posuzuje jednotlivé okolnosti izolovaně.

[10] K námitce nepřezkoumatelnosti odkázal krajský soud na judikaturu Nejvyššího správního soudu a také nálezy Ústavního soudu. Upozornil, že již samotné žalobcovy námitky svědčí o tom, že námitka nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů nemůže být úspěšná; pokud by tomu tak bylo, nemohla by žaloba obsahovat rozsáhlou argumentaci napadající věcné závěry žalovaného. Krajský soud rovněž připomněl, že některé námitky mohou být vypořádány implicitně. Neztotožnil se ani s žalobcovým závěrem, že žalovaný *„ani nenastínil“* spojitost mezi nedoplatky na DPH a stříbrným granulátem, se kterým obchodoval žalobce. Odkázal na zprávu o daňové kontrole a body [53] a násl. napadeného rozhodnutí.

[11] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku týkající se identifikovaného rozsahu obchodního řetězce. Nejednalo se dle něj o případ, který by byl předmětem odkazu žalobce na rozsudek *„NSS – Vyrtych – bod 69“*. Žalobce se pouze snaží účelově izolovat své obchody na přímé dodavatele, na sebe a na společnost BEDRA GmbH; nevysvětlil však, proč například toto zboží bylo předáváno neobvyklým způsobem a překládáno (jak

podrobně popisuje bod [67] napadeného rozhodnutí, přičemž skutečnosti v něm uvedené žalobce vůbec nepopřel, a soud tak není povinen zjišťovat, zda jsou správné či nikoliv). Dále v podrobnostech stran obchodů odkázal na str. 14 – 37 zprávy o daňové kontrole. Ztotožnil se se závěry žalovaného, že žalobce měl být při svých obchodech obezřetný a nemohl předpokládat, že žalovanému, potažmo soudu, budou stačit pouhá naivní tvrzení o spolehlivosti jeho přímých dodavatelů. K argumentaci ohledně objektivních okolností s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016–53, podotkl, že se nebude zabývat účelovými závěry žalobce vytrženými z kontextu. Tvrzená spolehlivost žalobcových přímých dodavatelů nesvědčí o tom, že žalobce nemohl a nemusel vědět, že je součástí podvodného řetězce. Naopak přímí dodavatelé fungovali v pozici *buffera*, aby pak žalobce v pozici *brokera* mohl poukazovat na jejich chování.

[12] Krajský soud proto uzavřel, že závěry žalovaného jsou logické, komplexní, hodnocené v souvislostech a nikoliv izolovaně; upozornil na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a opatření, která měl žalobce učinit; vzal za prokázanou účast žalobce na daňovém podvodu a shledal tedy doměření daně z přidané hodnoty v souladu se zákonem, přičemž argumentaci na závěr podpořil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021–40, který potvrdil závěry orgánů finanční správy o účasti na daňovém podvodu v případě jednoho z přímých dodavatelů žalobce.

II. Kasační stížnost žalobce a další podání

II. A Kasační stížnost žalobce

[13] Proti výrokům II. a III. rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) kasační stížnost, ve které navrhl jejich zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Stěžovatel nejprve rekapituluje průběh řízení a argumentaci, kterou v něm uplatňoval. V bodě IV. kasační stížnosti „*Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích ze dne 23. 03. 2022 – kasační důvody*“ pak již polemizuje s napadeným rozsudkem samotným. Jeho nezákonnost spatřuje v tom, že se krajský soud důsledně nezabýval otázkou prekluze stanovení daně pro všechna zdaňovací období, vedením správního spisu a nevypořádal se se základními podmínkami pro odepření nároku na nadměrný odpočet.

[15] Co se týče námitky prekluze, stěžovatel uvádí, že si vyžádal žalovaným nově doložené listiny, ze kterých krajský soud vycházel při svém posouzení. Upozorňuje, že „*ani jedna z těchto příloh nemá žádnou identifikaci (např. č. j., neobsahuje počet stránek), ani jiný doklad o jejich jednoznačnosti a nezaměnitelnosti, neobsahuje ani informaci o tom z jakého zdroje tyto přílohy pochází, jak a kdy je žalovaný odvolací orgán získal.*“ To dle stěžovatele nevyplývá ani z vyjádření žalovaného. Uvádí, že při předchozím nahlížení měly listiny ve spise čísla jednací či jiná označení. Namítá také, že argumentace krajského soudu je zavádějící, neboť ADIS neobsahuje aplikaci L3, která je k dispozici pouze Generálnímu finančnímu ředitelství. Navíc informace se do ADISu vkládají; žalovaný měl k prokázání předmětných dat doložit prvotní doklad ze systému. Doložený důkaz označuje stěžovatel za irelevantní, a to i přes to, že „*nově vysvětlená data*“ jsou pro něj příznivější.

[16] Přestože je stěžovatel zpochybňuje, provedl s nimi vlastní výpočet lhůty pro stanovení daně a dospěl k závěru, že z důvodu mezinárodních dožádání se lhůta prodloužila o 204 dnů, nikoliv o 206 dnů, jak uvedl krajský soud; z tohoto důvodu lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období listopad 2014 uplynula dne 6. 8. 2018; přitom platební výměr byl doručen 8. 8. 2018, tedy po lhůtě. Na platební výměry za uvedené zdaňovací období tedy nemůže dopadnout ani § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*").

[17] Stěžovatel namítá také nezákonnost vedení spisu. Uvádí, že listiny týkající se mezinárodního dožádání nebyly přeřazeny z neveřejné části do veřejné včas. Jejich evidence není vedena tak, aby spis obsahoval všechny písemnosti; ty nejsou vždy označovány pořadovými, resp. jednacími čísly. Stěžovatel si klade otázku, zda dosavadní absence dokumentace, která má vysvětlit, proč mezinárodní dožádání nebylo ukončeno ve lhůtě tří měsíců, může být zhojena doložením e-mailové korespondence. V návaznosti na uvedená pochybení namítá nezákonnost všech platebních výměrů, neboť v době rozhodování nebyl spis úplný. K tomu odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18.

[18] K doplnění argumentace žalovaným ze dne 7. 12. 2021 uvedl, že v ní odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021–40, nedopadá zásadním způsobem na projednávanou věc z důvodu odlišných skutkových a právních okolností; stěžovatelova námitka směřovala k tomu, že žalovaný nevyčkal výsledku mezinárodního dožádání.

[19] Argumentaci týkající se podmínek odepření nároku na nadměrný odpočet dle stěžovatele krajský soud pouze převzal od žalovaného. Tvrdí, že v případě daňových podvodů se jedná o problém natolik komplexní, že nelze než posoudit jednotlivé okolnosti; až jejich následné vzájemné komplexní hodnocení může vyústit v odepření nároku. Stěžovatel má za to, že v jeho případě byly podmínky pro uznání nároku na odpočet splněny, a že v daňovém řízení poukázal na to, že argumenty žalovaného nemají oporu v tuzemské ani evropské judikatuře. Na tomto místě upozorňuje stěžovatel na bod I. kasační stížnosti; uvádí, že zde popsal dosavadní řízení šířeji, aby ukázal, že se krajský soud jeho argumenty nezabýval. Navíc závěry žalovaného dle stěžovatele neodpovídají závěrům, které vyslovil Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích; např. ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017–31. Stěžovatel odmítá tvrzení o izolovaném posuzování jednotlivých okolností uvedené v bodě [29] napadeného rozsudku. Opakuje, že daňový podvod není prokázán a již vůbec není prokázáno, že šipky v grafickém znázornění řetězce daňového podvodu dokládají, že se jedná o stříbrný granulát, který je předmětem neuznaných odpočtů. Konstatování krajského soudu o nespornosti toho, že graficky znázorněné obchody představují obchody se stříbrným granulátem, je nepravdivé.

[20] Dále stěžovatel namítá, že krajský soud nerespektuje instituty proporcionality, když neřeší, kam až může dosáhnout oprávnění stěžovatele při možném získávání informací, když dodavatelé a odběratelé nebyli dotčeni žádnou veřejnou negativní informací. Jako příklad uvádí veřejné rejstříky - nespolehlivého plátce - ve vztahu k subjektům, se kterými neobchodoval a o jejichž obchodech nemohl vědět.

[21] Obdobná tvrzení uplatňuje stěžovatel i ve vztahu k přezkumu obou částí vědomostního testu. I zde dle jeho názoru krajský soud pouze přebírá názory žalovaného; zdůrazňuje bod [37] napadeného rozsudku, kde se k tomu krajský soud *„přiznává“*. Navíc zde uvádí nepravdivé informace nemající podklad v obsahu spisu. Stěžovatel žalovanému poskytl fotodokumentaci, ze které zcela jasně vyplýval původ zboží. Argumentace týkající se tvrzení M. D. je dle stěžovatele v rozporu *„nejspíš“* s § 93 daňového řádu. Nadále trvá na tom, že byl osobně přítomen u všech obchodů a kvalitu zboží kontroloval pohmatem a spektrometrem, který je možné použít i na zkoušku ryzosti kovu zabaleného v obalu. Tvrzení ohledně spektrometru krajský soud pouze převzal od žalovaného, aniž by se sám pokusil získat objektivní informace z nezávislých zdrojů. Stěžovatel k tomu znovu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 252/2017. Doplňuje, že o uskutečnění bezhotovostních plateb svědčí kvalifikované a bezchybné daňové doklady. Žalovaný pouze vytvořil konstrukci založenou na domněnkách; konkrétními tvrzeními stěžovatele se nezabýval a dovozuje, že pokud by stěžovatel učinil řadu úkonů, které neučinil, musel by mít povědomost o podvodu; přitom některé z nich by nebyly způsobilé jakoukoliv souvislost s možným podvodným jednáním dovodit (např. uzavření písemné smlouvy, veřejné rejstříky atd.).

[22] Závěrem se stěžovatel znovu vyjadřuje k odkazu žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021–40. V souvislosti s mezinárodním dožádáním uvádí, že pokud by mělo fakticky sloužit pro správné stanovení daňové povinnosti, nikoliv pouze pro stavení lhůty, žalovaný by jeho výsledek vyhodnotil v doměřovacím řízení, což se však nestalo. Stěžovatel doplňuje, že věc není totožná ani co se týče *„důkazního hlediska, resp. provedení vědomostního testu“*.

II. B Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[23] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje její zamítnutí. Odkazuje na napadené rozhodnutí, spisový materiál, své vyjádření k žalobě a napadený rozsudek. Upozorňuje, že stěžovatel pouze opakuje své námitky, které již byly dostatečně vypořádány.

[24] V otázce prekluze se žalovaný ztotožnil s krajským soudem. Uvádí, že není zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje dobu přerušení lhůty v délce 204 dní. Jedná se o nekonkretizované tvrzení. Rekapituluje výpočet, který koresponduje s výpočtem krajského soudu. Doplňuje, že z předkládaného spisu vyplývají data odeslání žádostí i data doručení odpovědí na mezinárodní dožádání, a že dostatečně jasně a srozumitelně vysvětlil, z čeho vyplývají původní nesrovnalosti. Odpovědi se totiž doručují Generálnímu finančnímu ředitelství, které spravuje jejich systém. Stěžejní je tedy datum doručení tomuto orgánu, nikoliv datum přeposlání správci daně či přeložení formuláře L3. K požadavku stěžovatele na prvotní doklad ze systému uvádí, že přesně takový předložil.

[25] Stran poukazovaných pochybení při vedení správního spisu odkazuje žalovaný na § 64 a násl. daňového řádu. Z důvodu snazší orientace v daňovém spise je možné jeho členění na části, přičemž zákon stanoví podmínky pro vedení jednotlivých částí. Žalovaný trvá na tom, že v předkládaném spise jsou všechny písemnosti označeny pořadovým číslem

či číslem jednacím, z obsaženého soupisu je také patrno, které dokumenty jsou v něm obsaženy a kdy byly některé písemnosti přeřazeny z vyhledávací části do veřejné části spisu; tento krok je navíc patrný i z úředního záznamu podle § 65 odst. 3 daňového řádu. V souvislosti s tímto přeřazením mohlo u některých písemností dojít ke změně čísel jednacích, tato změna je však rovněž vyznačena v soupisu písemností.

[26] Žalovaný se neztotožňuje s námitkou pozdního přeřazení listin týkajících se mezinárodního dožádání do veřejné části spisu a jejich neoznačení; poukazuje na to, že ve zprávě o daňové kontrole se nachází seznam písemností obsahující dokumenty týkající se mezinárodního dožádání, z čehož plyne jejich včasné přeřazení. K listinám doloženým krajskému soudu žalovaný uvádí, že mají pouze doplňující charakter. Nejedná se o listiny použité v daňovém řízení jako důkazní prostředky s vypovídající důkazní hodnotou (vyjma formuláře L3, který však již byl součástí spisového materiálu). Přehled „Odchozí L3“ je souhrnný výpis potřebných informací k jednotlivým mezinárodním dožádáním u konkrétního subjektu při náhledu do aplikace a byl krajskému soudu doložen pouze na podporu tvrzení žalovaného, stejně jako e-mailová komunikace mezi orgány finanční správy a dožádanými státy.

[27] K mezinárodním dožádáním žalovaný dodává, že nebyla nadbytečná či neúčelná; správce daně se snažil v co největší možné míře rozklíčovat podvodný řetězec. Doložená e-mailová korespondence také dokládá, že i když správce daně nemůže délku čekání na odpověď z mezinárodního dožádání nijak ovlivnit, nebyl pasivní a pokoušel se dožádané státy prostřednictvím Generálního finančního ředitelství urgovat. Z judikatury plyne (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2020, č. j. 9 Afs 108/2020–49), že pokud dožadovaný orgán neposkytne odpověď včas, měl by správce daně vyvinout úsilí k jejímu získání; z doložené e-mailové korespondence tato snaha plyne.

[28] Dále má žalovaný za to, že existence podvodného řetězce byla v řízení jednoznačně prokázána, stejně tak vědomost stěžovatele o tom, že se účastní transakcí tímto podvodem zasažených. Připomíná postup při odepření nároku na odpočet z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu; s odkazy na napadené rozhodnutí tyto kroky rekapituluje. Uvádí, že v rámci druhého kroku byly stěžovateli k tíži kladeny pouze takové skutečnosti, které mu byly nebo mohly být známy. Upozorňuje zejména na personální propojení mnoha článků v řetězci, neuzavírání písemných smluv, a to ani v rámcové podobě, rychlý přeprodej zboží v řetězci, aniž by se změnila jeho struktura či vlastnosti, neověřování původu zboží a absenci pojištění zboží či jiných prostředků sloužících na ochranu podnikatelů. Zdůrazňuje, že při posouzení objektivních okolností je stěžejní posouzení ve vzájemných souvislostech, jak judikoval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012–50. K třetímu kroku žalovaný uvádí příklady možných opatření, které by bylo možné po stěžovateli rozumně požadovat. Uzavírá, že stěžovatel žádná taková nepřijal a nepočínal si dostatečně opatrně a obezřetně.

[29] V rámci vědomostního testu stačí, pokud správce daně prokáže nedbalost daňového subjektu, není nutná jeho vědomost o podvodném jednání; k tomu žalovaný poukazuje na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. Ohledně identifikace objektivních okolností, na jejichž základě daňový subjekt mohl nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku, odkazuje na napadené rozhodnutí.

Vědomostní test chrání ty daňové subjekty, které byly v dobré víře, což však není případ stěžovatele. Za neopatrnost či neobezřetnost lze u stěžovatele považovat zejména rezignaci na ověření identity obchodního partnera, nulovou nebo vágní smluvní dokumentaci, nezájem o původ zboží či nesrovnalosti při provádění plateb za zboží.

[30] Žalovaný nepřisvědčil ani názoru stěžovatele, že předložil veškeré doklady vztahující se k předmětným transakcím. Prokázal toliko naplnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet. K tvrzením ohledně absence písemných smluv poukazuje na to, že se jedná o okolnost svědčící o silné nestandardnosti posuzovaných transakcí, která zároveň měla u stěžovatele vzbudit podezření. Upozorňuje také, že se stěžovatel nezajímal ani o původ zboží a nepřijal žádné kontrolní mechanismy, přestože se jednalo o obchod s rizikovou komoditou. Ke zpochybnění těchto závěrů stěžovatel neposkytuje žádné relevantní skutečnosti.

[31] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021–40, považuje žalovaný za přiléhavý. Týká se jednoho ze stěžovatelových přímých dodavatelů, který fungoval na pozici *buffer*. Nejvyšší správní soud zamítl jeho kasační stížnost a potvrdil závěry orgánů finanční správy o vědomé účasti daňového subjektu na podvodu na DPH při obchodování s drahými kovy. Žalovaný poukázal rovněž na rozsudek ze dne 26. 7. 2021, č. j. 10 Afs 179/2019–21, který se týká jednoho z odběratelů stěžovatele, který byl rovněž zapojen do podvodného řetězce.

[32] Závěrem žalovaný rozporuje, že by převzetím jeho závěrů ze strany krajského soudu došlo k nesprávnému posouzení věci. Lze jen těžko očekávat, že by soud mohl zaujmout třetí, žádnou ze stran neuváděné stanovisko; krajský soud řádně a přezkoumatelně posoudil stěžovatelovy námitky a celou věc hodnotil ve vzájemných souvislostech, nikoliv izolovaně, jako to činí stěžovatel.

II. C Replika k vyjádření žalovaného

[33] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti uvádí, že jím namítané okolnosti stran prekluze významným způsobem zasahají do lhůty pro stanovení daně, a tedy i do jeho majetkových poměrů. Rozvádí svůj výpočet ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2014, kde tentokrát dospívá k výsledku 203 dnů, co se týče stavení běhu lhůty pro stanovení daně z důvodu mezinárodních dožádání. Dále uvádí, že žalovaný nijak nezpochybnil jeho námitky týkající se ověřování dokladů o mezinárodní spolupráci krajským soudem a neargumentuje žádnou svou aktivitou, kterou by vyvinul k získání odpovědi od dožádaných orgánů.

[34] Ve vztahu k námitkám týkajícím se vedení spisu, zjištění podvodného řetězce, vědomosti o něm a argumentace rozsudkem sp. zn. 1 Afs 262/2021 stěžovatel převážně opakuje své kasační námitky. Doplňuje, že hodnocení krajského soudu nerespektovalo § 8 a § 92 a násl. daňového řádu, a že žalovaný se pouze snaží za každou cenu dovodit okolnosti o daňovém podvodu z dotčených rozsudků, přičemž zjištěné skutečnosti hodnotí účelově.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[35] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*"), a jsou naplněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.
[36] Nejvyšší správní soud v této věci již jednou rozhodoval. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, „*jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*". Stěžovatel toto v kasační stížnosti sice nenamítá, je však třeba zdůraznit, že v předcházejícím případě zrušil Nejvyšší správní soud napadený rozsudek z důvodu, že se krajský soud dostatečně nezabýval otázkou prekluze a nehodnotil postup správce daně, který nevyčkal výsledku mezinárodního dožádání do Německa. Nejistota a nedostatek podkladů ohledně případné prekluze bránila Nejvyššímu správnímu soudu zabývat se zbylými kasačními námitkami, které stěžovatel uplatnil. V takovém případě nelze kasační stížnost považovat za nepřípustnou z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť smyslem tohoto ustanovení je zajistit, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to za situace, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil (viz nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, č. 119/37 Sb NU 519). To však není situace, která nastala v nyní posuzované věci, proto Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost přípustnou.

[37] Dále Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[38] Kasační stížnost je částečně důvodná.

III. A Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[39] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit další kasační námitky. Stěžovatel považuje rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů; soudě dle obsahu kasační stížnosti stěžovatel touto námitkou směřuje k tomu, že se krajský soud nevypořádal se všemi jeho námitkami.

[40] O nepřezkoumatelný rozsudek se může jednat v případě nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se k samotnému pojmu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů mnohokrát vyjadřoval, odkazuje proto na své rozhodnutí ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003–75, dle kterého je tato „*založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.*"

[41] Zdejší soud rovněž k této otázce již vyslovil, že přestože je nutné důsledně trvat na dostatečném odůvodnění z hlediska ústavních principů, nelze k tomuto přistupovat zcela dogmaticky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Platí, že z odůvodnění jako celku musí být jasný názor soudu na aspekty rozhodované věci. Nelze *„povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009–98). Případné dílčí nedostatky či nízká kvalita rozsudku nezpůsobují samy o sobě jeho nepřezkoumatelnost bez dalšího (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné je takové rozhodnutí, které není způsobilé přezkumu pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro něž bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[42] Proto zrušení rozsudku pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí. Po posouzení předmětného kasačního důvodu Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Z napadeného rozsudku je zcela zřejmé, jak krajský soud rozhodl, rozsudek není vnitřně rozporný a netrpí ani namítanou vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů; krajský soud napadené rozhodnutí přezkoumal a jasně uvedl (byť někdy jen implicitně), proč neshledal žalobní námitky důvodnými, přičemž toto odůvodnění neopírá o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem.

III. B Prekluzivní lhůta pro stanovení daně

[43] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu „[d]*aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“

[44] Podle odst. 2 písm. b) téhož ustanovení „[l]*hůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*“

[45] Podle odst. 3 téhož ustanovení „[b]*yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*“

[46] Podle odst. 4 písm. f) téhož ustanovení „[l]*hůta pro stanovení daně neběží po dobu oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*“

[47] Nejvyšší správní soud se zabýval tím, zda nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť touto otázkou je soud povinen se zabývat z úřední povinnosti (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008–135, Sb. NSS č. 1851/2009; ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 334/2017–39, a další), a rovněž se

(ve vztahu k výměru za zdaňovací období listopad 2014) jedná o jednu z kasačních námitek.

[48] Po zrušení prvního rozsudku se krajský soud znovu zabýval otázkou prekluze, přičemž vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu z výpočtu vyloučil stavení lhůty z důvodu trvajícího mezinárodního dožádání do Německa. Dospěl k závěru, že u platebního výměru za zdaňovací období říjen 2014 došlo k prekluzi, proto výrokem I. v této části zrušil napadené rozhodnutí. Do tohoto výroku kasační stížnost nesměřuje. U zbylých platebních výměrů shledal daň vyměřenou včas; dle jeho výpočtů z důvodu mezinárodního dožádání došlo k prodloužení lhůty pro její stanovení za jednotlivá období o 206 dnů. S ohledem na jednotlivá data zahájení daňových kontrol dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně uplynula pro jednotlivá období následovně: září 2014 dne 12. 2. 2020, listopad 2014 dne 8. 8. 2019, prosinec 2014 dne 7. 9. 2019 a leden 2015 dne 12. 2. 2020.

[49] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem ohledně dat výchozích pro výpočet běhu lhůty pro stanovení daně, z kterých po celou dobu řízení vycházel i žalovaný. Byť je stěžovatel používá při svém výpočtu prekluze lhůty pro stanovení daně, rozporuje jejich správnost. Vysvětlení žalovaného ohledně nesrovnalostí dat obdržení odpovědí z mezinárodního dožádání je logické a podpořeno výpisem ze systému. Lze také podotknout, že data, z nichž bylo vycházeno, jsou pro stěžovatele z hlediska běhu lhůty „výhodnější“, čehož si je koneckonců sám vědom. Námitka, že krajský soud neuvádí, o který výpis z ADISu se jedná, byť se na něj odkazuje, je nedůvodná. Je zřejmé, že se jedná o listinu „*Odchozí L3 – přehled*“ s uvedením verze systému ADIS. Neobstojí ani odkaz na Studii posouzení stávajícího daňového IS Finanční správy ČR na stránkách Generálního finančního ředitelství. Je-li zde uvedeno, že L3 je interní aplikací GFŘ, nedokládá to, že by do ní nemohly nahlížet ostatní orgány finanční správy. Navíc, jak již bylo řečeno, použitá data jsou pro stěžovatele z hlediska lhůty příznivější; Nejvyšší správní soud tedy považuje za nadbytečné se dále touto námitkou zabývat. Uzavírá, že správnost dat lze mít s pravděpodobností hraničící s jistotou za prokázanou; navíc i v případě, že by se vycházelo z dat nesprávných, nemohlo by dojít k zásahu do stěžovatelových práv.

[50] Nejvyšší správní soud však nemohl přehlédnout, že výpočet krajského soudu je chybný. Lhůta pro stanovení daně je tři roky; zároveň platí, že pokud před jejím uplynutím dojde k zahájení daňové kontroly, počíná běžet znovu ode dne, kdy byla kontrola zahájena. V případě zdaňovacího období listopad 2014 byla kontrola zahájena dne 14. 1. 2015; skončila by tedy uplynutím tří let dne 14. 1. 2018. Nový běh tříleté prekluzivní lhůty přitom počíná běžet již dnem zahájení daňové kontroly, nikoliv až ode dne následujícího, neboť pravidla jejího běhu lhůty stanovená § 148 daňového řádu jsou *lex specialis* k § 33 odst. 1 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020–56). V důsledku realizace mezinárodních dožádání do Belgie a Itálie došlo v souladu s § 148 odst. 4 písm. f) k prodloužení běhu této prekluzivní lhůty celkem o 203 dnů. Žádost do Belgie byla odeslána dne 17. 5. 2016 a k doručení odpovědi došlo dne 28. 7. 2016 (tj. prodloužení lhůty o 73 dnů). U mezinárodního dožádání do Itálie pak byla žádost odeslána dne 10. 10. 2016 a odpověď byla doručena dne 16. 2. 2017 (tj. prodloužení lhůty o 130 dnů). Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období listopad 2014 tedy uplynula již dne 5. 8. 2018 (tj. datum 14. 1. 2015 plus 203 dnů).

Nemohla být proto ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena v důsledku oznámení rozhodnutí (dodatečného platebního výměru ze dne 7. 8. 2018, jejž si stěžovatel převzal při ústním jednání před správcem daně dne 8. 8. 2018) o další jeden rok; právě s touto skutečností přitom nesprávně kalkuloval krajský soud. Daň z přidané hodnoty za toto zdaňovací období tedy nebyla vyměřena včas.

[51] Námitka prekluze je v tomto ohledu důvodná, byť ani původní výpočet stěžovatele nebyl správný. Z tohoto důvodu nezbývá Nejvyššímu správnímu soudu než napadené výroky rozsudku krajského soudu zrušit. To mu však nebrání vypořádat se zbylými kasačními námitkami, neboť platebních výměrů za zdaňovací období září 2014, prosinec 2014 a leden 2015 se prekluze netýká; v těchto případech byla daň stanovena včas.

III. C Vedení spisu

[52] Podle § 64 odst. 5 daňového řádu „[j]*ednotlivé části spisu musí obsahovat soupis všech písemností, které jsou v nich založeny; písemnosti ve spisu se řadí v časové posloupnosti, označují se jednotlivými pořadovými čísly a vedou se pod společnou spisovou značkou.*“

[53] Podle § 65 odst. 2 daňového řádu „[p]*ísemnosti zakládané do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.*“

[54] Podle odst. 3 téhož ustanovení „[p]*ři přeřazení písemnosti z vyhledávací části spisu do příslušné části spisu musí být ze soupisu písemností patrno, která písemnost, zaevidovaná v části vyhledávací, byla přeřazena, do které části, pod jakým pořadovým číslem a k jakému datu.*“

[55] Nejvyšší správní soud se zabýval tvrzenou nezákonností vedení správního spisu. Tato námitka byla v žalobě uplatněna, krajský soud o ní pojednal poměrně obecně. Kasační soud neshledal namítané pochybení stran absence identifikace listin týkajících se mezinárodního dožádání. Co se týče námitky pozdního přeřazování listin z neveřejné části, nejzazší moment, kdy má k přeřazení z vyhledávací části spisu dojít, plyne již ze samotné textace zákona; do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud ze spisu zjistil, že k tomu došlo dne 16. 7. 2018, přitom k přeřazení písemností týkajících se mezinárodního dožádání do Belgie a Itálie došlo dle úředního záznamu č. j. 66342/18/2801-60562-608212 dne 22. 1. 2018. Po projednání zprávy o daňové kontrole byla dne 7. 8. 2018 do veřejné části přeřazena jedna listina týkající se mezinárodního dožádání do Německa – tu však dle úředního záznamu č. j. 1438600/18/2801-60562-606919 obdržel finanční úřad až dne 1. 8. 2018. K úplnému přeřazení listin týkajících se dožádání do Německa došlo 1. 9. 2018, i když dle úředního záznamu je finanční úřad obdržel rovněž 1. 8. 2018. Lze tedy připustit, že v tomto ohledu došlo k pochybení správce daně, avšak toto pochybení nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jak již podotkl kasační soud ve svém předchozím zrušujícím rozsudku, skutečnost dodatečného seznámení se s výsledkem dožádání by neměla vliv na zákonnost rozhodnutí za situace, že výsledky dožádání neměly žádný význam pro toto rozhodnutí. Správce daně z nich nemohl v rozhodnutí vycházet, neboť informace byly obdrženy až po jeho vydání. Nebyly zohledněny ani v rámci odvolacího řízení, což Nejvyšší správní soud uvedl již ve svém předchozím rozsudku. Pozdní přeřazení těchto písemností do veřejné části spisu tedy nemohlo mít vliv na

zákonnost napadeného rozhodnutí ani napadeného rozsudku.

[56] K argumentaci ohledně absence vysvětlení, proč nebylo mezinárodní dožádání ukončeno ve lhůtě tří měsíců, uvádí Nejvyšší správní soud pouze to, že orgány finanční správy nemohou jinak než urgencemi působit, aby dožádaný stát odpověděl včas. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že neshledal při vedení spisu pochybení tak zásadní, které by mělo dopad na zákonnost platebních výměrů. Citovaný nález Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, IV. ÚS 4141/18, není na danou věc příléhavý, neboť ten se týkal nekompletnosti spisu, chybějících rozhodných listin a následného přečíslování spisu.

III. D Obecná východiska nároku

[57] Nejvyšší správní soud považuje za podstatné předtím, než se bude zabývat dalšími kasačními námitkami, stručně připomenout obecná východiska posuzování odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu, a také některá stěžovatelem pomíjená obecná východiska stěžejní pro posouzení projednávané věci.

[58] K samotnému nároku na odpočet DPH Nejvyšší správní soud uvádí, že ten plátci daně vznikne při splnění hmotněprávních a formálních podmínek stanovených zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Soudní dvůr Evropské unie zdůrazňuje, že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a musí být použito pro uskutečňování ekonomické činnosti (viz např. rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012 ve věci *Gábor Tóth*, C-324/11, bod [26]).

[59] V souvislosti s případy, kdy daňový subjekt uplatňoval nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podvodně, je definován judikaturou SDEU institut daňového podvodu, na základě kterého jsou orgány finanční správy i soudy povinny (za splnění podmínky účasti daňového subjektu) tento nárok odepřít. Podvod na DPH je chápán jako situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další daňový subjekt čerpá odpočet. Takový podvod přitom může mít mnoho podob; jednou z těch typických je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou daň neodvede, ač je k tomu povinen; dojde tedy k daňovému úniku a následně tento plátce zmizí, je nekontaktní vůči správci daně, nepodává daňová přiznání a podobně. Tento typ podvodu se často vyskytuje v řetězci několika subjektů, které si prodávají zboží a některý z nich pak čerpá výhodu z řetězce plynoucí (nárokuje si nadměrný odpočet, případně odpočet z podvodem zasaženého plnění využívá ke snížení vlastní daně).

[60] Z judikatury SDEU vyplývají i kroky, kterými se má při odhalování a prokazování daňového podvodu vůči jednotlivým daňovým subjektům postupovat. Obecně platí, že „[n]*árok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět*“ [rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 55 a výrok].

[61] „*Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je*

uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet " [rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 61 a výrok].

[62] Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět nemohl. Pouze za této situace je namístě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011–343, obdobně též rozsudek ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012–34).

[63] Taková osoba musí být považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Takový výklad je v souladu s cílem unijního systému DPH, neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, může jim i zabránit (viz výše citovaný rozsudek *Kittel a Recolta*, bod 56 až 58). Skutečnost, že se na takovou osobu hledí pro účely DPH jako na „spolupachatele" podvodu nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost. Důsledkem je pouze ztráta nároku na odpočet. Jakkoliv nárok na odpočet nemůže být v zásadě omezen, boj proti podvodům a daňovým únikům je cíl uznaný a podporovaný směrnicí o DPH i Soudním dvorem (viz např. rozsudek ze dne 27. 9. 2007, *Teleos*, C-409/04, bod 61). Na druhou stranu subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek *Kittel a Recolta*, bod 51).

[64] Lze tedy shrnout, že aby bylo možno odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet DPH, musí být nejprve zjištěno, zda skutečně došlo k podvodu na dani z přidané hodnoty; následuje vědomostní test, kdy se na základě objektivních skutkových okolností posuzuje, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a jestli přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se svým jednáním daňového podvodu účastnit nebude.

[65] K algoritmu prokazování daňového podvodu se Nejvyšší správní soud podrobně vyjádřil v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, v němž uvedl, že *„skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena*

podvodem, prokazuje správce daně (viz opakovaně cit. věc VYRTYCH, 5 Afs 60/2017, bod 56). Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (viz rozsudek SDEU Mahagében, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinit se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek Federation of Technological Industries a další, věc C-384/04, body 32 a 33). Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskytá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, věc ALADIN plus, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 44; rozsudek ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014-52, ve věci ROYAL ADVERTISING, bod 45; a také – i když se tomu stěžovatelka brání – rozsudek ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, věc JET GROUP). Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno stricto sensu, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání.“

[66] Celou kasační stížností se prolíná argument stěžovatele, že krajský soud pouze přebral názory žalovaného, případně správce daně, a sám jednotlivé okolnosti neposoudil. Nejvyšší správní soud připomíná, že „[t]*akový krok sám o sobě ale nelze zapovědět, neboť je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005–130). Pokud stěžovatel chtěl, aby krajský soud přehodnotil závěry žalovaného, měl uvést argumentaci způsobilou je vyvrátit.

[67] Stejně tak stěžovatel opakovaně pomíjí to, na co upozorňoval krajský soud i žalovaný, a sice že skutečnosti a okolnosti vedoucí k závěru o existenci daňového podvodu a účasti stěžovatele na daňovém podvodu nelze posuzovat izolovaně, ale v jejich souhrnu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101, platí, že „[p]*ři prokazování podvodu na DPH může správce daně vycházet z jednotlivých podezřelých okolností, kdy však tyto jednotlivé okolnosti samy o sobě nemusí postačovat k závěru, že konkrétní daňový subjekt věděl, resp. vědět měl a mohl o existenci podvodu na DPH v rámci řetězce dodavatelů a odběratelů. Všechny objektivní okolnosti, které správce daně zjistí, je pak třeba posuzovat v jejich souhrnu. To vede k tomu, že daňový subjekt sice může jednotlivou okolnost vysvětlit, ale celkový obraz zůstane nezměněn. Zároveň je ovšem třeba vzít v potaz, že závěr o tom, že daňový subjekt na základě jednotlivých podezřelých okolností věděl či vědět mohl o své účasti na podvodu na DPH, stojí na takových podezřelých okolnostech jako na pomyslných 'pilířích'. Pakliže daňový subjekt úvahu o podezřelosti některých těchto okolností relevantně vyvrátí, potažmo se s jeho argumentací*

daňový orgán přesvědčivě nevypořádá, stává se konstrukce podvodu na DPH v tomto druhém kroku testu poněkud vratkou, a to dokonce i tak, že se tato 'stavba' může i zhroutit."

III. E Existence podvodu na DPH

[68] Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu - např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (k tomu srov. věc *ExaSoft Holding*, bod [27]). V posuzované věci správce daně, se kterým se ztotožnil i žalovaný, identifikoval podvodný řetězec (viz grafické znázornění ve zprávě o daňové kontrole a napadeném rozhodnutí); zjistil, že několik v řetezci označených společností a fyzických osob působilo na pozici *missing trader*. Jedná se o plátce DPH, který zboží s DPH prodá, ale neodvede ji státu, zůstane nadále nekontaktní, nepodává daňová přiznání, má symbolické sídlo, nereaguje na výzvy orgánů finanční správy. Správce daně zjistil, že tyto společnosti mnohdy nepodávaly daňová přiznání a pokud ano, tak po jejich podání dále nespolupracovaly a neumožnily tak ověření tvrzené daňové povinnosti. Navíc často měly virtuální sídla. Část z nich byla prohlášena nespolehlivými plátci, některé měly jako jednatele osoby ze zahraničí nezdržující se v České republice, jiné byly zrušeny s likvidací, nebo u nich likvidace právě probíhala. Jedna z fyzických osob vystupující na pozici *missing trader* byl pan M. s bydlištěm na ohlašovně; doplňujícím důkazem pak byl záznam pořadu pořízeného investigativními novináři v rámci veřejnoprávního média, ve kterém přiznává, že fungoval na pozici tzv. „bílého koně". Druhá z v řetězci zapojených fyzických osob pak měla být v době prověřování ve výkonu trestu. Společným a stěžejním znakem osob identifikovaných jako *missing trader* jsou pak zjištěné nedoplatky na DPH, nejčastěji v řádu milionů korun, přičemž tyto plynou z podkladů založených ve správním spise. V podrobnostech lze odkázat na zprávu o daňové kontrole. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že všech řetězcích byla identifikována chybějící daň, přičemž jednotlivé (právnické či fyzické) osoby vykazovaly znaky typické pro pozici *missing trader*.

[69] Další společnosti pak fungovaly na pozici *buffera*, tedy byly vloženy do řetězce za účelem ztížení jeho odhalení. Pro subjekty fungující na této pozici je typické vykazování nízké daňové povinnosti, kterou následně uhradí a do určité míry komunikují se správcem daně. Tomuto rovněž odpovídalo několik správcem daně identifikovaných společností. Dalším článkem řetězce je pak *broker*, který se skrz nárok na odpočet DPH snaží z veřejného rozpočtu získat finanční částku, která však do rozpočtu v důsledku jednání *missing tradera* vůbec nebyla odvedena. Na této pozici fungoval většinou v předmětných zdaňovacích obdobích právě stěžovatel.

[70] Kromě chybějící daně (narušení daňové neutrality) a skutečnosti, že jednotlivé články řetězce svým chováním a charakterem přesně odpovídají popsaným pozicím, byly identifikovány další podezřelé okolnosti, jako personální propojení jednotlivých článků řetězce, které je detailně popsáno na str. 16 a 17 napadeného rozhodnutí, neuzavírání písemných smluv, a to ani v rámcové podobě, přestože se jednalo o zboží významné hodnoty, jehož cena se měnila v závislosti na burzovním vývoji, absence pojištění či jiných prostředků sloužících na ochranu podnikatelů, jako například zálohy, bankovní záruky,

pojištění proti výkyvům na burze. Nebyl zřejmý smysl obchodních transakcí, neboť docházelo k pouhému rychlému „přeprodávání“, což bylo pro jednotlivé zainteresované subjekty o poznání méně výhodné, než pokud by došlo k vynechání některých z článků řetězce, nebyly prováděny kontroly zboží či o nich nebyl žádný záznam.

[71] Krajský soud se s těmito závěry o existenci daňového podvodu ztotožnil. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, argumentace stěžovatele, že krajský soud pouze převzal argumentaci žalovaného, bez dalšího nemůže uspět. Nejvyšší správní soud musí také odmítnout tvrzení stěžovatele, že krajský soud *„v nadsázce řečeno ‚přiznává‘, že se jednotlivými aspekty daňového podvodu nezabýval“*. Pokud krajský soud se závěry ztotožní, neb jsou řádně odůvodněné, neznamená to, že by je bez dalšího bezmyšlenkovitě převzal a nepřezkoumal je. Se závěry žalovaného se koneckonců ztotožňuje i Nejvyšší správní soud; je přesvědčen, že stěžovatel neuvedl nic, co by mohlo tyto závěry zpochybnit. Krajský soud se přitom s žalobními námitkami vypořádal. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že „[p]*ovinnost orgánů veřejné moci, včetně orgánů moci soudní, svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku (ve vztahu k soudům srv. např. bod 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ze dne 19. 4. 1994, Van de Hurk proti Nizozemí, stížnost č. 16034/90). Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje odlišný názor od názoru účastníka řízení, který přesvědčivě zdůvodní, čímž se s námitkami účastníka řízení, minimálně implicitně, vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument účastníka řízení v odůvodnění správního rozhodnutí, nebo rozhodnutí soudu, tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán, a následně soud, vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13). Zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány základní námitky (srv. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, je akceptovatelná i odpověď implicitní [srv. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, bod 4; ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, bod 5; ze dne 7. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 515/09, bod 6 (dostupné na http://nalus.usoud.cz), nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72]*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014 – 55).

[72] Dále v tomto místě své argumentace stěžovatel odkazuje na I. bod kasační stížnosti, kde popsal *„dosavadní řízení šířeji“*, aby bylo zřejmé, že krajský soud jednak přebral hodnocení žalovaného, a navíc se nezabýval stěžovatelovými argumenty. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, v čem má ono rozšíření spočívat, neboť stěžovatel zde mimo drobné úpravy, jako změna pojmu „žalobce“ za pojem „stěžovatel“ a přidání několika vět, které však nijak nerozšiřují uvedenou argumentaci, pouze doslovně kopíruje žalobní body. Na tomto místě kasační soud připomíná, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005,

č. j. 7 Afs 104/2004-54). Rozsudek krajského soudu je tedy přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s. Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Jinými slovy, „[u]*vedení konkrétních stížních námitek* [...] *nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Jak již bylo řečeno, námitky uvedené v bodě I. byly vypořádány krajským soudem; stěžovatel je nerozšířil o žádnou konkurující argumentaci, a proto se jimi Nejvyšší správní soud znovu nezabýval.

[73] K námitce neprokázání toho, že šipky v grafickém znázornění dokládají, že se jedná o stejné zboží, s kterým obchodoval žalobce, Nejvyšší správní soud uvádí, že existence řetězce plyne z dokumentů založených ve správním spise. Co se týče stříbrného granulátu samotného, jedná o druhově určené zboží; podstatné pro posouzení je, že byl identifikován podvodný řetězec se zbožím stejného druhu, není nutné posuzovat, zda se jednalo přesně o tentýž granulát.

[74] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v postupu krajského soudu neshledal žádné pochybení a ve shodě s ním má existenci podvodu na DPH za prokázanou. Krajský soud zopakoval stěžejní argumentaci, se závěry žalovaného ztotožnil a v podrobnostech na ně odkázal. Stěžovatel přitom neuvedl nic, čím by tyto závěry zpochybnil.

III. F Vztah daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH a přijatá opatření

[75] Ohledně námitky přebírání odůvodnění žalovaného a „přiznání“ krajského soudu, že věc neposuzoval, odkazuje kasační soud na své odůvodnění v bodě [66].

[76] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem znovu připomíná, že zjištěné objektivní okolnosti je třeba posuzovat v jejich celku, jak již vysvětlil výše. Nelze tedy přisvědčit názoru stěžovatele, že je nutné posuzovat všechny jednotlivé okolnosti zvlášť; byť tyto samostatně o účasti na podvodu svědčit nemusí, podstatné je, co vypovídají ve svém souhrnu. Stěžovatel se dovolává posouzení svého případu v souladu s tuzemskou, případně evropskou judikaturou; kasační soud z ní, stejně jako soud krajský, vychází.

[77] Okolnostmi svědčícími o vědomosti stěžovatele o podvodu na dani z přidané hodnoty dle krajského soudu jsou zejména neověřování původu zboží, neuzavírání smluv v písemné podobě, kontrola zboží pohmatem a pochybnosti ohledně provádění kontroly spektrometrem, nestandardní způsob předávání zboží, absence ochranných institutů, jednatelství stěžovatele ve společnosti BRAU, která obchodovala se stejnými dodavateli a výrazně utlumila svoje aktivity v oblasti obchodu se stříbrem poté, co u ní byla zahájena daňová kontrola. Správně poukázal na to, že v obchodní praxi není nelegální neuzavírání smluv v písemné formě, avšak spolu s dalšími okolnostmi může mít tato skutečnost vypovídající schopnost o podezření na existenci podvodu a zejména o povědomí daňového subjektu o něm.

[78] Krajský soud neuvedl všechny zjištěné skutečnosti, neboť v podrobnostech odkazoval na napadené rozhodnutí či zprávu o daňové kontrole. Takový postup je možný; Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné je znovu detailně rozebírat, pro úplnost však poukazuje na další podstatné okolnosti. Stěžovatelovými dodavateli stříbrného granulátu v předmětných zdaňovacích obdobích byly společnosti UNIGRADE a DYNASTY PARTNER. Jednatelem obou byl M. D., což je skutečnost stěžovateli známá a vyvolávající otázku, v čem se společnosti liší, když obě jsou propojeny se stejnou fyzickou osobou a obchodují se stejným zbožím. Další skutečností, kterou bylo možno z obchodního rejstříku zjistit, je, že v účetní závěrce společnosti DYNASTY PARTNER za rok 2013 byl vykázán obrat z prodeje zboží 408 000 Kč a hospodářský výsledek se ztrátou 193 000 Kč, majetek měla společnost za 95 000 Kč a finanční majetek 20 000 Kč, krátkodobé závazky byly vykázány ve výši 112 000 Kč (číslo listiny C 215065/SL4/MSPH). Takové hodnoty v oblasti, kde se obchoduje se zbožím vysoké hodnoty, příliš nenasvědčují závěru o spolehlivosti či solventnosti daného obchodního partnera. K tomu přispívá také fakt, že se jednalo o subjekty s žádnou, resp. velmi krátkou obchodní historií. Bezchybné daňové doklady o provádění bezhotovostních plateb, kterými stěžovatel argumentuje, o faktické proběhlých transakcí nevypovídají.

[79] Stran vědomostního testu stěžovatel dále namítá, že žalovanému poskytnul fotodokumentaci, ze které jasně vyplýval původ zboží (dle kovového štítku v pytlích s granulátem), odmítá argumentaci týkající se tvrzení M. D. a brojí proti závěru stran provádění kontrol zboží. Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že u některých faktur jsou přiloženy fotografie, na kterých jsou zachyceny pytle, nicméně tyto nejsou způsobilé prokázat původ zboží. Údaje na štítcích nejsou ve většině případů čitelné, z fotografií není ani zřejmé, kdy a kde byly pořízeny. Lze také podoktnout, že stěžovatel při ústním jednání se správcem daně na otázku, zda se někdy zajímal o původ zboží, odpověděl: „[n]*ezajímal. Pro mě byl prostě dodavatel spolehlivá osoba, které věřím a neměl jsem důvod.*“ (viz protokol ze dne 2. 6. 2015, č. j. 937126/15/2801-60562-609077).

[80] Co se týče námitky, ve které „*stěžovatel odmítá podsunutou argumentaci Krajského soudu týkající se tvrzení M. D., a to nejen, co do obsahu, ale též zákonnosti (rozpor s nejspíš s ustanovením § 93 daňového řádu)*“, Nejvyšší správní soud jí nepřisvědčil; rozpor s § 93 (ani jiným ustanovením) neshledal. Podotýká, že na námitku vznesenou toliko v obecné rovině, může reagovat pouze srovnatelnou mírou konkrétnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2019, č. j. 2 As 343/2019–39).

[81] Důvodnou neshledává kasační soud ani námitku stěžovatele, že krajský soud převzal závěry žalovaného, co se spektrometru týče, a neprohlédl žádné webové stránky některého z výrobců, čímž by bylo zjištěno, že slouží k analýze kovů přímo na místě. Žalovaný k ručnímu spektrometru, který měl používat zástupce společnosti BEDRA, mimo jiné uvedl: „*Z provedených důkazů také vyplynulo, že přenosnou verzi spektrometru měla hlavní osoba jednající za společnost BEDRA, která jeho přiložením provedla skrz pytel měření. Prvostupňový správce daně však zjistil (viz úřední záznam č. j. 289195/16 příloha úředního záznamu č.j. 45154/18), že ruční spektrometr se vyznačuje malou přesností měření (chyba cca 1 %) a není vhodný pro analýzu drahých kovů. Ruční spektrometr tak nebyl schopen spolehlivě zjistit ryzost granulátu stříbra přes obal. Nadto, i kdyby tento způsob kontroly byl validní,*

přesto by nebylo možné očekávat, že po pouhém jednom změření (v místě přiložení spektrometru) bude potvrzen obsah a ryzost kovu v celém pytli." Stěžovatel v žalobě tento závěr nezpochybnil, jak upozornil i krajský soud. Uvedl pouze, že odmítá tvrzení správce daně o neprovádění kontroly, neboť kontrolu osobně několika způsoby prováděl, a sice „[s]*pektrometrem, to je za využití technického zařízení, fyzicky to je pohmatem a logicky též vizuálně, neboť byl osobně přítomen u každého předání zboží. Takto prováděná kontrola je zcela standardní.*" S touto argumentací se nepojil žádný důkazní návrh. Není tedy zřejmé, na základě čeho by měl krajský soud provádět důkaz stránkou výrobce spektrometrů, když stěžovatel tento nenavrhl a argumentaci o malé přesnosti měření se ani nepokusil rozporovat. Nejvyšší správní soud také podotýká, že co se týče spektrometru, který měl vlastnit M. D., stěžovatel při jednání se správcem daně mimo jiné uvedl: „[j]*e možnost pytel rozdělat, ale já to nedělám. Nevím, zda-li je technicky možné u tohoto tipu spektrometru určit kvalitu zboží, aniž by se pytel rozdělal. Je to opět o důvěře.*" Z toho plyne, že i kdyby bylo potvrzeno, že pan D. prováděl kontrolu spektrometrem, který měl v kanceláři, nesvědčí to nic o obezřetnosti stěžovatele, neboť tento nemohl vědět, zda by takové měření bylo validní. Způsob, jakým měly být prováděny kontroly zboží, zůstává tedy okolností nehovořící ve stěžovatelův prospěch. Navíc se jedná o nepodložené tvrzení, neboť výstupy ze spektrometru stěžovatel nedoložil. Zároveň je nutno zdůraznit, že (ne)provádění kontroly je pouze jednou z okolností, která v celkovém souhrnu vedla správce daně k jeho závěrům, které potvrdil krajský i Nejvyšší správní soud.

[82] Stěžovateli lze přisvědčit, že správce daně nemá právo vnucovat daňovému subjektu způsob, jakým má vést své obchody. Pokud neuzavírá písemné smlouvy, nelze mu to bez dalšího klást k tíži, byť je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že uzavření minimálně rámcových smluv by se v daném odvětví očekávalo. Důležité však je, že v posuzovaném případě nebyla absence smluv jedinou okolností, na základě které orgány finanční správy a následně i krajský soud učinili závěr o účasti stěžovatele na podvodném jednání. K námitce ohledně úvah stran dopravy a skladování stříbrného granulátu, kdy stěžovatel tvrdí, že má trezor v bance, doma a v autě, tudíž má dostatečný prostředek k ochraně zboží, uvádí Nejvyšší správní soud, že žalovaný vycházel bezpochyby z protokolu ze dne 2. 6. 2015, č. j. 937126/15/2801-60562-609077, dle kterého stěžovatel uvedl, že zboží se v době od nákupu do jeho prodeje většinou nachází v trezoru v autě; z tohoto důvodu upozornil na možnost odcizení vozidla jako celku. Situace, kdy by zboží v mezičase bylo v trezoru v bance/v zabezpečeném domě by se dala považovat za bezpečnější. Nicméně, i pokud by tomu tak bylo, existují další okolnosti svědčící o neobezřetnosti stěžovatele.

[83] V otázce kontroly webu (bod [37] napadeného rozsudku) Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že se jedná o okolnosti, které nesvědčí o tvrzené spolehlivosti stěžovatelových obchodních partnerů; stejně tak stěžovatel přesvědčivě nevysvětlil, proč měl obchody se stříbrem rozdělené a obchodoval jako fyzická osoba a také jediný jednatel společnosti BRAU.

[84] Stěžovatel neprokázal, že by učinil dostatečná opatření k tomu, aby zamezil své účasti na podvodném jednání. Je třeba připomenout, že je to především daňový subjekt, kdo nese odpovědnost za výběr svých obchodních partnerů a za to, jaká opatření učiní, aby zamezil svojí účasti na podvodném jednání (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2021–74).

[85] Závěrem (a také v rámci námitky týkající se prekluze) stěžovatel rozporuje přiléhavost rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021–40, na který žalovaný odkázal ve svém přípisu krajskému soudu ze 7. 12. 2021 s tím, že se týká jednoho z dodavatelů stěžovatele, který fungoval jako *buffer*, a jeho kasační stížnost byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta. Krajský soud odkazem na toto rozhodnutí na závěr podpořil svoji argumentaci: „[s]*právnost závěrů daňových orgánů o existenci podvodného řetězce na DPH dokazuje i v nedávné době vydané rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci přímého dodavatele žalobce, společnosti DYNASTY PARTNER, ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021–40. Žalobní argumentace žalobce, ohledně nesprávného posouzení zapojení žalobce do podvodného řetězce na DPH, byla nedůvodná.*“ Stěžovatel se ve své argumentaci zabývá důvodností mezinárodního dožádání; je sice pravda, že důvodnost mezinárodního dožádání citovaný rozsudek řešil a na toto posouzení poukazoval i žalovaný ve svém vyjádření. Krajský soud však ve svém posouzení prekluze z rozsudku prvního senátu Nejvyššího správního soudu nevycházel, stejně tak ani v argumentaci stran vědomostního testu, proti které stěžovatelova námitka stran nepřiléhavosti rozsudku sp. zn. 1 Afs 262/2021 rovněž brojí. Krajský soud toliko uvedl, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu pouze potvrzují závěry o existenci podvodného řetězce, neboť v něm posuzovaný daňový subjekt byl přímým dodavatelem stěžovatele a existence daňového podvodu byla v daném řízení prokázána. Navíc tuto argumentaci uvedl jako podpůrnou v závěru odůvodnění napadeného rozsudku.

[86] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že v řízení byla prokázána existence podvodu na dani z přidané hodnoty. Zároveň stěžovatel mohl a měl vědět, že se podvodného řetězce účastní; nepostupoval dostatečně obezřetně a nepřijal opatření, která po něm bylo možno rozumně požadovat, aby svojí účasti na podvodném řetězci zabránil. Nejvyšší správní soud proto shledal většinu argumentace nedůvodnou; přisvědčil však zčásti námitce prekluze. Kasační stížnost je tedy částečně důvodná, a to stran prekluze lhůty pro stanovení daně u platebního výměru za zdaňovací období listopad 2014.

IV. Závěr a náklady řízení

[87] Byť Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou pouze částečně, nezbylo mu než napadený rozsudek krajského soudu ve výroku II. a III. zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto i v prvním zrušujícím rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[88] Žalobce v řízení o kasační stížnosti zaplatil soudní poplatek 5000 Kč. Jelikož však podával kasační stížnost opakovaně poté, co bylo rozhodnutí krajského soudu k jeho kasační stížnosti zrušeno, netížila ho poplatková povinnost (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014-60, č. 3396/2016 Sb.). Nejvyšší správní soud proto rozhodl o vrácení zaplaceného soudního poplatku (§ 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích), a to ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku dle § 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích.

[89] Krajský soud v novém rozsudku rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. února 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu