



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **TSR Czech Republic s.r.o.**, se sídlem Sokolovská 192/79, Praha 8, zastoupený JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Pankráci 449/11, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 5. 2019, č. j. 6 Af 79/2015 – 60,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

**Vymezení věci**

[1] Žalobci byla dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 10. 2010, č. j. 255714/10/008513108915, vydaným Finančním úřadem pro Prahu 8, doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období ledna 2008 ve výši 371 986 Kč a stanoveno penále ve výši 74 397 Kč. Na základě odvolání žalobce Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím dne 28. 6. 2011, č. j. 6969/11-1300-106516, změnilo dodatečný platební výměr tak, že žalobci stanovilo daň ve výši 455 562 Kč a penále ve výši 91 112 Kč. Finanční ředitelství dospělo k závěru, že žalobce uplatnil v daném zdaňovacím období neoprávněný odpočet DPH, neboť u některých vykázaných zdanitelných plnění (nákup barevných kovů od dodavatele L. D.) neprokázal, že zboží skutečně přijal od dodavatele uvedeného na předložených dokladech.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 14. 3. 2013, č. j. 11 Af 60/2011 – 88, zamítl (pozn.: v průběhu soudního řízení v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zanikla ke dni 1. 1. 2013 finanční ředitelství a novým odvolacím orgánem a tedy

i žalovaným se v posuzované věci stalo Odvolací finanční ředitelství). Uvedený rozsudek městského soudu byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 26/2013 – 78, pro nepřezkoumatelnost. Městský soud žalobu opět zamítl rozsudkem ze dne 6. 3. 2014, č. j. 11 Af 60/2011 – 128, i ten byl však z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, č. j. 8 Afs 44/2014 – 51. Městský soud poté rozsudkem ze dne 8. 1. 2015, č. j. 11 Af 60/2011 – 194, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 28. 6. 2011, č. j. 6969/11-1300-106516, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení s odůvodněním, že daňové orgány nesprávně a neúplně hodnotily provedené důkazy a nesprávně aplikovaly princip rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení. Soud konstatoval, že samotná skutečnost, že dodavatel nesplnil své zákonné povinnosti a je nekontaktní, nemůže být důvodem pro neunesení důkazního břemene žalobcem.

[3] Žalovaný vydal ve věci nové rozhodnutí ze dne 7. 10. 2015, č. j. 32343/15/5300-22442-702972, jímž opět změnil napadený dodatečný platební výměr tak, že výši dodatečně vyměřené DPH za zdaňovací období ledna 2008 změnil z částky 371 986 Kč na částku 455 562 Kč a výši penále změnil z částky 74 397 Kč na částku 91 112 Kč, nové rozhodnutí však odůvodnil tím, že deklarovaný nárok na odpočet daně žalobci nenáleží, neboť daná plnění byla součástí podvodu na DPH, přičemž žalobce o této skutečnosti věděl nebo vědět musel.

[4] V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul zjištění, na jejichž základě správce daně vydal dodatečný platební výměr, a zrekapituloval průběh řízení a provedené důkazy. Dle žalovaného se dodavatel žalobce, L. D., dopustil podvodu na DPH, když nepřiznal a neodvedl daň spojenou s dodávkami kovového šrotu žalobci uskutečněnými v lednu 2008. O úmyslném jednání L. D. svědčí dle žalovaného následující skutečnosti:

- „- *pan D. byl plátcem daně v období od 1. 11. 2007 do 6. 6. 2008, kdy mu byla zrušena registrace pro neplnění povinností plátce, kdy po dobu registrace nepodal žádné daňové příznání k DPH.*
- *jako důvod pro registraci uvedl pan D., že takový byl požadavek obchodních partnerů. Předpokládaný roční obrat uvedl 100 tis. Kč, přičemž již v lednu 2008 činily dodávky jen odvolateli za hotové 2 mil. Kč. Realizované dodávky musely být přitom sjednány již v listopadu 2007, neboť již dne 3. 12. 2007 odvolatel akceptoval zmocnění k vystavování dokladů. Jak uvedl obchodní manažer odvolatele, již při prvním jednání avizoval pan D. možnost dodání velkého množství barevných kovů. Uvedené nasvědčuje tomu, že pan D. se stal plátcem daně, aniž měl od počátku v úmyslu vzniklé daňové povinnosti plnit.*
- *přestože přezkoumávaným zdaňovacím obdobím je v tomto případě leden 2008 a uvedená skutečnost s ním přímo nesouvisí, pro dokreslení podvodného jednání p. L. D. je možno uvést, že těsně před zrušením registrace k DPH (pozn. nabylo právní moci dne 6. 6. 2008), došlo od května 2008 ke změně dodavatele odvolatele z pana D. na společnost IBS. Uvedená změna byla čistě formální, neboť jak vyplývá z výpovědi svědků, za nového dodavatele jednal i nadále pan D. (pozn. spol. IBS rovněž nepodávala daňová příznání a daňové povinnosti neplnila, její jediný jednatel jakékoliv uskutečnění dodávek odvolateli odmítl).*
- *faktury vystavené jménem pana D. (později jménem spol. IBS) byly odvolatelem brazeny na bankovní účet zcela jiné osoby (neplátce DPH) a platby vybírány v hotovosti disponentem účtu (pozn. nekontaktní osobou s bydlištěm na MÚ v Zábřehu), a to bez vědomí vlastníka účtu.*
- *dle údajů živnostenského rejstříku měl pan D. oprávnění s odpady nejen obchodovat, ale i tyto zpracovávat a skladovat. Žádnou provozovnu však nenabídl ani nebyla zjištěna.“*

pokračování

[5] Žalovaný uvedl dále výčet objektivních okolností, z nichž dle jeho názoru v souhrnu vyplývá, že žalobce mohl a měl vědět, že dané plnění je součástí podvodu:

- „- *totožnost nového dodavatele, fyzické osoby, která dopředu avizovala dodávky velkého množství barevných kovů, byla odvolatelem prověřována až při výplatě finanční hotovosti, nikoli před uzavřením obchodní spolupráce.*
- *místo prověření solidnosti nového dodavatele (nového plátce DPH), který dle údajů v živnostenském rejstříku zabýval provozování živnosti – nakládání s odpady dne 19. 9. 2007, tj. nedlouho před uskutečněním dodávek odvolateli, odvolatel pouze na základě telefonátu a jedné osobní schůzky přijal zplnomocnění ve smyslu ust. § 26 odst. 3 písm. a) ZDPH k vystavování daňových dokladů jménem dodavatele.*
- *nebyla uzavřena žádná písemná smlouva upravující smluvní podmínky obchodního vztahu, což lze považovat za nestandardní s ohledem na objem dodávek (o významném objemu sjednávaných dodávek svědčí i skutečnost, že se informativní schůzky zúčastnil i obchodní ředitel odvolatele) a s ohledem na skutečnost, že se nemělo jednat o jednorázovou dodávku. Odvolatel zaevidoval pana D. jako dodavatele na základě ústní dohody a předloženého zplnomocnění k vystavování daňových dokladů odvolatelem. Takový postup při vystavování dokladů požadoval pan D.*
- *odvolatel nerespektoval údaje na předmětném zplnomocnění, když vystavoval doklady za hotové, přestože na zplnomocnění je uvedeno bankovní spojení.*
- *faktury, které byly hrazeny na bankovní účet, byly hrazeny na účet odlišný od účtu uvedeného na zplnomocnění s tím, že změna byla pravděpodobně nahlášena telefonicky. Takový postup lze považovat za velmi nebezpečný, neboť riziko budoucího sporu o uhrazení dodávek je příliš vysoké, a nelze předpokládat, že by je racionálně uvažující obchodník podstoupil.*
- *dle tvrzení obchodního ředitele odvolatele jsou doklady vystavované dle ust. § 26 odst. 3 písm. a) ZDPH zasílány dodavatelům poštou (pozn. dle obchodního manažera i osobně). Doručení daňových dokladů p. L. D., tj. zda vůbec, jakým způsobem, na jakou adresu, nebyl odvolatel schopen doložit. Pokud by odvolatel doručoval daňové doklady standardně poštou na adresu bydliště (současně též podnikání), zjistil by jejich nedoručitelnost (pozn. v místě neznámý, nemá domovní schránku). Musel by tak dovodit, že daň nebude dodavatelem uhrazena. Prokázání správci daně, že daňové doklady, na základě kterých má dodavatel odvést příslušnou daň, byly v takovýchto případech skutečně doručeny, je správce daně oprávněn požadovat za účelem omezení daňových podvodů.*
- *o nezodpovědném přístupu odvolatele v případě dodávek realizovaných osobou vystupující pod jménem D., byť tato skutečnost přímo nesouvisí se zdaňovacím obdobím leden 2008, svědčí i fakt, že pouhé telefonické oznámení této osoby, že od května 2008 budou dodávky pokračovat pod hlavičkou spol. IBS, stačilo odvolateli k zaregistrování tohoto nového dodavatele do své databáze, a to i přesto, že úhrady měly probíhat na stejný účet (účet neplátce DPH) jako v případě části úhrad pro pana D. Přestože ke změně dodavatele došlo uvedeným způsobem, bez předložení jakéhokoliv zmocnění pro pana D. k jednání (pouze předložil výpis z OR a osvědčení o registraci plátce spol. IBS), odvolatel v následném období dodávky od této společnosti přijímal. Spol. IBS přitom nesplňovala ani nejzákladnější podmínku, kterou si dle svého tvrzení odvolatel ověřuje, tj. neměla živnostenské oprávnění pro nakládání s odpady (neměla tuto činnost současně uvedenou v OR). Odvolatel se společností nikdy přímo nejednal, ale jak uvedl obchodní manažer, „bralo se to, že je to známá osoba“.*
- *dle tvrzení obchodního manažera odvolatele byla spolupráce zahájena na základě telefonátu pana D., který si následně na osobních jednáních v areálu odvolatele stanovil podmínky obchodu, tj. např. platby*

*on-line, přesto, že dle manažera odvolatele nejsou časté a musel k nim být udělen souhlas vedením odvolatele v Praze. Byly připuštěny platby v hotovosti, přestože běžně bylo požadováno číslo bankovního účtu. Vzhledem k ostatním uvedeným okolnostem je tak zcela nelogické, proč právě v případě nového dodavatele odvolatel netrval na bezhotovostních platbách, když tak běžně činí. Časový prostor pro založení vlastního bankovního účtu dodavatelem byl přitom dostatečný. Odvolatel tak vyplatil dodavateli v hotovosti v průběhu zdaňovacího období leden 2008, v částkách nepřesahujících limit 350 tis. Kč, téměř 2 mil. Kč.*

- *poznámka na dokladech, že dodavatel barevných kovů potvrzuje, že materiál nepochází z trestné činnosti, 'svědčí o tom, že odvolatel si byl vědom zvýšené rizikovitosti obchodování, neboť uvedené potvrzení se běžně na dokladech o prodeji zboží neuvádí. Přesto od fyzické osoby, se kterou nikdy předtím nespolečně pracoval, přijal pouze v lednu 2008 celkem 17 tun měděného odpadu.*
- *odvolatel nevěděl, jakým způsobem se informoval o podnikatelské činnosti pana L. D. (pozn. neměl webové stránky, jako fyzická osoba nezapsaná v OR nezveřejňoval účetní závěrku, odvolatel neměl povědomí o místě podnikání). Je tak zcela namístě, aby vzniklo podezření o původu takového množství kovového odpadu, když je zřejmé, že jej OSVČ nemohla vyprodukovat v průběhu 2-3 měsíců vlastní činností. Přesto odvolatel v tomto případě nepožadoval po panu D. listinu ZPO (základní popis odpadu), přičemž povinnost vystavení tohoto dokumentu a jeho věcnou náplň stanovují předpisy upravující nakládání s odpady. V tomto dokumentu je dodavatel odpadu povinen uvést mimo jiné vlastníka odpadu a jeho původce, včetně země původu apod. Odvolatel v tomto případě příslušný doklad nepožadoval, přestože, jak správce daně zjistil, tak u jiných dodavatelů činil.“*

[6] Žalovaný s odkazem na uvedené skutečnosti uzavřel, že žalobce nepřijal všechna rozumná a s ohledem na okolnosti daného případu adekvátní opatření, jimiž by předešel své účasti na daňovém podvodu. Dané obchodní transakce probíhaly nestandardním způsobem. Uvedené indicie dle žalovaného svědčí o tom, že žalobce věděl, nebo mohl vědět o tom, že se zapojuje do podvodného jednání.

[7] Následně se žalovaný vyjádřil ke konkrétním odvolacím námitkám, přičemž nad rámec již uvedeného zejména dodal, že změnu svého dosavadního právního názoru na posuzovanou věc nepovažuje za nezákonnou, neboť § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), tuto možnost naopak předpokládá. Žalovaný respektoval žalobcem zmiňovanou judikaturu Soudního dvora EU – vyšel ze závěru, že pokud byla deklarovaná plnění opravdu uskutečněna, lze přiznání nároku na odpočet daně odmítnout pouze tehdy, je-li prokázáno, že daňový subjekt, který přijal zdanitelné plnění, věděl či musel vědět, že dané plnění bylo součástí daňového podvodu páchaného dodavatelem nebo jiným subjektem na vstupu. Žalovaný zdůraznil, že okolnosti týkající se činnosti L. D., které žalobci nebyly a nemohly být v době uzavírání obchodu známy, mu neklade k tíži, zmiňuje je pouze jako další nepřímé důkazy podvodného jednání pana D. Okolnosti následně spolupráce mezi žalobcem a jeho dodavatelem IBS CZ se netýkají posuzovaného zdaňovacího období, dokreslují však přístup žalobce k uzavírání obchodů s L. D., který fakticky jednal i za zmiňovanou společnost. Žalovaný připustil, že žalobce nemá možnost zjistit informace o bankovních účtech jiných osob, použití téhož účtu dvěma odlišnými dodavateli však je nestandardní. Žalovaný zopakoval, že neuzavření písemné smlouvy mezi žalobcem a L. D. sice není rozporné se zákonem, vzhledem k objemu dodávek a ke skutečnosti, že nemělo jít o jednorázové plnění, je však tato skutečnost nestandardní. Pokud se jedná o okolnosti placení jednotlivých dodávek, připustil žalovaný, že platby v hotovosti nejsou nezákonné, úhrady vysokých částek v hotovosti však lze považovat za jednu z indicí nasvědčujících neobvyklému obchodnímu vztahu. Změnu účtu, na který byla vyplácena kupní cena za jednotlivé dodávky, provedenou pouze na základě telefonické domluvy, žalovaný rovněž nepovažoval za nezákonnou, dokládá však neobezřetnost žalobce v posuzovaných obchodních

pokračování

případech. K provedení žalobcem navrhovaných opakovaných výslechů svědků Ing. S. L. a V. V. žalovaný nepřistoupil, neboť žalobce neuvedl, jaké konkrétní skutečnosti by měli tyto svědkové dosvědčit.

[8] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou městský soud v záhlaví označeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění rozsudku městský soud především obsáhle zrekapituloval dosavadní průběh řízení, relevantní právní úpravu a judikaturu týkající se podvodů na DPH. Městský soud dále přisvědčil závěru žalovaného, podle něhož v posuzované věci řada okolností svědčí o tom, že se nejednalo o standardní obchodní případ, ale o podvodné jednání, kdy dodavatel jednal s úmyslem krátiť daň, a žalobce o jeho úmyslu mohl a měl vědět. Soud zejména poukázal na skutečnost, že dodavatel byl zaregistrován jako plátce daně teprve krátce, a to na žádost svých obchodních partnerů, neměl žádnou známou obchodní minulost, podnikal jako fyzická osoba, a přitom nabízel dodávky zboží v milionových hodnotách, žalobce se však přesto nezajímal o jeho historii, zázemí, obchodní či majetkové poměry ani daňovou minulost a netrval na řádném smluvním ošetření daného obchodního vztahu. Takový postup dle soudu nesvědčí o obezřetnosti, kterou lze s ohledem na objem obchodovaného zboží předpokládat. Dále soud poukázal na způsob provádění plateb za dodané zboží - platby byly prováděny v hotovosti, přestože dodavatel sdělil v rámci zplnomocnění dle § 26 odst. 3 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o DPH“), číslo účtu, později byly platby prováděny na jiné než uvedené číslo účtu, aniž by žalobce důvod těchto změn přesvědčivě objasnil a podložil listinnými doklady; žalobce přitom nepředložil ani dokumentaci prokazující předání daňových dokladů dodavatelí. Soud rovněž vyjádřil pochybnost o tom, zda zvolený způsob úhrady kupní ceny neodporoval smyslu a účelu zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti a o změně zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, v relevantním znění (dále jen „zákon o omezení plateb v hotovosti“). S ohledem na uvedené dospěl městský soud k závěru, že popsané okolnosti měly u žalobce vyvolat přinejmenším podezření, zda se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. Objektívni okolnosti, které ve svém rozhodnutí označil žalovaný a které žalobce v žalobě rozporoval, ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobce si při svých obchodech nepočínal náležitě obezřetně a vyvolal tak podezření, že se účastní podvodných jednání, nebo o nich alespoň vědět mohl a měl. Soud zdůraznil, že si žalobce musel být vědom, že pokud podniká se specifickým zbožím, které se nezřídka využívá k podvodům na DPH, a současně nárokuje ze státního rozpočtu vrácení daně z přidané hodnoty, lze na něj klást zvýšené nároky spočívající v požadavku na určitou míru obezřetnosti, kterou však neprojevil.

[9] K žalobním námitkám, jimiž žalobce rozporoval jednotlivá zjištění učiněná žalovaným, městský soud odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí (zejména na str. 21 až 27) a uvedl, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené. Dle městského soudu žalovaný zjistil skutkový stav správně a jednotlivá zjištění mají oporu ve spisovém materiálu. Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí dostatečně podrobně a věcně správně vypořádal s odvolacími námitkami, které jsou ve své podstatě shodné s žalobními body. Žalovaný dle městského soudu respektoval relevantní judikaturu a správně z ní dovodil, že přiznání nároku na odpočet daně osobě povinné k dani lze odmítnout pouze tehdy, pokud je z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet daně, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu páchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Městský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, podle níž žalovaný pochybil, změnil-li v průběhu daňového řízení právní názor, přičemž dle žalobce se jednalo o účelovou změnu; možnost dospět v rámci daňového řízení k odlišnému právnímu názoru je zcela legitimní a předpokládá ji i § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný změnu právního

názoru náležitě zdůvodnil mimo jiné tím, že byl vázán právním názorem Městského soudu v Praze vysloveným ve zrušujícím rozsudku. Skutečnost, že se hodlá odchýlit od právního názoru, na němž byly založeny dodatečný platební výměr a odvolací rozhodnutí zrušené městským soudem, žalovaný žalobci oznámil a poskytl mu prostor pro vyjádření k této skutečnosti. Městský soud neshledal důvodnou ani námitku, podle níž žalovaný nepostupoval v souladu s rozsudkem městského soudu ze dne 8. 1. 2015, č. j. 11 Af 60/2011 – 194. Městský soud žalovanému uložil posoudit provedené důkazy, zdůraznil přitom, že z odůvodnění rozhodnutí musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Žalovaný uložil správci daně doplnit odvolací řízení a zjištěný skutkový stav znovu řádně vyhodnotit. Lze přisvědčit žalobci, že v odvolacím řízení nebyly doplněny nové listinné důkazy ani jiné podklady potřebné pro rozhodnutí, žalovaný přesto z existujícího spisového materiálu učinil doplňující skutková zjištění, to však nezakládá nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný postupoval správně, pokud nejprve určil okruh skutečností, které jsou relevantní pro aplikaci hmotného práva, a poté zjišťoval, zda dokumentace založená ve spisovém materiálu takové skutečnosti obsahuje.

## II.

### **Kasační stížnost žalobce, vyjádření žalovaného a replika žalobce**

[10] Proti uvedenému rozsudku městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Konkrétně stěžovatel namítá, že se soud dostatečně nevypořádal s některými žalobními námitkami. Městský soud z velké části pouze převzal nedostatečnou argumentaci žalovaného, přičemž zcela popřel skutkové a právní závěry, které přijal v předcházejícím rozsudku ze dne 8. 1. 2015, č. j. 11 Af 60/2011 – 194.

[11] Stěžovatel trvá na tom, že splnil veškeré podmínky pro přiznání nároku na odpočet, žalovaný by tedy musel prokázat, že plnění bylo zasaženo podvodným jednáním a stěžovatel o tom věděl, nebo vědět mohl a měl, což však žalovaný neučinil. Dle stěžovatele nelze připustit postup žalovaného, který po dobu téměř osmi let tvrdil, že uskutečněné zdanitelné plnění nebylo stěžovatelem prokázáno, aby následně, když správní soudy tento jeho názor vyvrátí, bez dalšího na základě stejných zjištěných skutečností a stejných důkazů bez doplnění dokazování uzavřel, že stěžovatel věděl o podvodném jednání svého dodavatele; tuto skutečnost se dle stěžovatele žalovanému prokázat nepodařilo, závěr městského soudu je v tomto směru nesprávný. Stěžovatel trvá na tom, že v posuzovaném případě jednal v dobré víře a že přijal dostatečná opatření, aby vyloučil svou účast na daňovém podvodu. Dle stěžovatele z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že daňový subjekt může být považován za účastníka podvodu a ztratit tak svůj nárok na odpočet DPH pouze tehdy, pokud měl a mohl vědět, že jediným rozumným vysvětlením okolností transakce je, že tato transakce je spojena s podvodem na DPH. Stěžovatel v této souvislosti upozorňuje, že v roce 2008 byla informovanost veřejnosti o karuselových podvodech výrazně nižší a že se v režimu DPH, v němž existuje riziko páčání podvodů, nepohyboval dobrovolně, daňové orgány však přenesly veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na něj, přičemž účelově hodnotí posuzované obchodní transakce optikou současných zkušeností s daňovými podvody.

[12] Dle stěžovatele není z rozhodnutí žalovaného ani z napadeného rozsudku zřejmé, k jakému podvodu konkrétně na DPH došlo a jakým způsobem se jej měl stěžovatel aktivně účastnit, žalovaný i městský soud pouze opakují, že stěžovatel nepřijal všechna potřebná opatření, která po něm lze požadovat, neuvádějí však, jaká opatření měl stěžovatel přijmout. Stěžovatel v této souvislosti tvrdí, že dle judikatury Soudního dvora EU je podvodem na DPH situace, kdy jeden z účastníků transakce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem unijní právní úpravy DPH.

pokračování

Samotné neodvedení daně, které žalovaný a městský soud považují za podvodné jednání, podvodem ve smyslu dané judikatury není.

[13] Dle stěžovatele daňové orgány a městský soud pouze odkazují na nesrovnalosti týkající se posuzovaných transakcí, aniž by však bylo zřejmé, jak tyto skutečnosti souvisí s povědomím stěžovatele o daňovém podvodu či s jeho účastí na něm. Stěžovateli jsou kladeny k tíži skutečnosti týkající se jeho dodavatele (např. jeho nekontaktnost v roce 2010 a neplnění daňové povinnosti). Povědomí stěžovatele o podvodu na DPH žalovaný dovedl pouze z nesplnění daňové povinnosti jeho dodavatelem. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, publ. pod č. 3705/2018 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

[14] Stěžovatel dále stručně zrekapituloval žalobní argumentaci a dodal, že dospěl-li městský soud k opačnému závěru, je jeho rozsudek vadný.

[15] Stěžovatel se vyjádřil rovněž ke konkrétním závěrům městského soudu prezentovaným v bodě 72 napadeného rozsudku. Dle stěžovatele se městský soud řádně nevypořádal s jeho námitkami týkajícími se jednotlivých zjištění žalovaného. Stěžovatel zdůraznil, že dané skutečnosti je nutné posuzovat v kontextu informací dostupných v lednu 2008, nikoliv s odstupem téměř jedenácti let, předmětem řízení totiž není to, zda se dodavatel stěžovatele dopustil podvodu na DPH, nýbrž zda o tom stěžovatel v dané době mohl a měl vědět a zda přijal potřebná opatření, která by jeho účasti na podvodu zamezila.

[16] Stěžovatel se následně vyjádřil k jednotlivým skutečnostem zjištěným žalovaným. K okolnostem dokládajícím úmyslné jednání L. D. stěžovatel zejména uvedl, že o nich v posuzovaném zdaňovacím období nemohl vědět, a tedy mu je nelze klást k tíži. K nejasnostem týkajícím se fakturace stěžovatele jménem dodavatele a okolností úhrady kupní ceny stěžovatel zopakoval, že dané daňové doklady byly vystavovány za přítomnosti dodavatele a s jeho součinností, jediným praktickým dopadem zmocnění tedy bylo to, že tyto doklady zpracoval ve svém systému stěžovatel, což bylo logické, neboť především stěžovatel měl k dispozici podklady pro fakturaci. K tvrzenému nerespektování platebních údajů na zmocnění stěžovatel uvedl, že předmětem řízení jsou dodávky, které byly zaplacený v hotovosti před nahlášením bankovního spojení. Ke skutečnosti, že dodavatel stěžovatele neměl provozovnu a tedy nemohl být původcem kovového odpadu, stěžovatel uvedl, že se v daném odvětví běžně vyskytují obchodníci s odpady, kteří odpad vykupují a vozí do sběren; zmiňovaná skutečnost se navíc netýká režimu uplatnění DPH na plněních přijatých od tohoto dodavatele. K otázce prověření dodavatele před započítáním spolupráce stěžovatel uvedl, že žalovaný a městský soud hodnotí dané okolnosti pouze k tíži stěžovatele; skutečnost, že byla totožnost dodavatele ověřena přímo při uskutečnění dodávky a výplatě hotovosti, totiž svědčí o opatrnosti stěžovatele, ne o opaku. Spolupráci na základě ústní smlouvy stěžovatel považuje u dodavatelů, jako je L. D., za běžnou praxi, nešlo o nijak významného dodavatele, stěžovatel běžně spolupracuje se subjekty dodávajícími podstatně vyšší objemy kovového odpadu. Stěžovatel v této souvislosti upozornil na praktické okolnosti provozu sběrných dvorů. K nesrovnalostem týkajícím se doručení daňových dokladů dodavateli stěžovatel konstatoval, že v případě plnění přijatých v posuzovaném zdaňovacím období je na daňových dokladech hrazených v hotovosti uvedeno číslo občanského průkazu dodavatele a jeho podpis, jímž stvrdil osobní převzetí těchto daňových dokladů. Ani připuštění změny dodavatele od května 2008 není ve vztahu k posuzovanému zdaňovacímu období relevantní. Pokud se jedná o okolnosti zahájení spolupráce s L. D. a specifické podmínky obchodování s ním, není stěžovateli zřejmé, jak tyto skutečnosti nasvědčují tomu, že stěžovatel věděl, či vědět mohl a měl, že přijatá plnění mohou být zasažena daňovým

podvodem. Potvrzení dodavatele, že „*materiál nepochází z trestné činnosti*“, nesouvisí s předmětem tohoto řízení – jedná se o standardní prohlášení, kterým dodavatel vylučuje, že by šlo o kradené zboží. K závěru o nedostatku informací o podnikatelské činnosti dodavatele a původu odpadu a o povědomí stěžovatele o tom, že dodavatel jako fyzická osoba nemohl odpad v dodaném množství vyprodukovat vlastní činností, stěžovatel zdůraznil, že byl v době uskutečnění dodávek srozuměn s tím, že dodavatel obchoduje s kovovým odpadem, k čemuž měl potřebné povolení. Tzv. „*základní popis odpadu*“ je upraven předpisy na úseku odpadového hospodářství, které nijak nesouvisí s daňovou problematikou. Stěžovatel navíc měl k dispozici všechny informace, které jsou k vyplnění základního popisu odpadu zapotřebí. Uvedené skutečnosti tedy dle stěžovatele nedokazují jeho vědomí o spáchání daňového podvodu.

[17] Stěžovatel dále vyjadřuje nesouhlas se závěry, které městský soud přijal v dalších bodech napadeného rozsudku, konkrétně však v podstatě opakuje již výše shrnuté argumenty. Nad rámec již uvedeného stěžovatel zdůraznil, že v řízení vůbec nebylo prokázáno, že L. D. v posuzovaném zdaňovacím období nesplnil svou daňovou povinnost. Pokud správce daně zjistil tuto skutečnost až následně, nemohla být v lednu 2008 známa ani stěžovateli. Závěry prezentované v bodě 78 napadeného rozsudku jsou dle stěžovatele v rozporu se závěrem, k němuž městský soud dospěl v rozsudku ze dne 8. 1. 2015, č. j. 11 Af 60/2011 – 194, kde konstatoval, že stěžovatel unesl důkazní břemeno do té míry, že to byly naopak daňové orgány, kdo neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností, které by vyvrátily tvrzení stěžovatele. Stěžovatel opakovaně zdůraznil, že městský soud ani daňové orgány nevedly, jaká konkrétní opatření k odhalení daňového podvodu měl stěžovatel dle jejich názoru učinit, jejich závěry jsou tedy v tomto směru nepřezkoumatelné. V tomto kontextu odkazuje stěžovatel na rozhodnutí tribunálu, resp. soudu Spojeného království ve věci *Brayfal Ltd. v HM Revenue and Customs (HMRC)*. Dle stěžovatele z judikatury Soudního dvora EU plyne, že není možné klást rovnítko mezi pojem „*měl vědět*“ a požadavek na „*učinění všech opatření, která lze rozumně vyžadovat k ověření, že plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu*“. Judikatura Soudního dvora EU klade požadavek na učinění uvedených opatření vždy do souvislosti s existencí prováděcí vnitrostátní právní úpravy, která výslovně určité povinnosti stanoví.

[18] V souvislosti s neprovedením navržených výsledků svědků stěžovatel poznamenal, že ve vyjádření ze dne 13. 8. 2015 jejich výslech navrhl a uvedl, jaké skutečnosti mají být jejich výsledkem objasněny, přičemž opakování výpovědí odůvodnil právě změnou právního hodnocení věci, závěry městského soudu jsou tedy i v tomto směru nesprávné.

[19] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti pro její nedůvodnost. Napadený rozsudek není zatížen nepřezkoumatelností, o čemž svědčí mimo jiné rovněž to, že stěžovatel s jeho závěry zcela konkrétně polemizuje. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by městský soud pouze převzal jeho argumentaci. Soud se povětšinou ztotožnil se závěry žalovaného, přičemž svůj názor zdůvodnil; podstatné rovněž je, že žalobní námitky byly v zásadě totožné s námitkami uplatněnými v odvolání. Ke změně svého názoru na posuzovanou věc žalovaný uvedl, že možnost dospět k odlišnému právnímu názoru je v rámci daňového řízení zcela legitimní a předpokládaná zákonem. Žalovaný své závěry překvalifikoval z „*tzv. deklarovaného dodavatele*“ na „*tzv. podvod na DPH*“, což jsou kategorie právně odlišné, které se však po skutkové stránce do značné míry překrývají. Městský soud tedy v napadeném rozsudku neposuzoval stejnou otázku jako v rozsudku ze dne 8. 1. 2015, č. j. 11 Af 60/2011 – 194. Skutečnost, že stěžovatel prokázal faktické přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od L. D., nemohla založit jeho legitimní očekávání, že se žalovaný již nebude zabývat otázkou, zda stěžovatel mohl a měl vědět, že předmětná plnění jsou součástí podvodu na DPH. K argumentaci stěžovatele akcentující nízkou informovanost veřejnosti o problematice daňových podvodů v roce 2008 žalovaný uvedl, že princip těchto podvodů musel být stěžovateli v uvedené době již znám.



pokračování

Žalovaný trvá na tom, že v posuzované věci byla zjištěna řada okolností, které ve svém souhrnu prokazují nestandardnost posuzovaných transakcí. Stěžovatel měl přinejmenším nabýt podezření, že se účastní řetězce obchodů zasaženého daňovým podvodem, měl tedy přijmout přiměřená opatření, aby svou účast na podvodu vyloučil, např. se zajímat o historii svého dodavatele, jeho zázemí, reference, původ zboží a omezit hotovostní výplatu. Pokud by stěžovatel věnoval obvyklou pozornost uzavírání a kontrole vztahů se svým dodavatelem, existenci podvodu na DPH by nemohl přehlédnout. Nestandardní skutečnosti, které přímo nesouvisí s dotčeným zdaňovacím obdobím, dokreslují podvodné jednání L. D.; závěr o vědomém zapojení stěžovatele do obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH ob stojí i bez nich. K odkazu na britskou judikaturu žalovaný poznamenal, že tato rozhodnutí nejsou pro české soudy ani daňové orgány závazná.

[20] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalovaného stručnou replikou, v níž však pouze zopakoval, resp. zdůraznil některé své námitky a argumenty již obsažené v kasační stížnosti.

### III.

#### **Posouzení věci Nejvyšším správním soudem**

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[22] Stěžovatel mimo jiné namítá, že je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný, neboť městský soud nevypořádal některé žalobní námitky a z velké části pouze převzal argumentaci žalovaného.

[23] K požadavkům na přezkoumatelnost soudních i správních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud vyjádřil ve své judikatuře již mnohokrát. Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí být z jeho odůvodnění zřejmé, jaký skutkový stav vzal posuzující orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Povinností soudu je řádně se vypořádat se žalobní argumentací (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015 - 45, atp.). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán, resp. soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013,

č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). V již zmiňovaném rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, Nejvyšší správní soud konstatoval, že není vadou, pokud soud v odůvodnění svého rozhodnutí, osvojí-li si hodnocení skutkového a právního stavu věci žalovaným, odkáže pro stručnost na jednotlivé části odůvodnění napadeného správního rozhodnutí (za předpokladu, že samotné správní rozhodnutí je přezkoumatelné).

[24] Městský soud v napadeném rozsudku podrobně popsal právní úpravu a judikaturu, z níž při posouzení věci vyšel, a z odůvodnění je patrný jeho celkový náhled na posuzovanou věc. Nejvyšší správní soud připouští, že městský soud vypořádal zejména námitky týkající se jednotlivých okolností svědčících o spáchání daňového podvodu dodavatelem stěžovatele a o nestandardním průběhu transakce poměrně stručně, přičemž se ve značné míře ztotožnil se závěry žalovaného, to však, jak již bylo uvedeno výše, samo o sobě nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Současně nelze přehlédnout, že dané žalobní námitky do značné míry kopírují argumentaci stěžovatele uplatněnou ve vyjádření ze dne 13. 8. 2015, s nímž se žalovaný v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vypořádal (k otázce věcné správnosti jeho závěrů se soud vyjádří níže). Pokud se tedy městský soud se závěry žalovaného ztotožnil, je zcela legitimní, že na ně v zájmu přehlednosti rozsudku ve stručnosti odkázal. Nejvyšší správní soud tak shledal napadený rozsudek přezkoumatelným a přistoupil k jeho posouzení v intencích dalších kasačních námitek.

[25] V posuzované věci byl dodatečný platební výměr vydán s odůvodněním, že stěžovatel neprokázal nárok na odpočet daně u výše uvedených plnění (dodávek kovového odpadu). Žalovaný (resp. jeho předchůdce) se nejprve ztotožnil se závěry správce daně, později, když bylo toto rozhodnutí zrušeno, však tyto závěry přehodnotil a doměření daně nově odůvodnil tím, že nárok na odpočet daně z posuzovaných plnění nebylo možné přiznat, neboť tato plnění byla přijata v rámci řetězce obchodních transakcí zasaženého podvodem na DPH.

[26] Nejvyšší správní soud především neshledal důvodnou námitku stěžovatele týkající se přehodnocení dosavadního názoru finančních orgánů na posuzovanou věc. Účast na daňovém podvodu může vést k obdobnému výsledku jako prosté neprokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Zatímco v naposled uvedeném případě daňovému subjektu nárok na odpočet vůbec nevznikne, v případě jeho účasti na daňovém podvodu je namísto nárok na daňový odpočet odepřít, byť by daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce DPH prokázal, neboť se zakládá na podvodném jednání s cílem získat tento nárok neoprávněně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2021, č. j. 5 Afs 74/2020 – 32). Zrušením nepřezkoumatelného rozhodnutí a vrácením věci žalovanému k dalšímu řízení soud směřuje k tomu, aby se žalovaný věcí znovu podrobněji zabýval, eventuálně doplnil dokazování, a následně vydal nové přezkoumatelné rozhodnutí. V takovém případě je samozřejmě možné, že žalovaný změní dosavadní náhled na posuzovanou věc. Skutečnost, že daňové orgány odepřely stěžovateli nárok na odpočet s odůvodněním, že neprokázal naplnění podmínek pro uplatnění daného nároku na odpočet, tedy nevylučuje, aby v případě zrušení odvolacího rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost, vady řízení či nesprávné hodnocení skutkového stavu se žalovaný věcí znovu zabýval a dospěl k závěru, že transakce sice proběhla, jak bylo deklarováno, nárok na odpočet je však třeba odmítnout, neboť zdanitelné plnění bylo přijato v rámci řetězce obchodů zasažených daňovým podvodem. V posuzovaném případě přitom žalovaný stěžovatele o změně dosavadního názoru daňových orgánů informoval a dal mu možnost se k nově přijatým závěrům vyjádřit, jeho rozhodnutí tak nelze považovat za překvapivé. Možnost odvolacího orgánu dospět k odlišnému právnímu názoru než správce daně předvídá § 115 odst. 2 daňového řádu a žalovaný v intencích tohoto ustanovení také postupoval, když se s argumentací stěžovatele i s jeho důkazními návrhy, jimiž stěžovatel reagoval na sdělení žalovaného dle § 115 odst. 2

pokračování

daňového řádu, v žalobou napadeném rozhodnutí náležitě vypořádal. Ani v tomto směru tedy nelze postup žalovaného považovat za nezákonný.

[27] Rovněž nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, podle něhož z žalobou napadeného rozhodnutí není zřejmé, k jakému podvodu na DPH mělo dojít, respektive že by daňové orgány a městský soud dovozovaly spáchání daňového podvodu toliko z neodvedení daně stěžovatelovým dodavatelem.

[28] Otázkou daňových podvodů a důkazním břemenem správce daně v této otázce se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře opakovaně; relevantní závěry podrobně shrnul např. v recentním rozsudku ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020 – 46:

*„Odepření nároku na odpočet daně nesupluje výběr ‚chybějící daně‘ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neubradil. Nepříznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel Směrnice Rady 2006/112/ES (dále ‚směrnice‘), neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Stručně řečeno, správce daně je povinen prokázat existenci chybějící daně, není však povinen (neboť to často není ani objektivně možné) vyčíslit výši chybějící daně na korunu přesně. Proto je potřeba narušení neutrality chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného, resp. fungování podvodných řetězců, neboť ani judikatura SDEU ani judikatura NSS pojem chybějící daně nikde nedefinuje. Z výše uvedených důvodů je judikaturou SDEU chápáno jako podvod na dani již takové jednání, které vede k obrožení správného výběru daně a obrožení řádného fungování společného systému DPH.*

*Samotné narušení neutrality daně však ještě nepostačuje k závěru o podvodném jednání, ale je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém soubornu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání (nikoli např. z důvodu podnikatelského rizika). Rozhodné proto je posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi účastnickými subjekty (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 58). Samotná existence daňového podvodu neumožňuje nepřiznat nárok na odpočet, pokud o svém zapojení v podvodném řetězci daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět. Zásady neutrality a právní jistoty se však nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku. Za tím účelem byl vytvořen vědomostní test, jehož struktura poskytuje záruku ochrany poctivých podnikatelů, kteří i přes veškerou svoji obezřetnost se mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty (viz např. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, ve věci C - 624/15, Litdana UAB; též např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43).*

*Nárok na odpočet DPH může být odepřen, jen pokud se jedná o prokazatelný daňový podvod nebo došlo k porušení formálních požadavků v takovém rozsahu, že nebylo možné ověřit splnění hmotněprávních podmínek. Podvodný řetězec posuzuje správce daně jako celek, jinými slovy, není třeba, aby konkretizoval, na jakém článku řetězce se daňový subjekt nacházel (missing trader, buffer, broker). Naopak při provádění tzv. vědomostního testu je třeba postupovat výhradně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a je třeba posuzovat pouze ty skutečnosti a okolnosti, které daňový subjekt mohl či měl vědět nebo mohl učinit pro to, aby se podvodu vyhnul. Vědomostní test chrání právě ty subjekty, které se v řetězci nacházejí či ocitnou, aniž by o podvodném jednání věděly či vůbec mohly vědět (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31).*

*Skutečnosti svědčící odepření nároku na odpočet prokazuje správce daně. V prvé řadě prokazuje existenci podvodu a musí popsat, v čem spočívá, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v soubornu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018 č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, či ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 - 49). Za podvod na DPH označuje judikatura ‚situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvládnutí, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace*

*neodpovídají běžným obchodním podmínkám' (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, shodně též rozsudek ze dne 25. září 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37). Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 6. července 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech Kittel a Recolta Recycling, jakož i rozsudek ze dne 21. června 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid).*

*Jak již bylo opakovaně judikováno, základem podvodu je zjištění narušení neutrality daně v řetězci. Nejvyšší správní soud nepopírá, že k neodvedení daně zcela jistě nemusí dojít pouze z důvodu podvodu, je proto třeba zkoumat, zda se jedná skutečně o důsledek podvodného jednání. Podvodem zcela jistě tedy není jen to, že daňový subjekt v řetězci daň, která je mu vyměřena, neuhradí. Aby bylo možné dojít k závěru o podvodu, je nutno posoudit všechny skutečnosti, právní, obchodní a personální vztahy mezi zúčastněnými subjekty. Není přitom povinností správce daně prokázat, kterým článkem řetězce a jakým způsobem byl podvod spáchán, musí být však postaveno na jisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočívá (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. června 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS).“*

[29] Z žalobou napadeného rozhodnutí je patrné, že stěžovatelův dodavatel L. D. nepřiznal a neodvedl DPH, kterou inkasoval v souvislosti s danými transakcemi, z nichž stěžovatel následně uplatňoval daňový odpočet. O nepřiznání a neodvedení daně dodavatelem stěžovatele přitom nebylo dosud ve věci sporu, stěžovatel sám uváděl, že daňové orgány zřejmě odhalily daňový podvod na straně jeho dodavatele, ač v kasační stížnosti zároveň namítá, že tento závěr nemá oporu ve spise. Ani tomuto tvrzení však nelze přisvědčit, neboť ve spise je založeno sdělení Finančního úřadu v Zábřehu o tom, že L. D. v 1. a 2. čtvrtletí roku 2008 žádnou daň nepřiznal, ani neodvedl. Žalovaný závěr o spáchání daňového podvodu přitom nezaložil na pouhém neodvedení daně dodavatelem stěžovatele, naopak poukázal na řadu skutečností nasvědčujících tomu, že se nejednalo o standardní obchodní případ a že dodavatel stěžovatele od počátku postupoval s cílem získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

[30] Z těchto okolností, které soud již výše podrobně rekapituloval, je zejména podstatné, že dodavatel stěžovatele za celou dobu, po kterou byl zapsán jako plátce DPH, nepodal žádné daňové přiznání, ani neodvedl žádnou daň, přičemž při registraci k DPH v listopadu 2007 uvedl předpokládaný roční obrát 100 tis. Kč, přestože stěžovateli již v prosinci 2007 avizoval dodání velkého množství barevných kovů a následně mu v lednu 2008 dodal plnění v hodnotě zhruba 2 milionů korun. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, podle něhož uvedené okolnosti svědčí o tom, že se dodavatel stěžovatele registroval jako plátce daně, aniž by měl v úmyslu plnit své daňové povinnosti. O podvodném jednání dodavatele stěžovatele svědčí rovněž další okolnosti typické pro případy daňových podvodů, jako je například přijímání vysokých hotovostních plateb (často na hranici denního limitu stanoveného zákonem o omezení plateb v hotovosti), přijímání plateb na účet jiné osoby, která nebyla plátcem DPH, a jejich následný výběr v hotovosti nekontaktní osobou s bydlištěm na ohlašovně, nebo skutečnost, že nebylo zjištěno, že by dodavatel stěžovatele měl jakoukoliv provozovnu. Formální změna dodavatele z L. D. na společnost IBS CZ, která těsně předcházela zrušení registrace L. D. jako plátce DPH, nesouvisí s posuzovaným zdaňovacím obdobím a v něm uskutečněnými transakcemi, Nejvyšší správní soud však souhlasí s tím, že se přesto jedná o okolnost dokreslující účelovost postupu stěžovatelova dodavatele, který na hrozící zrušení jeho registrace jako plátce DPH reagoval formálním převedením svých aktivit na právnickou osobu. Jedná se navíc o pouhou doplňující skutečnost, i kdyby tedy od ní Nejvyšší správní soud odhlédl, závěr o podvodném jednání stěžovatelova dodavatele by s ohledem na další uvedené okolnosti obstál. Ačkoliv totiž žádnou ze zmíněných skutečností jednotlivě nelze považovat za nezákonnou, ve

pokračování

vzájemné souvislosti jako celek svědčí o tom, že L. D. neodvedl daň záměrně a dopustil se tedy daňového podvodu. Námítky, podle nichž dané skutečnosti nemohly být stěžovateli známy, nejsou relevantní, neboť žalovaný i městský soud na tyto skutečnosti poukazovali jako na okolnosti dokládající, že se dodavatel stěžovatele dopustil daňového podvodu, nikoliv k prokázání, že stěžovatel sám o spáchání daňového podvodu věděl.

[31] Další klíčovou otázkou v posuzované věci tedy je, zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Tuto otázku je přitom třeba posoudit podle objektivních okolností. Stěžovateli lze dát zapravdu v tom, že za standardních okolností platí, že správce daně nemůže „vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“ (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012, *Mabagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, bod 61). Pokud však okolnosti transakce vzbuzují podezření o možném podvodu na DPH, lze po osobě povinné k dani požadovat větší obezřetnost (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 43).

[32] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v posuzovaném případě skutečně byly zjištěny objektivní okolnosti, které ve vzájemné kombinaci svědčí o nestandardním průběhu transakce a o tom, že stěžovatel ani přes tyto indicie svědčící o možném spáchání daňového podvodu nepřistoupil k danému obchodnímu vztahu s odpovídající obezřetností. Mezi tyto skutečnosti patří zejména laxní přístup stěžovatele k prověření nového dodavatele, který dle údajů v živnostenském rejstříku zahájil svou činnost v daném oboru asi dva měsíce před navázáním kontaktu se stěžovatelem, nedostatečné prověření původu kupovaného zboží, absence písemné smluvní dokumentace a vyplácení vysokých částek v hotovosti. Uvedené skutečnosti je přitom zapotřebí hodnotit s ohledem na specifika trhu s kovovým odpadem a rovněž na dlouholeté zkušenosti stěžovatele s tímto prostředím.

[33] Ze zjištěných objektivních okolností, jejichž podrobný výčet již Nejvyšší správní soud uvedl výše, vyplývá, že stěžovatele koncem roku 2007 telefonicky kontaktoval L. D., fyzická osoba, která dle údajů v živnostenském rejstříku začala dne 19. 9. 2007 provozovat živnost nakládání s odpady a od listopadu 2007 byla registrována jako plátce DPH. Spolupráce mezi stěžovatelem a zmiňovaným dodavatelem započala na základě uvedeného telefonátu a jedné osobní schůzky, aniž by jejich obchody byly ošetřeny písemnou smlouvou, přičemž stěžovatel přijal od dodavatele zmocnění k vystavování faktur ve smyslu § 26 odst. 3 písm. a) zákona o DPH. Dodavatel avizoval stěžovateli dodání značného množství kovového odpadu, o jehož původ se stěžovatel v podstatě vůbec nezajímal, a již v prvním měsíci spolupráce odkoupil tuny barevných kovů za více než 2 miliony Kč. Spokojil se přitom s prohlášením dodavatele, že daný materiál nepochází z trestné činnosti, a s tím, že dodavatel je držitelem živnostenského oprávnění a oprávnění k nakládání s odpady. Stěžovatel rovněž projevil minimální zájem o osobu dodavatele a jeho podnikatelskou činnost, pouze ověřil jeho totožnost z občanského průkazu při výplatě kupní ceny v hotovosti. Přestože to u stěžovatele nebylo běžné, kupní cena za jednotlivé dodávky byla placena v hotovosti, a to v částkách, které v řadě případů téměř dosahovaly denního zákonného limitu pro hotovostní platby, což je jedním z typických znaků daňových podvodů. Ze spisové dokumentace je patrné, že jednotlivé dodávky byly realizovány v rychlém sledu.

[34] S ohledem na popsané okolnosti transakce dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že za daných podmínek bylo možné po stěžovateli rozumně požadovat, aby přijal opatření, která by zajistila, že se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. Stěžovatel

přijetí takových opatření netvrdil, přičemž ze zjištění učiněných v daňovém řízení naopak vyplývá, že i za výše uvedených podezřelých okolností jednal stěžovatel neobezřetně, a to přestože byl zkušeným podnikatelem v daném odvětví a musel si tedy být vědom toho, že v rámci obchodování s kovovým odpadem dochází k daňovým únikům ve zvýšené míře. Ačkoliv bylo na stěžovateli, za jakých podmínek obchod uzavře a jaká rizika je ochoten podstoupit, lze předpokládat, že pokud by si vyžádal patřičné záruky obchodu, tzn. obchodoval za přiměřeně obezřetných obchodních podmínek, zejména by důkladně prověřil obchodní historii svého dodavatele, jeho zázemí a původ zboží, eliminoval by možnost daný obchod, který následně vedl k podvodu na DPH, vůbec uzavřít, nebo přinejmenším by tímto způsobem osvědčil svou dobrou víru založenou na tom, že učinil vše, co po něm bylo možné rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu zabránil.

[35] Stěžovatel uplatnil řadu námitek ve vztahu ke konkrétním zjištěným skutečnostem a jejich významu pro posouzení věci. Nejvyšší správní soud v této souvislosti opět zdůrazňuje, že zmiňované okolnosti je zapotřebí hodnotit ve vzájemné souvislosti, nikoliv pouze izolovaně. Stěžovateli jistě nelze vyčítat uzavření obchodu s novým dodavatelem na trhu. Rychlý časový sled mezi započítáním obchodní činnosti dodavatele, jeho registrací k DPH a dodáním velkého množství barevných kovů, však představuje indicii, která měla stěžovatele vést k obezřetnosti a důkladnějšímu prověření serióznosti nového obchodního partnera. Absence provozovny dodavatele byla další okolností dokreslující podezřelé okolnosti jeho podnikání, neboť u obchodníka prodávajícího měsíčně tuny kovového odpadu lze očekávat nezbytné zázemí. Ač tedy takovéto prostory nepochybně nejsou při pouhém přeprodávání tohoto typu zboží nezbytnou nutností, lze jejich absenci považovat za další dílčí indicii, která měla stěžovatele upozornit na nestandardní okolnosti podnikání nového dodavatele. Namítá-li stěžovatel, že ověření totožnosti dodavatele až při předání kupní ceny v hotovosti svědčí spíše o jeho obezřetnosti než o opaku, nelze než uvést, že stěžovatel tímto postupem samozřejmě eliminoval možnost převzetí hotovosti neoprávněnou osobou, to však nic nemění na tom, že se nijak nezajímal o solidnost svého obchodního partnera a původ zboží. Stěžovatel tvrdí, že obchodovat s dodavatelem, jako byl L. D., pouze na základě ústní smlouvy bylo v jeho případě běžné, neboť se nejednalo o významného partnera, toto tvrzení však nijak nedoložil. Žalovanému přitom lze dát zapravdu v tom, že vzhledem k objemu obchodovaného materiálu, jeho ceně a skutečnosti, že se jednalo o opakované dodávky, se neuzavření písemné smlouvy jeví jako nestandardní okolnost a projev nedbalého přístupu stěžovatele k tomuto obchodnímu vztahu. Namítá-li stěžovatel, že hotovostní platby byly v posuzovaném období v daném odvětví běžné, nelze než uvést, že vedle samotného placení v hotovosti je podstatná rovněž výše jednotlivých dílčích plateb a také vzájemná kombinace této skutečnosti s dalšími již zmíněnými okolnostmi.

[36] Nejvyšší správní soud na druhou stranu konstatuje, že s některými dílčími závěry žalovaného se nemohl ztotožnit. Pokud se jedná o přijetí zmocnění k vystavování faktur, stěžovatel situaci věrohodně vysvětlil praktickými aspekty fakturace. Za relevantní nelze považovat ani poukaz žalovaného na prohlášení dodavatele, že obchodní materiál nepochází z trestné činnosti, neboť stěžovatel vysvětlil, že dané prohlášení míří na hojně se vyskytující případy prodeje kradeného materiálu, které s problematikou daňových podvodů přímo nesouvisí. Na fakturách za plnění přijatá v daném zdaňovací období, které byly hrazeny hotově, je vyznačeno jejich přijetí L. D., Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se stěžovatelem, že neměl důvod je dodavatelem zasílat poštou, byť šlo jinak o standardní postup. Rovněž je třeba stěžovateli přisvědčit v tom, že okolnosti změny čísla účtu pro zasílání bezhotovostních plateb nesouvisí s posuzovaným zdaňovacím obdobím, neboť v něm přijatá plnění byla placena vždy v hotovosti. Je však zapotřebí dodat, že se jedná o pouhé dílčí nedostatky skutkových zjištění a odůvodnění napadeného rozhodnutí, které nic nemění na správnosti závěrů žalovaného a městského soudu, jež jsou založeny na řadě dalších výše zmiňovaných okolností, a jako celek tedy obstojí.

pokračování

[37] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že s ohledem na okolnosti zjištěné a prokázané daňovými orgány stěžovatel nemůže úspěšně tvrdit, že o daňovém podvodu nevěděl nebo nemohl vědět, žalovaný tedy postupoval správně, pokud stěžovateli nárok na odpočet DPH z posuzovaných transakcí odepřel.

[38] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že skutečnost, že se stěžovatel nestal plátcem DPH dobrovolně, nýbrž ze zákona, není pro posouzení věci relevantní a tuzemské soudy skutečně nejsou vázány judikaturou britských tribunálů či soudů, byť zároveň nic nenasvědčuje tomu, že by závěry učiněné českými soudy a daňovými orgány v nyní posuzované věci měly být s pasáží, kterou stěžovatel cituje z britského judikátu přijatého v době, kdy bylo Spojené království ještě členským státem Evropské unie a platila pro něj tedy stejná unijní právní úprava DPH jako pro ČR, v rozporu. Rovněž nelze souhlasit s tím, že by informovanost veřejnosti o problematice daňových podvodů byla v posuzovaném zdaňovacím období natolik nízká, že by stěžovatel jakožto významný podnikatel pohybující se na trhu s kovovým odpadem již řadu let o těchto rizicích nevěděl. Napadený rozsudek ani rozhodnutí žalovaného nejsou v rozporu ani se závěry vyslovenými městským soudem v rozsudku ze dne 8. 1. 2015, č. j. 11 Af 60/2011 – 194. V tomto rozsudku se městský soud vyjadřoval k předchozímu rozhodnutí odvolacího orgánu, které jako nepřekoumatelné zrušil. Tímto rozhodnutím byl stěžovateli odepřen nárok na odpočet z důvodu neprokázání splnění podmínek pro jeho přiznání, tedy z jiného důvodu, než na kterém je založeno nyní posuzované rozhodnutí. Pokud se jedná o neprovedení opakovaných výsledků svědků S. L. a V. V., nelze než uzavřít, že se žalovaný k těmto důkazním návrhům v žalobou napadeném rozhodnutí vyjádřil, a to na straně 24 a 25, přičemž konstatoval, že nevidí důvod pro jejich opakované provedení, neboť stěžovatel neuvedl, jaké konkrétní skutečnosti by zmiňovaní svědci měli dosvědčit. S tímto závěrem žalovaného se Nejvyšší správní soud ztotožnil.

#### IV.

#### Závěr a náklady řízení

[39] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[40] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **P o u č e n í :**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 14. ledna 2022

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu