



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **IMPROFEX CZ s.r.o.**, se sídlem Vyšehradská 320/49, Praha 2, zast. Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem se sídlem Na Flusárně 168, Příbram, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2015, č. j. 37866/15/5300-22442-709739, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2019, č. j. 10 Af 2/2016 - 97,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 52 894 490 Kč za zdaňovací období říjen a listopad roku 2012. Podkladem byla provedená daňová kontrola, ze které vyplynulo, že obchody žalobkyně s drahými kovy v uvedených měsících byly součástí řetězce transakcí, jejichž cílem bylo znemožnit výběr DPH. Dle správce daně se jednalo o podvodné či zneužívající jednání, na jehož základě je namíste nepřiznat nárok na odpočet daně, ačkoliv byly naplněny formální i materiální podmínky pro jeho vznik. Tento názor potvrdil žalovaný v napadeném rozhodnutí a podané odvolání zamítl.

[2] Městský soud žalobkyni podanou žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že žalobkyně musela vědět o svém zapojení do podvodného jednání, což vyplývá z přesvědčivých závěrů o zjištěných objektivních okolnostech žalovaným, které přezkoumal. V otázce dostatečnosti obsahu správního spisu pak městský soud nepřisvědčil odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 Afs 340/2016 - 51, neboť nebyl přílehlavý.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá výše označený rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „s. ř. s.“).

[4] Stěžovatelka předně rozporuje závěr o tom, že věděla nebo mohla a měla vědět o údajném podvodném jednání. V argumentaci napadá a polemizuje s jednotlivými závěry žalovaného a městského soudu týkajícími se podezření z důvodů obchodování s rizikovou komoditou, uzavírání stejných rámcových smluv v dodavatelsko-odběratelském řetězci, neověřování původu a kvality zboží, neproověřování jejího dodavatele společnosti A.J. Company & Trade s.r.o., možnosti činit objednávky telefonicky nebo ústně, provádění analýzy ryzosti až u odběratele stěžovatelky, způsobu převážení a předávání zboží a uhrazení ceny zboží zápočtem pohledávek.

[5] Dále poukazuje na judikaturu Soudního dvora EU a zdejšího soudu a popírá, že věděla o snaze zabránit transakcemi výběru DPH, a proto byla v dobré víře. Je poté na správci daně, aby vyvrátil dobrou víru na straně stěžovatelky. Zároveň je správce daně povinen znalost stěžovatelky o účasti na podvodu prokazovat, a nikoliv o ní pouze spekulovat.

[6] Závěrem stěžovatelka obsáhle cituje rozsudek č.j. 1 Afs 340/2016 - 51. Jedná se o rozsudek vydaný v její jiné věci, ve které soud konstatoval nedostatečnost spisového materiálu ve vztahu k prokázání existence podvodného řetězce a účasti stěžovatelky na něm. Závěry žalovaného a městského soudu v projednávané věci tak považuje za zcela vyvrácené.

[7] Stěžovatelka z těchto důvodů navrhuje zrušit napadený rozsudek a městskému soudu vrátit věc k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že stěžovatelka bez jakéhokoliv důvodu směšuje nestandardnosti vztahující se k existenci podvodu (1. krok testu pro účely odepření nároku na odpočet) a objektivní okolnosti svědčící o tom, že o podvodu věděla či vědět mohla a měla (2. krok testu). Žalovaný má za to, že dostatečně popsal objektivní okolnosti toto prokazující a odkazuje zejména na virtuální sídla a nekontaktní společnosti v řetězci, způsob předávání zboží a způsob úhrady ceny za toto zboží.

[9] Žalovaný dále odkazuje na napadené rozhodnutí, jehož argumentaci následně krátce shrnuje. V rámci vědomostního testu postačí podle judikatury nedbalost daňového subjektu prokázaná existencí objektivních okolností, což je v tomto případě splněno. Stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření pro předejití své účasti na podvodu. Případná dobrá víra je pak chráněna právě prostřednictvím vědomostního testu.

[10] K poslední námitce žalovaný uvádí, že odkazovaný judikát není relevantní, neboť se jednalo o jiné daňové řízení týkající se stěžovatelky, v němž byl vydán zajišťovací příkaz. Je nutné odlišovat proces dokazování v nalézacím řízení a řízení zajišťovacím. Navíc v předložené věci je veden odlišný správní spis, než kterého se dotýkal stěžovatelkou odkazovaný rozsudek. Obsah správního spisu je tak soudy posuzován poprvé.

[11] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

III.a K účasti stěžovatelky na podvodném jednání

[14] Před vypořádáním první kasační námitky Nejvyšší správní soud opětovně připomíná, že přezkoumává především rozhodnutí a postup krajského (zde městského) soudu, stěžovatelka je proto povinna uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí městského soudu (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 - 38, bod 12; nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, bod 140). Zároveň platí, že kvalita kasační stížnosti předurčuje kvalitu jejího vypořádání soudem, který není povinen ani oprávněn za stěžovatelku domýšlet další argumenty a vyhledávat za ni možné vady napadeného soudního rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti (viz např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78). Argumentace stěžovatelky je téměř shodnou kopií žalobních bodů (a ty jsou kopií odvolacích důvodů), se kterými se městský soud v napadeném rozsudku (resp. žalovaný v napadeném rozhodnutí) již vypořádal, a stěžovatelka toto hodnocení nikterak konkrétně nerozporuje.

[15] Nejdříve stěžovatelka argumentuje ohledně otázky vědomosti o jejím zapojení do daňového podvodu.

[16] Z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že pro odepření nároku na odpočet DPH musí být z objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu (rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Kittel*, bod 59.). Pokud subjekt přijal veškerá opatření, která jsou možná od něj rozumně požadovat, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskoval ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (bod 51. tamtéž; nebo nejnověji rozsudek SDEU ze dne 11. 11. 2021, věc C-281/20, *Ferimet*, body 45 a 48). Je pak na správcích daně, aby dostačujícím způsobem prokázali, že nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých se lze domnívat, že se osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu svého nároku na odpočet, je součástí takového úniku (bod 50. tamtéž).

[17] K hodnocení těchto objektivních okolností poté judikatura dodává, že ty je nutné vidět v jejich souvislostech a hodnotit je jinak, než v případě, že by existovaly samostatně (viz rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58, odst. [40] a judikaturu tam citovanou). Jinak řečeno, objektivní okolnosti sice jednotlivě (při jejich izolovaném hodnocení) nemusejí svědčit o existenci zneužívajícího jednání a vzbuzovat podezření na podvod. To však může vyplynout ze souboru vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že stěžovatelka jako bezprostřední (nikoli vzdálený) článek minimálně vědět

mohla a měla, že se předmětnými plněními řetězce zasaženého podvodem účastní (rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019 - 25, odst. [27]).

[18] V souladu s výše uvedeným Nejvyšší správní soud přezkoumal objektivní okolnosti v jejich souvislostech, neboť stěžovatelka nepochybně samotnou existenci těchto okolností, nýbrž pouze jejich význam. Uvádí přitom, že žádná z nich nezakládá pochybnosti o legitimitě obchodních transakcí, jichž se účastnila. Stěžovatelka ale rezignuje na souhrnný pohled. Z něj je přitom nutné, v souladu s citovanou judikaturou, vycházet při hodnocení vědomosti o účasti na podvodu.

[19] Objektivní okolnosti, ze kterých správce daně vyšel při hodnocení vědomosti stěžovatelky o účasti na podvodu, jsou následující (odst. [61] napadeného rozhodnutí):

- obchodování s rizikovou komoditou (investiční zlato a materiál s obsahem drahých kovů);
- neověřování si původu zboží i přes dlouhodobé podnikání v oboru;
- nezájem na ověření dodavatelů společnosti A.J. Company & Trade s.r.o., resp. absence jakéhokoliv zájmu o ně, v situaci, kdy docházelo k obchodům v řádu desítek milionů Kč prakticky obden. Stěžovatelka by v případě zájmu (obezřetného chování) zjistila, že v rámci atypicky úzkého trhu sídlí tito dodavatelé na virtuálních adresách;
- rámcová smlouva mezi stěžovatelkou a společností A.J. Company & Trade s.r.o. připouští učinění telefonické či ústní objednávky pro obchody se zbožím v hodnotě řádově desítek milionů Kč;
- nepojištění zboží proti možnému obchodnímu riziku (znehodnocení, ztráta, zničení) v situaci, kdy zboží v hodnotě od 3 mil. Kč do 21 mil. Kč převážela automobilem;
- nedoložení správcem daně dokladu prokazujícího původ zboží či alespoň prokazujícího zájem stěžovatelky na této informaci;
- úhrada mnohamilionových částek za zboží zápočtem pohledávek a závazků a sjednání přednostního využití tohoto způsobu úhrady;
- způsob obchodování se společností A.J. Company & Trade s.r.o. se nedá označit jako podnikání, neboť veškeré investiční zlato a materiál s obsahem drahých kovů je okamžitě předáno dalšímu subjektu bez pokusu o prodání zboží jinému subjektu;
- provádění analýzy ryzosti až u odběratele stěžovatelky, kdy stěžovatelka riskovala zpětné reklamace či slevy v případě nedostatečné ryzosti;
- společnosti v řetězci předkládají obdobná či stejná „prohlášení prodávajícího“ uvádějící, že při obchodu byly předloženy doklady o nabytí prokazující, že zboží nepochází z trestné činnosti;
- k předání zboží docházelo na jižním okraji Prahy a jiných dohodnutých místech z jednoho automobilu do druhého. Zboží předávali jednatelé společností nebo řidiči automobilů v kufříku či aktovkách a to i přesto, že hmotnost materiálů s obsahem drahých kovů byla od 2 kg do 600 kg a investičního zlata od 5 kg do 30 kg;
- zboží za stěžovatelku předával či přebíral pouze jednatel, ačkoliv se jednalo o mnohamilionové obchody.

[20] Nejvyšší správní soud, shodně s městským soudem a žalovaným, hodnotí tyto okolnosti tak, že stěžovatelka věděla nebo mohla a měla vědět o své účasti na podvodném jednání. Za klíčové okolnosti soud považuje zejména skutečnosti, že stěžovatelka neověřovala původ zboží při obchodování s rizikovou komoditou; že k provádění analýzy ryzosti docházelo až u jejího odběratele; že k předávání investičního zlata a materiálu s drahými kovy o značné váze

a hodnotě docházelo na různých veřejných místech v Praze z automobilu do automobilu v kufřících; a že v řetězci při obchodování s rizikovými komoditami figurovaly, jak vyplývá z obsahu spisu, nekontaktní společnosti, neplní zákonné povinnosti, s virtuálními sídly.

[21] Tato situace je pak dokreslena dalšími okolnostmi uvedenými v předchozím odstavci, které – jakkoliv nejde o nezákonné jednání – ukazují na to, že stěžovatelka mohla vědět o své účasti na podvodném jednání. Všechny tyto skutečnosti přitom musely být stěžovatelce zřejmé z podstaty věci v okamžiku provádění transakcí.

[22] Z judikatury také vyplývá, že po daňovém subjektu lze požadovat, aby učinil opatření, kterými by se účasti na podvodném jednání vyhnul (viz rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében*, body 59. až 61. či rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, věc C-624/15, *Litdana*, bod 38.). To se promítá např. v povinnosti daňového subjektu prověřovat své partnery při provádění obchodů v rizikových oblastech (rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 - 70, odst. [37]). Jak vyplývá z výše uvedených objektivních okolností, a jak ostatně i sama stěžovatelka opakovaně uvedla, svým obchodním partnerům bezmezně důvěřovala. Neučinila tak žádná opatření pro předejití účasti na podvodném jednání. Za takových okolností Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka neučinila dostatečná opatření pro vyhnutí se účasti na podvodném jednání, takže její odkaz na dobrou víru je nedůvodný.

[23] Kasační soud uzavírá, že stěžovatelka věděla nebo mohla a měla vědět o své účasti na podvodném jednání. Závěr městského soudu a žalovaného je v tomto ohledu správný, a kasační námitky tak nebyly shledány důvodnými.

III.b K argumentaci rozsudkem č. j. 1 Afs 340/2016 - 51

[24] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s odkazem stěžovatelky na rozsudek č. j. 1 Afs 340/2016 - 51.

[25] Jak poukazuje žalovaný, je nutné odlišovat zajišťovací a nalézací řízení. Odkazovaný rozsudek se týkal obsahu spisu vedeného k zajišťovacímu řízení, ve kterém správce daně vydal zajišťovací příkaz v roce 2012 (odst. [1] citovaného rozsudku). Z obsahu tohoto spisu však nevyplývají bez dalšího jakékoliv závěry pro spis v této věci vedený v nalézacím řízení, v němž správce daně rozhodl platebními výměry v roce 2014, jak to činí stěžovatelka.

[26] Jak už uvedl městský soud (bod 51. a 52. napadeného rozsudku), zrušující výrok byl v rozsudku č. j. 1 Afs 340/2016 - 51 založen na následujících závěrech. Příslušný správce daně odůvodnil vydání zajišťovacího příkazu předpokladem o aktivitách stěžovatelky, jejichž existenci však odvolací orgán nepřisvědčil (odst. [3] citovaného rozsudku). Vydání zajišťovacího příkazu odůvodnil existencí řetězce zatíženého podvodem a účastí stěžovatelky na něm (odst. [20] tamtéž), k čemuž ovšem spis neobsahoval podklady (odst. [27] tamtéž). Ani z tohoto závěru ale nevyplývají pro projednávanou věc jakékoliv relevantní skutečnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[28] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 3. února 2022

JUDr. Radan Malík
předseda senátu