ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **PM Trading s.r.o.**, se sídlem Jana Růžičky 1165/2a, Praha 4 – Kunratice, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2 – Vinohrady, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2018, čj. 15505/18/5300-22441-711776, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 6. 2020, čj. 10 Af 16/2018-51,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V tomto sporu jde o prokázání podvodu na dani z přidané hodnoty (DPH), k němuž došlo při obchodech s materiálem s obsahem drahých kovů (zlato, stříbro, platina).

[2] Žalobkyně v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období března 2014 vykázala nadměrný odpočet daně ve výši přes 38,3 mil. Kč. Finanční úřad pro hl. město Prahu (správce daně) zahájil u žalobkyně postup k odstranění pochybností a následně i daňovou kontrolu. Během kontroly prověřil její činnost, a to nákup a prodej materiálu s obsahem drahých kovů. Žalobkyně, tehdy vystupující pod obchodní firmou PSDK.cz s.r.o., mj. pořizovala materiál od tuzemské obchodní společnosti Clear conception s.r.o. a dále jej dodávala do jiného členského státu, ale i do Švýcarska a Turecka. O fakticitě této činnosti neměl správce daně pochyby. Měl však za to, že sporné zboží bylo předprodáváno v řetězcích obchodních společností, které byly stiženy podvodem na DPH. Žalobkyně o tom dle něj věděla nebo minimálně vědět měla a mohla. Správce daně proto posoudil uplatněný nárok na odpočet daně jako neoprávněný a platebním výměrem ze dne 12. 4. 2017 za toto zdaňovací období žalobkyni vyměřil odpočet

daně ve výši přes 1,5 mil. Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 12. 4. 2018.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou městský soud nyní napadeným rozsudkem zamítl. Jakkoli městský soud kritizoval některé dílčí závěry daňových orgánů, měl za to, že v tomto případě identifikovaly dostatek indicií, které svědčí o podvodu na DPH, jehož se žalobkyně účastnila.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Domnívá se, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno ohledně toho, že v obchodních řetězcích skutečně chyběla daň, a to v důsledku podvodného jednání (tzn. neprokázaly **existenci podvodu na DPH**). Má za to, že daňové orgány měly u každého obchodního řetězce přesně identifikovat, *jaké* zboží a v jaké hodnotě bylo obchodováno, *kdo* a z jakého důvodu, v jaké výši neuhradil daň, *zda* se tak stalo v důsledku nějakého podvodného jednání. K tomu doplňuje, že nekontaktnost některých dodavatelů měla byt jednoznačně prokázána a podložena důkazy. Ze spisu dle ní nevyplývá, jaké kroky orgány finanční správy v tomto směru učinily.

[5] Dále zpochybňuje závěr, že žalovaný unesl důkazní břemeno ohledně objektivních okolností, které svědčí o tom, že stěžovatelka **věděla nebo mohla a měla vědět**, že se svým jednáním účastní řady plnění, která jsou součástí podvodu. Přitom vyjmenovává kritéria, která dle ní takové objektivní skutečnosti musí splňovat. Jak daňové orgány, tak městský soud za objektivní skutečnost považovaly např. složitost obchodních řetězců s velkým počtem subjektů založených a registrovaných k DPH krátce před započetím obchodů. Stěžovatelka se brání, že to jí nelze přičíst k tíži. Městský soud i žalovaný údajně pominuli roli společnosti Clear conception, kterou ozřejmil jednatel této společnosti. Stěžovatelka dbala na kvalitu obchodovaného zboží, nakupovala ho pouze s příslušnými certifikáty (v případě investičních kovů) či s příslušnou analýzou (v případě ostatního neinvestičního materiálu). Právě Clear conception za pomoci několika odborných procedur stanovovala ryzost sporného materiálu, tj. kolik drahého kovu, tzn. zlata, stříbra, či jiných, je v obchodovaném zboží obsaženo. Nebyla žádným uměle vsunutým článkem v obchodním řetězci.

[6] Konečně polemizuje se závěry o nedostatku podnikatelského úsilí uvnitř obchodního řetězce (tzn. že chyběla vlastní přidaná hodnota), o podezřelé rychlosti jednotlivých obchodů, o specifikách trhu se zlatem a o personální spřízněnosti stěžovatelky s některými dalšími články řetězce apod.

[7] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Její důvodnost posoudil NSS v mezích rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu. Nejdřív se zabýval otázkou, zda správce daně prokázal existenci samotného podvodu na DPH (**III.A.**), následně řešil spor o to, zda stěžovatelka věděla či mohla a měla vědět o podvodné povaze obchodování (**III.B.**), a konečně stručně vypořádal námitku stran tzv. preventivních opatření (**III.C.**).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Úvodem NSS předesílá, že rozsudek městského soudu ani rozhodnutí žalovaného nejsou nepřezkoumatelné. Byť se městský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení, je z napadeného rozsudku jasně patrno, že se ztotožnil se závěrem žalovaného (i když některé dílčí závěry kritizoval, srov. např. body 36 a 39 napadeného rozsudku). NSS se ztotožňuje také s tím, jak městský soud hodnotil námitky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného (část V.1. rozsudku). Za nepřezkoumatelné totiž nelze považovat takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor soud či správní orgán zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 29, srov. tamtéž bod 30 k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně). NSS neshledal důvodnou ani žádnou z dílčích námitek nepřezkoumatelnosti – k těmto námitkám se kvůli lepší provázanosti jednotlivých bodů odůvodnění rovnou vyjádří níže v příslušné části odůvodnění.

[11] NSS předně připomíná pravidlo, že pokud daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně [§ 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“)], může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH. Stěžovatelka splnila jak hmotněprávní, tak formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Daňové orgány ovšem měly za to, že se vědomě účastnila podvodného obchodního řetězce.

[12] Znakem podvodu je, že *jeden* z účastníků DPH *neodvede* a *další* si ji *odečte;* tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za *„jednoho“* a *„dalšího“* automaticky považovat *„kteréhokoli“* z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH mezi těmito subjekty (rozsudek ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*, bod 69).

[13] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány **prvně** vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. **Teprve poté**, kdy správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, je možné přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Pokud jsou dány tyto dvě podmínky, tj. existence podvodu a zaviněná účast v podvodném obchodním řetězci, daňový subjekt má **v návaznosti na předložená zjištění** šanci se vyvinit tím, že prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (např. rozsudek ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, body 24 a násl., a tam cit. judikaturu; detailně pak rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, body 27 až 43).

III.A. *Prokázání existence podvodu na DPH*

[14] Správce daně je povinen prokázat *skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu jednání nebo jiné skutečnosti* [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což bezesporu zahrnuje zjištění a prokázání skutečností, které svědčí o tom, že v obchodním řetězci došlo k podvodu. Pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojena právě s tímto podvodem. Avšak daňové orgány nemusí prokázat, jakým způsobem a konkrétně

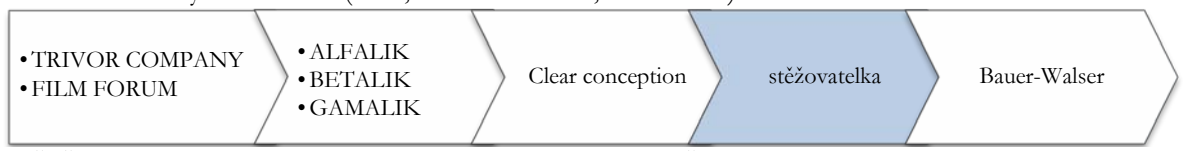
kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Musí nicméně postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.

[15] Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficientů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu", případně „prokázání existence daňového podvodu", je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o *důvodné domněnce* daňového podvodu (cit. rozsudek 1 Afs 304/2019, *ExaSoft Holding*, bod 26).

[16] Stěžovatelka obchodovala s materiálem, který obsahoval drahé kovy. Ve sporném období toto zboží pořizovala a prodávala ve čtyřech obchodních řetězcích. Jak je naznačeno v diagramech níže, vždy ho pořídila od společnosti Clear conception a pak prodala do jiného členského státu – německé společnosti Bauer-Walser (zlato), nebo vyvezla do třetích zemí, jednak švýcarské společnosti Sar Recycling (platina), jednak Inauri Trading ze Spojených arabských emirátů s místem dodání v Turecku (stříbro).

I. řetězec: obchody s materiálem (stříbro a platina)

II. řetězec: obchody s materiálem (cca 0,32 % zlata a cca 0,11 % stříbro)



III. řetězec: obchody s materiálem (cca 0,32 % zlata a cca 0,11 % stříbro)

IV. řetězec: jednorázový obchod s materiálem (stříbro)

[17] Správce daně během daňové kontroly zjistil, že stěžovatelka vznikla jako tzv. „ready made" společnost, původně s obchodní firmou SATENKIA, s.r.o. (8. 4. 2011), kterou v červenci 2012 jako 100% vlastník koupila společnost VSDK, s.r.o. (nyní vystupující pod obchodní firmou AMPM, a.s.). Dne 17. 7. 2012 VSDK jako mateřská společnost změnila obchodní firmu stěžovatelky (tj. své dceřiné společnosti) na PSDK.cz. Od 27. 9. 2014 stěžovatelka změnila firmu na nynější PM Trading. Ing. Petr Maur, jednatel stěžovatelky (od 17. 7. 2012 do 6. 12. 2013 a pak od 27. 9. 2014), správce daně informoval, že stěžovatelka vznikla oddělením od skupiny subjektů podnikajících na adrese Hvožďanská v Praze, kterou vedl a organizoval pan Š. jako statutární ředitel OSDK (k činnosti OSDK srov. rozsudek ze dne 26. 4. 2018,

čj. 9 Afs 188/2017-39, např. bod 29). Ze stejného důvodu dle něj zvolila i odlišné sídlo, aby byly vyloučeny veškeré kontakty (*pozn. NSS*: stěžovatelka, její „matka" VSDK i OSDK přitom všechny sídlily na výše specifikované adrese od 17. 7. 2012 až do 26. 3. 2014, tj. téměř do konce sporného zdaňovacího období).

[18] Dle zjištění správce daně byla stěžovatelka v období od 17. 7. 2013 do 29. 10. 2013 ekonomicky neaktivní. Aktivně začala obchodovat až dnem dobrovolné registrace plátce DPH, a to jako nový podnikatel bez náležité historie, avšak se silnými vazbami na organizaci obchodníků s materiálem s obsahem drahých kovů, tj. na mateřskou VSDK.

[19] Stěžovatelka uzavřela s mateřskou VSDK několik úplatných smluv, na jejichž základě pak společnost VSDK dne 31. 3. 2014 fakturovala stěžovatelce plnění (smlouva o spolupráci ze dne 4. 11. 2013, smlouva o dílo z téhož dne a smlouva o zprostředkování ze dne 1. 1. 2014; celkem s DPH bylo fakturováno téměř 12,3 mil. Kč). Na základě smlouvy o dílo měla VSDK zhotovit pro stěžovatelku projekt přípravy zajišťování a zprostředkování prodeje investičního zlata; na základě smlouvy o zprostředkování pak VSDK zprostředkovávala stěžovatelce uzavírání smluv na prodej materiálů s obsahem drahých kovů a zajišťovala jeho prodej, a dále v její prospěch poskytovala, zajišťovala a zaštiťovala garance, reference, personální zajištění a odbornou způsobilost.

[20] Správce daně zjistil, že pravděpodobně na základě těchto smluv stěžovatelka postupně začala vytvářet vlastní struktury, které ji umožnily obchodovat s materiálem s obsahem drahých kovů a zaujmout tak pozici, kterou v původní struktuře měla její matka VSDK, tj. inkasovat DPH z dodání zboží do jiného členského státu či z vývozu zboží do třetích zemí. A právě inkaso nadměrného odpočtu DPH z titulu těchto plnění je jablkem sváru mezi stěžovatelkou a orgány daňové správy (ve skutečnosti jde o 31 faktur na nákup zboží, každá v hodnotě od cca 860 tis. Kč do 10,5 mil. Kč; celkem takhle fakturováno přes 182,7 mil. Kč a DPH v částce přibližně 38,4 mil. Kč).

[21] Jakkoli stěžovatelka umně polemizuje se závěry daňových orgánů, NSS jí nemůže dát za pravdu. Její důmyslné námitky totiž nemají konkrétní vztah k reáliím tohoto případu. NSS souhlasí se závěry daňových orgánů tak, jak je dílem korigoval městský soud. Obchodní řetězce, v nichž stěžovatelka prodávala sporné zboží (dodávala do jiného členského státu, resp. vyvážela do třetích zemí), byly skutečně zasaženy podvodem.

[22] To je zcela jasné u zboží obchodovaného **v řetězci I. a řetězci IV.**, kde se správci daně podařilo nejen rozkrýt mnoho nestandardních znaků sporných obchodů, ale identifikovat též konkrétní obchodníky, kteří nedeklarovali, resp. nezaplatili DPH (Hristo Dimitrov, resp. FONOTIX TRADE). Během daňové kontroly správce daně zejména zjistil, že sporné obchody probíhaly mezi podnikateli, kteří neměli řádnou obchodní historii. Vedle stěžovatelky to byla zejména její přímá obchodní partnerka Clear conception, která vznikla 15. 5. 2013, k DPH se registrovala 5. 9. 2013 a až po této registraci začala realizovat obraty v řádu desítek milionů Kč. Její úlohou – dle tvrzení stěžovatelky – bylo provedení analýzy nakoupeného zboží, které dále prodávala stěžovatelce (k tomu detailněji viz body [40] a násl. níže). Clear conception nakupovala zboží vždy u jedné ze šestice společností (ALFASON, BETASON, GAMASON, ALFALIK, BETALIK a GAMALIK), které založili Jan a Jiří Kyselovi (v březnu 2014 byli jejich jedinými společníky a jednateli). Všechny tyto společnosti vznikly v květnu až červenci 2013 a k DPH se registrovaly v červnu až listopadu 2013, tj. ve velmi krátkém období, které bezprostředně předcházelo nyní spornému zdaňovacímu období. Správce daně zjistil, že tyto společnosti – ačkoliv měly obraty v řádech desítek milionů Kč – neměly zřízené ani stránky na internetu. K tomu přistupuje další významná skutečnost, a to, že pan Maur, jednatel stěžovatelky, se znal s jednateli, resp. jinými členy statutárních orgánů, kteří řídili mateřskou VSDK (nyní AMPM),

Clear conception a také šest shora cit. společností s příponami –SON a –LIK. Sama stěžovatelka uvedla, že obchodní spolupráci s Clear conception navázala právě díky panu Kyselovi, známému z Vysoké školy chemicko-technologické (společník a jednatel –SONů a – LIKů). Pan Záhora, jednatel Clear conception, pak potvrdil, že se před uskutečněním sporných obchodů znal s panem K. (členem představenstva VSDK), který mu obchodní příležitost (dodávky sporného zboží) zprostředkoval.

[23] Ani další společnosti hlouběji v obchodním řetězci neměly dlouhou obchodní tradici (kromě MAXXIN Agency, Hristo Dimitrov a DELICOOP všechny vznikly v roce 2012 a později). Většina z nich se stala do dvou měsíců od svého vzniku plátcem DPH (jen DELICCOP vznikla jako ZDRAVÁ ZEBRA již v roce 2008, společnost v říjnu 2012 koupil občan Maďarska a v říjnu 2013 se registrovala jako plátce DPH). Všem společnostem je společné, že přes obraty čítající miliony Kč nemají vlastní stránky na internetu. Většina z nich má sídlo zapsané na tzv. virtuálních administrativních adresách (nikoliv společnosti pánů Kyselů, MERCURY'S, FINELOAD a LOCALSPOT). Jediným jednatelem MERCURY'S byl Zbyněk Bartošík, který v daném období figuroval v desítkách dalších společností; k tomu navíc jejím jediným společníkem byla DELTA INVESTMENT LIMITED se sídlem v Belize. Jediným jednatelem a společníkem MAXXIN Agency byl Zoran Marchetich, občan Velké Británie; podobně tak tomu bylo u společnosti Hristo Dimitrov, kde tyto úlohy zastával Robert Michálik, občan Slovenska. Stejný princip sdílení společníků a jednatelů fungoval i mezi dvojicemi TRIVOR COMPANY a FILM FORUM, FINELOUD a LOCALSPOT, Ready ARROW a Resolution Sunnix či Comb protection a Galene Company. Společnosti Hristo Dimitrov, DELICOOP ani FONOTIX TRADE nezveřejňovaly ve Sbírce listin účetní závěrky. I společnost V-Voříšek CZ porušovala tuto povinnost, avšak v únoru 2014 se zpožděním doplnila účetní závěrky za roky 2010 až 2012.

[24] K tomu je třeba připočíst další okolnosti. Společnosti v obchodním řetězci obchodovaly v regulovaných cenách, kdy prodejní cena materiálu s obsahem drahých kovů byla stanovena na základě údajů zveřejněných Londýnskou burzou a dále za použití cenového koeficientu. Taková „paušální" cenotvorba je závislá na dohodě mezi jednotlivými články řetězce. Navíc i během daňové kontroly vyplynulo, že jednatel Clear conception nebyl s to přesně zareagovat na otázku ohledně výpočtu ceny zboží. Až poté, co mu správce daně předložil smlouvu mezi Clear conception a ALFALIK, vysvětlil, že nákupní cena dle smlouvy byla počítána dle „burzovního fixu" mínus 8,3 % (viz protokol o výpovědi svědka ze dne 12. 10. 2015, s. 8). Správce daně měl správně za to, že tento způsob obchodování mezi ekonomicky nezávislými subjekty by nebyl možný (podrobněji viz bod [45] níže).

[25] NSS nepovažuje obchodní řetězec, který slovy žalovaného *„negeneruje sám o sobě žádnou přidanou hodnotu"*, za nezákonný (viz bod 43 napadeného rozsudku). Avšak s ohledem na další zjištěné okolnosti je tato skutečnost jen dalším střípkem do mozaiky celkově utvářející podvod na DPH. Právě v podvodných řetězcích pravidelně dochází k umělému zvyšování ceny zboží. Proto byl namístě poukaz žalovaného, že ve sporných řetězcích se pouze opětovně prodával materiál mezi různými subjekty s postupně se zvyšující cenou, aniž jednotlivé subjekty přidávaly k externě nakoupeným vstupům vlastní penězi ocenitelné podnikatelské úsilí, které by zvyšování ceny ekonomicky odůvodnilo (bod 47 rozhodnutí žalovaného).

[26] Samo o sobě nebylo nezákonné ani dodání zboží do jiného členského státu (Německo) či jeho vývoz do třetí země (Švýcarsko, Turecko). Žalovaný ovšem v bodě 48 napadeného rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, že právě takové dodání či vývoz je pro osvobození od DPH podmínkou nároku na odpočet DPH (§ 64 a 66 zákona o DPH). A stěžovatelka jako poslední článek obchodního řetězce v ČR, tzn. vývozce, právě tento odpočet DPH nárokovala. Uplatnění

nároku je přitom posledním krokem, který podvodné řetězce činí, aby dosáhly na neoprávněnou výplatu odpočtu DPH.

[27] Oproti nepřiznání a neodvedení daně v řetězci I. a IV. se správci daně nepodařilo dohledat, kde přesně **v řetězcích II. a III.** chybí DPH. Rozkrývání dalších článků těchto řetězců správci daně zamezily subjekty, které jsou uvedeny na prvních pozicích (viz výše: TRIVOR COMPANY, FILM FORUM, Ready ARROW, Resolution Sunnix, Comb protection a Galene Company). Při jeho vyhledávací činnosti mu neposkytly tolik potřebnou součinnost (§ 6 odst. 2 daňového řádu). Veškeré snahy správce daně o zjištění dalších článků řetězce jsou patrny ze správního spisu, tj. výzvy, předvolání apod. (chronologie kontroly a souhrn zjištění je pak popsán ve zprávě o daňové kontrole, která čítá 62 stran). Není tedy pravda, že by nedostatek součinnosti nebo nekontaktnost (jak tvrdí stěžovatelka v bodě 6 kasační stížnosti) nebyla podložena. Některé z uvedených subjektů na výzvy správce daně se zpožděním reagovaly, opětovně však žádaly o prodloužení lhůty k poskytnutí součinnosti, odkazovaly, že jsou v dnešní době již neaktivní, navzdory předvolání se k výslechu nedostavily atd. Každopádně ani jeden z šestice výše uvedených subjektů neposkytl správci daně náležitou součinnost. Nejde ani o situaci „pravé“ nekontaktnosti, které se dovolává stěžovatelka, z rozsudků ze dne 19. 11. 2014, čj. 1 Afs 120/2014-34, bod 27 či 7. 8. 2015, čj. 5 Afs 180/2014-21. Nedostatek součinnosti ze strany každého z šesti subjektů na prvních pozicích řetězce II. a III. není náhodný. Správce daně jej interpretoval správně.

[28] Je tedy logické usuzovat, že právě kvůli výše jmenovaným subjektům správce daně nemohl přímými důkazními prostředky prokázat, že DPH chybí, a zjistit subjekt v řetězci, který ji neodvedl. Závěr o chybějící DPH ovšem zcela správně postavil na sérii nepřímých důkazů (viz shora). Zde uvedené přitom neodporuje pravidlu, že správce daně musí zjistit chybějící DPH a prokázat příčinnou souvislost, že DPH nebyla odvedena záměrně za účelem neoprávněného vylákání nadměrného odpočtu (bod [14] shora). NSS připomíná, že všechny shora specifikované řetězce fungovaly stejným způsobem. S ohledem na zjištěné skutečnosti (vedle shora uvedeného srov. i část **III.B.** níže) je krajně nepravděpodobné, že by právě v řetězcích II. a III. byla DPH odvedena. V tomto směru je lichá také výtka tzv. předsudku zpětného hodnocení důkazů (s. 4 odst. 2 napadeného rozhodnutí, bod 7 kasační stížnosti), jelikož 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, a to např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (viz již v bodě [13] cit. rozsudek 1 Afs 304/2019, *ExaSoft Holding*, bod 27).

[29] Závěry správce daně tedy – vzhledem ke skutkovým specifikům tohoto sporu-odpovídají míře pravděpodobnosti, kterou je nutné vyžadovat pro úsudek o existenci podvodu na DPH (viz bod [15] shora). Opačný výklad vede k tomu, že (hypoteticky) by jakýkoliv podnikatel v řetězci, který podal přiznání k DPH, daň uhradil a posléze se stal nekontaktním (správce daně by u něj nemohl následně ověřit, zda je DPH deklarována ve správné výši), automaticky znemožnil správci daně odhalit, že DPH nebyla odvedena hlouběji v obchodním řetězci. Skupina podvodných podnikatelů v řetězci by tak dostala do rukou mocný nástroj, jímž by učinila správce daně bezzubým. Proto v tomto případě pro závěr o neodvedení DPH, resp. o podvodu na DPH, postačuje, že daňové subjekty na první zjištěné pozici v řetězcích II. a III. neposkytly správci daně součinnost ani přes opakované výzvy (*pozn. NSS*: v tomto případě je také možné, že DPH nebyla odvedena právě o 5 úrovní níže, než v řetězci stála stěžovatelka, jelikož tak tomu bylo i u řetězce I. a V., avšak nedostatek součinnosti ze strany specifikovaných subjektů neumožnil správci daně rozkrýt obchodní řetězec až do takové hloubky).

[30] Daňové orgány vskutku přesně popsaly podstatné skutkové okolnosti, z jejichž souhrnu je patrné, že k podvodu na DPH došlo nejen v řetězcích I. a IV., ale také v řetězcích II. a III. (k tomu srov. např. případ jiného obchodníka se zlatem ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012-50, *PRIMOSSA*, bod 57). Nešlo o žádné podnikatelské selhání jednotlivého obchodníka, jak tvrdí stěžovatelka. Souhra právě zmíněných okolností není náhodná, ale jistě šlo o přemyšlenou strategii k zmatení správce daně a zastření skutečnosti, že DPH, jejíž odpočet stěžovatelka nárokovala, nebyla v řetězci obchodů řádně odvedena. Správce daně se přitom dostatečně věnoval objektivní stránce věci, proto nejde ani o situaci z rozsudku ze dne 21. 3. 2018, čj. 1 Afs 427/2017-48, *FILÁK*, body 35 a 36. Ostatně v kauze *FILÁK* šlo o úplně jinou otázku, a to, že rozhodnutí žalovaného bylo vnitřně rozporné, neboť na jednu stranu vytýkalo tehdejšímu stěžovateli, že neunesl důkazní břemeno k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, ačkoli to, že zdanitelné plnění proběhlo tak, jak tvrdil stěžovatel, žalovaný ve svém rozhodnutí nezpochybňoval (bod 34 tamtéž).

[31] Nutno doplnit, že stěžovatelka se – poté, co jí daňové orgány předložily zjištění o existenci podvodného řetězce – bránila poukazem, že správce daně nezjistil, že by DPH nebyla odvedena, resp. že došlo k podvodu. Takový způsob obrany je legitimní. Avšak pokud stěžovatelka chtěla vyvrátit právě tento závěr daňových orgánů (což je zřejmé zejména z kasační stížnosti), mohla sama za pomoci vlastních obchodních kontaktů dohledat, že ve všech řetězcích byla DPH zaplacena, případně mohla pomoci správci daně dohledat prvotní zdroj obchodovaných materiálů s obsahem drahých kovů. Přestože si byla vědoma vysokého rizika, že jí nárok na odpočet DPH nebude přiznán, na tuto možnost rezignovala.

[32] Proto je lichá série námitek, že daňové orgány řádně nezjistily, že v řetězcích došlo k podvodu na DPH.

[33] Závěrem této části NSS připomíná, že v reálném životě se mohou prolínat důvody, které svědčí pro existenci podvodu na DPH (první důkazní břemeno správce daně, srov. bod [13] shora), a ty, které slouží jako objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti daňového subjektu na podvodných obchodech (druhé důkazní břemeno správce daně). Zelený strom právní praxe ve své komplexnosti neodpovídá šedé teorii právní doktríny, a proto nemá v každém případě cenu dogmaticky odlišovat tyto kroky, které – jsou-li prokázány – mohou vést k neuznání nároku na odpočet DPH (srov. podobně již cit. rozsudek 10 Afs 182/2018, *Easy Working*, bod 43).

III.B. *Otázka zaviněné účasti stěžovatelky na podvodných obchodech*

[34] Jde-li o subjektivní stránku, tzv. zaviněnou účast na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla nebo mohla a měla vědět.

[35] V daňovém řízení je třeba chránit dobrou víru daňového subjektu tak, aby tento subjekt nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že byl shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získat protiprávní výhodu Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takovéhoto daňového podvodu. V běžných podnikatelských situacích nelze po daňovém subjektu požadovat, aby při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (srov. např. rozsudek ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47, věc *Lia Fail company,* bod 21; srov. též již v bodě [12] shora cit. rozsudek 5 Afs 60/2017, *VYRTYCH*, zejména bod 69). Z ničeho však neplyne ani povinnost daňových orgánů prokázat přímé personální propojení daňového subjektu, který tvrdí nadměrný odpočet na DPH, se subjektem, který DPH neodvedl. Zcela postačuje, prokáže-li

správce daně – byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů – že několik společností v řetězci je navzájem spletitým způsobem (personálně či kapitálově) propojeno a i další navazující okolnosti svědčí o tom, že tento řetězec je vytvořen pouze za účelem získání nadměrného odpočtu daně, nikoliv za účelem reálného podnikání. Již takové zjištění, které nevyvrátí ani daňový subjekt, může postačovat k závěru o tom, že se daňový subjekt zaviněně účastnil řetězového podvodu na DPH.

[36] Stěžovatelka ovšem neobchoduje v úplně standardním odvětví. Proto bylo třeba, aby ve vztahu k obchodu s rizikovou komoditou – kterou je i materiál s obsahem drahých kovů-přistupovala s náležitou dávkou opatrnosti. Ostatně NSS již v roce 2008 zdůraznil, že „*v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty*“ (rozsudek ze dne 10. 4. 2008, čj. 2 Afs 35/2007-111, *SOLITER*, a mnoho dalších). Slitinám zlata s ryzostí pod 333/1000, tj. mimo jiné stěžovatelkou obchodovaný materiál s obsahem drahých kovů, se NSS věnoval např. v rozsudku ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, *MPM Invest*. Právě v kauze *MPM Invest* potvrdil, že „*se toto specifické zboží objevilo na českém trhu až počínaje rokem 2011, v souvislosti s novelou zákona o DPH* [nová úprava v § 92a a § 92b]. *Jistě nelze říci, že každé nízkoryzostní zlato je užíváno k nelegální činnosti a daňovým únikům.* [P]*oužitelnost takovéhoto zlata je velmi omezená, a pravděpodobnost daňových úniků a obcházení daňového zákonodárství velmi vysoká*“ (obdobně srov. rozsudek ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47, *MPM Invest*, bod 48). Při svých podnikatelských aktivitách v březnu 2014 si stěžovatelka musela být vědoma, že obchoduje s rizikovými komoditami, rizikovými v tom smyslu, že nezřídka bývají obchodovány za účelem získání neoprávněného odpočtu na DPH. Obdobné závěry lze vyčíst i ze znaleckého posudku, který si správce daně obstaral, a to, že zlato o ryzosti 333/1000 se na tuzemském trhu v podstatě nemůže objevovat z žádných běžných zdrojů, a pokud ano, jde nejpravděpodobněji pouze o odpady průmyslového původu, v žádném případě není po zlatu této ryzosti poptávka (s. 41 zprávy o daňové kontrole).

[37] Jak uvedeno již v části **III.A.** shora, správce daně zjistil okolnosti, které svědčily o podvodném charakteru obchodního řetězce. Z těchto okolností lze zejména níže uvedené považovat za objektivní okolnosti, které svědčí o zaviněné účasti stěžovatelky na řetězovém podvodu na DPH[1], a to i po zohlednění stížnostního argumentu *„předsudkem zpětného hodnocení“*:

- obchodování s rizikovou komoditou;
- společníci, jednatelé, resp. členové statutárních orgánů posledních tří článků řetězce v ČR byli spojeni osobními vazbami; stěžovatelka zcela jistě věděla o společnosti ALFASON;
- stěžovatelka sama uvedla, že spolupráci s Clear conception navázala právě za pomoci Jana Kysely, jednatele a společníka vějíře společností vystupujících v řetězci o pozici níže (dříve) než Clear conception;
- každá ze společnosti pánů Kyselů (ALFASON, BETASON, GAMASON, ALFALIK, BETALIK a GAMALIK) prováděla obdobné obchodní operace; na své pozici působily jako zaměnitelné; během kontroly správce daně nezjistil nic, co by v reálných podmínkách svědčilo pro jejich samostatnou existenci, a nikdo netvrdil ani opak;
- jednotliví obchodníci neměli řádnou obchodní historii (snad jen stěžovatelka čerpala zkušenosti od své mateřské společnosti VSDK);
- šest společností pánů Kyselů a také bezprostřední obchodní partnerka stěžovatelky Clear conception vznikly až v polovině roku 2013 a obraty v řádech desítek milionů začaly vykazovat až po registraci k DPH (poslední z těchto společností přitom byla registrována k DPH v listopadu 2013), tj. v období těsně předcházejícím březnu 2014;
- jakkoli daňové orgány nevyvrátily tvrzení, že Clear conception měla v březnu 2014 své stránky na internetu, šest společností pánů Kyselů, resp. pana Jana Kysely, kterého stěžovatelka znala, žádné stránky neměly;

[1] NSS doplňuje, že všechny tyto skutečnosti jsou obsaženy jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v rozhodnutí žalovaného. Za účelem vlastní reakce na kasační námitky zde NSS tyto skutečnosti stručně shrnuje a podává jejich základní sumář.

- pochybná organizace obchodu, která svědčí pro umělé vložení Clear conception mezi ALFASON (a zbylé společnosti pánů Kyselů) na jedné straně a stěžovatelku na straně druhé;
- dle dodacích listů mělo být sporné zboží předáváno v prostorách Clear conception na adrese Libušská 118/246, Praha, kde společnost dle obchodního rejstříku také sídlila, v živnostenském rejstříku ovšem na této adrese neměla evidovanou provozovnu, což stěžovatelce mohlo být známo;
- na dodacích listech vystavených společností Clear conception a na daňových dokladech přijatých stěžovatelkou chybí konkrétní označení dodaného materiálu;
- způsob úhrady zboží probíhal formou zápočtů, jelikož v obchodním řetězci I. vedle obchodů s materiálem s obsahem drahých kovů společnosti prováděly také obchody s investičním zlatem, a to v opačném poradí; takové platby přitom nezanechávají auditní stopu;
- časově nereálný rámec obchodů, kdy celá transakce mezi Clear conception a stěžovatelkou od objednávky zboží, přes jeho dodání, analýzu, homogenizaci a dodání přepravci, kterého určila stěžovatelka, proběhla během jediného dne, což bezpochyby vyžadovalo shodu mezi všemi články obchodního řetězce;
- jakkoli stěžovatelka tvrdila, že má zájem na prodeji kvalitního matriálu, v řadě případů nevyčkala výsledků analýzy od Clear conception a zboží obratem předala přepravci k dodání do jiného členského státu či vývozu do třetí země;
  [*naproti tomu nesrovnalosti v analýzách materiálů s obsahem drahých kovů provedených Clear conception městský soud neshledal*].

[38] K výše vypočteným objektivním okolnostem, které stěžovatelce musely být známy již v březnu 2014, lze snad dodat, že žádná z nich není jakousi „korunou důkazů“. Avšak i komplex řady nepřímých indicií byl v tomto směru dostatečný k tomu, aby správce daně unesl důkazní břemeno stran stěžovatelčina zavinění účasti na podvodu. Z jejich souhrnu totiž plyne, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla, resp. mohla a měla vědět. Na tom nic nemění ani argumenty uvedené v kasační stížnosti. Stěžovatelka se předně brání proti tomu, že jí městský soud v bodě 47 rozsudku dal k tíži složitý řetězec tvořený velkým počtem subjektů, založených a registrovaných k DPH krátce před započetím obchodů. V obecné rovině NSS se stěžovatelkou souhlasí, neboť požadavek na prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci nelze bezmezně rozšiřovat (již. cit. rozsudek 5 Afs 60/2017, *VYRTYCH*, bod 69). Avšak v této věci si stěžovatelka byla přinejmenším vědoma, že Clear conception a ALFASON vznikly a byly k DPH registrovány krátce před uskutečněním obchodů. Jakkoli tedy poukaz v bodě 47 napadeného rozsudku nebyl úplně přesný, městský soud správně ukázal na evidentně složité uspořádání šesti dodavatelek Clear conception (viz níže).

[39] Dle NSS je krajně nepravděpodobné, že si stěžovatelka nebyla vědoma šesti shora jmenovaných společností pánů Kyselů zapojených do řetězce jako dodavatelky Clear conception, jelikož jednatel stěžovatelky Maur se dle vlastních slov znal s Janem Kyselou ještě před započetím obchodů. Stěžovatelka v bodě 18 kasační stížnosti ostatně nepopírá ani to, že syn pana Maura se od dětství zná s Jiřím Kyselou, druhým jednatelem šesti dodavatelek Clear conception. Stěžovatelka tedy o těchto společnostech mohla a měla vědět a také pojmout podezření i z „čerstvých“ údajů těchto společností v obchodním rejstříku. V tomto směru nejde o žádný předsudek zpětného hodnocení, jak naznačuje stěžovatelka. Eventuální výslech pánů Kyselů by samozřejmě mohl pomoci pochopit síť sporných obchodů ještě lépe, avšak ani jeden z pánů se ani na opakovaná předvolání ke správci daně nedostavil. Jejich omluvy, jakkoli mohly být ve svém základu důvodné, jen prodlužovaly řízení, v němž správce daně identifikoval dostatek pochybností k tomu, aby svá důkazní břemena unesl (srov. bod [13] shora). Daňové orgány rozhodně nemusely – více, než ve skutečnosti činily – prokázat, že stěžovatelka měla povědomost o obchodech Clear conception či vějíři společností pánů Kyselů. Koordinace postupů, kterou městský soud vytkl stěžovatelce v bodě 44 rozsudku, je zřejmá z rychlosti transakcí, z plateb zápočty a zejména ze zcela nevídané „obousměrnosti“ obchodního řetězce, kdy jedním směrem proudil materiál s obsahem drahých kovů a směrem druhým pak slitky investičního zlata (body [43] až [46] níže).

[40] Stěžovatelka se v kasační stížnosti marně snaží navodit dojem, že Clear conception byla v obchodním řetězci podstatná a nenahraditelná. Svědecká výpověď pana Záhory, jednatele Clear conception, na jednu stranu přináší cenné informace o způsobu obchodování této společnosti, na stranu druhou ovšem vyvolává i mnoho otázek o tom, zda Clear conception skutečně nebyla jen umělým článkem vsunutým mezi společnosti pánů Kyselů a stěžovatelku (k tomu viz výpověď pana Záhory ohledně stimulu k podnikání; ten přišel od jeho známého pana K., jednatele VSDK, tj. mateřské společnosti stěžovatelky, který ho seznámil s panem Maurem, jednatelem stěžovatelky, s. 4 a 5 protokolu o výpovědi svědka ze dne 12. 10. 2015). Není pravda, že žalovaný a městský soud nezohlednili skutečnosti, které vyplynuly z této svědecké výpovědi.

[41] Neobstojí ani námitka, že stěžovatelka dbala hlavně o kvalitu zboží (opatřeného certifikátem či analýzou), a proto musela zboží kupovat právě od Clear conception, jejíž laboratoř byla akreditována jako jediná na tuzemském trhu k provádění analýz, které stěžovatelka potřebovala. Za zmínku stojí také nevysvětlená nejasnost, proč Clear conception odmítla provádět pro stěžovatelku pouhé analýzy materiálů (tzn. poskytovat jen službu): jednatel Clear conception u výpovědi uvedl, že takové analýzy Clear conception běžně prováděla a účtovala si cca 1 % ceny analyzovaného materiálu (viz protokol o výpovědi svědka ze dne 12. 10. 2015, s. 6).

[42] V navazující námitce stěžovatelka říká, že Clear conception zveřejňovala předběžné výsledky analýz, na jejichž základě údajně vystavovala zálohové faktury, které následně potvrdila „ostrou“ fakturou po dokončení analýzy, resp. po potvrzení stěžovatelky, že výsledek této analýzy se shoduje s analýzou zahraničního odběratele. NSS nevylučuje, že Clear conception skutečně prováděla sporné analýzy materiálů s obsahem drahých kovů a v obecné rovině nezpochybňuje ani model, že dodavatel (zde Clear conception) potvrdí či opraví původní „předběžnou“ fakturu na základě výsledků další analýzy provedené odběratelem odběratele (zde Bauer-Walser, Sar Recycling nebo Inauri Trading). V standardním tržním prostředí by ovšem bylo mimořádně neobvyklé, pokud by stěžovatelka dále prodávala zboží jen na základě výsledků předběžné analýzy, tzn. že by se před svým zahraničním odběratelem spoléhala na správnost neověřeného či neúplného výsledku jí tolik „ceněné“ analýzy. Takové počínání rozhodně nelze označit za opatrné.

[43] Na tom nic nemění ani stěžovatelkou tvrzená rychlost obchodů s materiálem s obsahem drahých kovů. Je samozřejmě možné, že jednotlivý obchod proběhne v jednom dni, avšak pravidelné poptávky a nabídky, analýzy a dodání zboží během jediného dne vyvolávají oprávněné pochybnosti i u průměrného laika. A to zejména pokud jde o typ zboží, které se na tuzemském trhu běžně neobchoduje (srov. bod [36] shora), a s ohledem na to, že sama stěžovatelka si vybrala časově náročnější typ analýzy vzorků (srov. bod 13 kasační stížnosti). Námitka, že se sporným zbožím se obchoduje v jiných zemích, se míjí s odůvodněním daňových orgánů: zde šlo přece o řetězec tuzemských obchodníků.

[44] Pro názornost NSS uvede příklad jednoho promptního obchodu; k tomu dodává, že stěžovatelce nikdo nepřičítá k tíži transakce, které předcházely momentu, kdy ALFASON prodal zboží Clear conception (graficky oddělené přerušovanou čárou):

1. Společnost HRISTO Dimitrov vydala dne 3. 3. 2014 fakturu č. 214080 pro MAXXIN Agency, váha 749,57 MJ, druh zboží neuveden;
2. MAXXIN Agency vydala dne 3. 3. 2014 fakturu č. 114078 pro MERCURY'S, váha 749,57 kg, materiál s obsahem drahých kovů Ag (stříbro);
3. MERCURY'S vydala dne 3. 3. 2014 fakturu č. 114079 pro ALFASON, váha 749,57 kg, materiál s obsahem drahých kovů Ag9999 (stříbro) – celkové množství dodaného materiálu 750 023,5 g;

4. V 7:45 hod dne 3. 3. 2014 dle protokolu MERCURY'S předala ALFASON celkem 750 023,5 g Ag (stříbra), protokol opatřen ověřeným podpisem na úřadu Městské části Praha 16;
   ---
5. V 7:45 hod dne 3. 3. 2014 bylo předáno 750 023,5 g Ag (stříbra) k laboratorní zkoušce společnosti Clear Conception;
6. ALFASON vydala 3. 3. 2014 fakturu č. 21410014 pro Clear conception, váha 750 023,5 g;
7. Clear conception vydala 3. 3. 2014 fakturu č. 009614 pro PSDK (stěžovatelku), váha 749 571,3 g, materiál s obsahem drahých kovů 0,9999AG;
8. Protokol Clear conception o zakázce č. 140055, váha 750 023,5 g z 3. 3. 2014, počátek laboratorní zkoušky 11:38 hod, konec zkoušky 13:17 hod., protokol vydán až druhý den, tj. 4. 3. 2014 v 8:49 hod.;
9. Dne 3. 3. 2014 v 15:24 hod. stěžovatelka předala zásilku přepravci ČP SECURITY;
10. Dne 3. 3. 2014 stěžovatelka vystavila PROFORMA INVOICE NO. 0502014 na váhu 749 571,3 g pro odběratele INAURI TRADING, dodací adresa Istanbul.

Obdobný obchodní případ ze dne 12. 3. 2014 v obchodním řetězci III. správce daně demonstroval také na s. 31 a 32 zprávy o daňové kontrole. NSS tedy souhlasí se žalovaným a městským soudem, že stěžovatelka dále prodávala zboží ještě před oznámením konečných výsledků kvalitativní analýzy či nezávisle na nich. Za povšimnutí stojí i jednorázový obchod ve IV. řetězci, kdy ALFASON dodala materiál Clear conception o 12 dní dříve, než jej pořídila od společnosti V-Vořišek.

[45] Na těchto obchodech ovšem není podivná jen rychlost mezi jednotlivými obchodními transakcemi (k přeprodeji zboží uvnitř řetězce v minimálních odstupech srov. rozsudek ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 Afs 58/2013-34, *PRIMOSSA*, bod 46), ale také poměrně pomalý nárůst prodejní ceny mezi jednotlivými články řetězce (viz první tabulka v tomto bodě) a skutečnost, že v celém řetězci bylo směrem zpátky v tentýž den prodáváno investiční zlato (viz druhá tabulka).

prodejce	**základ daně**	**nárůst prodejní ceny**
1. Hristo Dimitrov	9 333 109,17 Kč	nezjištěno
2. MAXXIN Agency	9 356 504,11 Kč	+ cca 23 400 Kč
3. MERCURY'S	9 371 917,35 Kč	+ cca 14 400 Kč
4. ALFASON	9 419 223,00 Kč	+ cca 47 300 Kč
5. Clear Conception	9 513 154,00 Kč	+ cca 93 900 Kč
6. PSDK (stěžovatelka)	10 161 619,00 Kč, což byla částka fakturovaná Inauri Trading	+ cca 648 500 Kč

Prodej 5 ks slitků investičního zlata v opačném směru v tentýž den:

dodavatel	**odběratel**	**cena slitků**	**nárůst prodejní ceny**
1. VSDK	PSDK (stěžovatelka)	cca 10 828 tis. Kč	-
2. PSDK	Clear conception	cca 10 838 tis. Kč	cca 9 000 Kč
3. Clear conception	ALFASON	cca 10 848 tis. Kč	cca 11 000 Kč
4. ALFASON	MERCURY'S	cca 10 890 tis. Kč	cca 42 000 Kč
5. MERCURY'S	MAXXIN Agency	cca 10 913 tis. Kč	cca 23 000 Kč
6. MAXXIN Agency	HRISTO Dimitrov	cca 10 935 tis. Kč	cca 22 000 Kč

[46] Zcela jistě nelze stěžovatelce klást k tíži existenci celého takto „rozpitvaného" obchodního případu v podvodném řetězci. Stěžovatelka si však mohla být vědoma nevěrohodného způsobu obchodování přinejmenším v rozsahu společností, které znala, tj. Clear conception a ALFASON. Jakkoli nejsou platby zápočtem samy o sobě v rozporu se zákonem, což uvádí jak žalovaný, tak i městský soud, po boku zbylých neobvyklých skutečností se řadí mezi další objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka přinejmenším mohla a měla vědět o tom, že obchoduje uvnitř podvodného řetězce (srov. rozsudek ze dne 17. 12. 2015, čj. 4 Afs 192/2015-27, *CONTROL INVEST PROJECT*, bod 24). Stěžovatelka se mýlí, pokud namítá, že městský soud nereagoval na její argumentaci ohledně jí vnesené přidané hodnoty (viz bod 43 napadeného rozsudku).

[47] Zjištěné a prokázané objektivní okolnosti svědčí o tom, že si účast na podvodném obchodním řetězci zavinila sama stěžovatelka. Jedná se o provázaný komplex dílčích, ale silných nepřímých důkazů, které ve své spojitosti zpochybnily samotný ekonomický základ podnikání stěžovatelky. Jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit izolovaně. Právě o to usiluje stěžovatelka. Síla těchto zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti.

III.C. *Opatření, která měla zamezit tomu, aby se stěžovatelka účastnila podvodných obchodů*

[48] Konečně se NSS vyjadřuje stručně k poslednímu kroku algoritmu, v němž daňové orgány zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil. Na rozdíl od prvních dvou kroků neleží v tom třetím důkazní břemeno na straně správce daně, ale na straně daňového subjektu (již bod [13] shora a tam cit. judikaturu).

[49] V tomto směru stěžovatelka omezila kasační argumentaci na velmi obecný nesouhlas s tím, jak se městský soud vypořádal s její námitkou o vnitřní rozpornosti rozhodnutí žalovaného (konkrétně jde o pasáž uvedenou v bodě 62). Ani v tomto směru NSS nedává stěžovatelce za pravdu. Žalovaný totiž srozumitelně vysvětlil, že daňové orgány nemusí z vlastní iniciativy hledat, zda daňový subjekt přijal k zamezení účasti na podvodu nějaká opatření. Ze spisu neplynou ani žádné skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že stěžovatelka učinila „*jakákoliv opatření k eliminaci rizika zapojení se do transakcí zasažených podvodem na DPH*“ (bod 62 rozhodnutí žalovaného). Městský soud správně uzavřel, že takový názor je vnitřně soudržný (část V.4. napadeného rozsudku). Stěžovatelka ostatně netvrdila, že by konkrétní opatření k zamezení své účasti na podvodu přijala. V tomto směru v kasační stížnosti uvádí snad jen „bližší poznání“ obchodních partnerů, kterým se snaží zpochybnit jeden z pilířů (propletené vazby mezi jednateli obchodníků v řetězci), na nichž stojí závěr o tom, že o podvodu na DPH věděla či mohla a měla vědět.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[51] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 20. ledna 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu