



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobce: **D. J.**, zastoupený JUDr. Ing. Janem Kopřivou, advokátem, sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. září 2019 č. j. 36786/19/5300-21441-712599, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. května 2021 č. j. 22 Af 58/2019 - 77,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 8. prosince 2015 daňovou kontrolu žalobce na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013, 1. až 4. čtvrtletí 2014 a 1. až 3. čtvrtletí 2015.

[2] Dodatečnými platebními výměry ze dne 29. října 2018 č. j. 3611404/18/3207-51521-803069, 3611765/18/3207-51521-803069, 3613871/18/3207-51521-803069, 3613999/18/3207-51521-803069 a 3614295/18/3207-51521-803069 správce daně žalobci doměřil DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2014 a 1. až 3. čtvrtletí 2015 v celkové výši 1 156 984 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 231 394 Kč. Správce daně zjistil, že plnění, která žalobce přijal od společnosti LAREDIMAX s.r.o. (dále jen „Laredimax“), především ložiska, v menším rozsahu též flash disky, katalogy a technické zboží, byla součástí

podvodu na DPH. Dále správce daně žalobci doměřil DPH z neoprávněně uplatněného osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, to však není předmětem tohoto řízení.

[3] Rozhodnutím označeným v návěti žalovaný změnil výši doměřené daně a z ní vzniklého penále za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 – 2. čtvrtletí 2015, nově dosahovala doměřená DPH výše celkem 1 160 407 Kč a penále z ní výše 232 079 Kč. Správce daně totiž žalobci doměřil daň v jiné výši, než v jaké si žalobce uplatnil nárok na odpočet.

[4] Věcně se však žalovaný se závěry správce daně ztotožnil. Společnost Laredimax, žalobcův dodavatel, v předmětných zdaňovacích obdobích buď vůbec nepřiznala, nebo sice přiznala, avšak neuhradila DPH. Tato společnost dodávala žalobci zboží za neobvyklou cenu bez rozumného ekonomického důvodu. Byla pro žalobce novým obchodním partnerem, v něhož měl žalobce důvěru, aniž by si jej dostatečně prověřil. Žalobci ji doporučil A. S., který žalobci dříve dodával ložiska prostřednictvím dvou jiných společností, z nichž jedna zkrachovala a druhá se žalobcem ukončila spoluprací bez jakéhokoli vysvětlení. Právě A. S. hrál vždy stěžejní roli při obchodování se žalobcem, který se nezajímal o to, proč se dodavatelé navázali na pana Stankova střídají. Společnost Laredimax měla pouze virtuální sídlo, nezveřejňovala své účetní závěrky a neměla webové stránky. Žalobce s ní neuzavřel písemnou smlouvu, nezajímal se o původ zboží, které mu bylo dodáno za značně neobvyklých podmínek (fakturace a platby probíhaly až poté, co žalobce zboží prodal svým odběratelům, platby probíhaly pouze v hotovosti). Žalobce nedbal na to, že společnost Laredimax byla v roce 2015 označena za nespolehlivého plátce. Žalobce vždy obchodoval pouze s ložisky, avšak v posuzovaných zdaňovacích obdobích od společnosti Laredimax nakoupil i flash disky, katalogy a mix technického zboží, tedy zboží, se kterým dosud neobchodoval, a to ve významné hodnotě. Cena ložisek a flash disků pořízených od společnosti Laredimax byla podezřele nízká, katalogy naopak byly značně nadhodnocené. Opatření, která žalobce přijal, aby se vyhnul účasti na podvodu (kontrola dodavatele v Obchodním rejstříku, v registru plátců DPH a v insolvenčním rejstříku), vyhodnotil žalovaný jako formální s tím, že nebyla způsobila eliminovat rizika plynoucí ze spolupráce se společností Laredimax.

[5] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozsudkem označeným v návěti. Konstatoval, že správce daně mohl žalobce vyzvat k prokázání přijetí interních kontrolních mechanismů a relevantních opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu, které nemohl zjistit jinak než právě dotazem na žalobce. Žalovaný popsal daňový podvod dostatečně a srozumitelně, vymezil obchodní řetězec i chybějící daň u přímého dodavatele žalobce. S argumenty žalovaného se krajský soud plně ztotožnil a upozornil, že žalobce je nijak konkrétně nerozporoval. S ohledem na povahu činnosti společnosti Laredimax označil krajský soud za zarážející, že neměla odpovídající skladové prostory a materiální, popřípadě personální zázemí. Přístup žalobce ke společnosti Laredimax byl nekriticky a zcela neodůvodněně důvěřivý, na místě byla obezřetnost již v souvislosti s neúspěchem A. S. v jeho vlastním podnikání a nevysvětlenému ukončení spolupráce s předešlým dodavatelem žalobce. Písemné smlouvy sice nejsou povinné, přispívají však k transparentnosti obchodní činnosti žalobce a posilují jeho dobrou víru v legitimitu obchodních vztahů. V kombinaci s výhradně hotovostními platbami jejich absenci nemohl krajský soud vyhodnotit jinak než jako nestandardní. Snaha žalobce vysvětlit, proč se nezajímal o původ zboží a z jakého důvodu přistoupil na neobvyklé dodací podmínky, pochybnosti krajského soudu spíše prohloubila. Výpověď svědka, který se žalobcem obchodoval a byl jeho blízkým spolupracovníkem, nelze vyhodnotit jako informaci o běžné praxi na trhu se zbytkovými zásobami ložisek. Krajský soud sice na rozdíl od žalovaného nepovažoval za podezřelý nákup neobvyklého druhu zboží (flash disky, katalogy a mix technického zboží), které žalobce pořídil na základě výslovné poptávky

pokračování

svého odběratele, nicméně shledal, že i bez této objektivní okolnosti rozhodnutí žalovaného ob stojí.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[6] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Uvedl, že od roku 2001 podniká jako fyzická osoba, nemá žádné účetní či daňové oddělení, nevyzná se ve fungování právnických osob, s prací na počítači mu radí přítel. V posuzovaném období stěžovatel obchodoval převážně s ložisky a souvisejícími materiály, jednorázově též s flash disky a katalogy. Z velké části odebíral nevyužité staré zásoby ze zrušených továren, tento typ obchodů má svá specifika. Dodávky se často účtují na základě hmotnosti, nikoli počtu kusů, po jejich dodání dochází k přetřídění. I stěžovatelův přítel podniká stejným způsobem, což potvrdil jako svědek v daňovém řízení.

[7] Závěry krajského soudu a žalovaného ohledně chybějící daně jsou dle názoru stěžovatele v rozporu s judikaturou Soudního dvora EU. Neplnění daňových povinností nemůže být automaticky považováno za podvod na dani. V době, kdy stěžovatel navazoval se společností Laredimax obchodní spolupráci, nebyla nespolehlivým plátcem. Později, když tento status získala, s ní stěžovatel již dlouhodobě úspěšně spolupracoval. Stěžovatel si nemohl ověřit, zda tato společnost podává daňová přiznání a hradí DPH. Má za to, že žalovaný neunesl důkazní břemeno stran existence podvodu na dani, vědomosti stěžovatele o účasti na takovém podvodu a především stran tvrzení, že smyslem a účelem předmětných transakcí bylo čerpat výhody na DPH.

[8] Okolnosti svědčící o účasti stěžovatele na podvodu musejí být podložené důkazními prostředky a musejí dosahovat takové intenzity, aby při běžné obchodní praxi dokázaly v daňovém subjektu vzbudit alespoň pochybnosti o jeho obchodních partnerech, a to již v okamžiku, kdy k dané transakci dochází. Žalovaný ani krajský soud však nevzali v potaz fakticitu a charakter dodávek a rezignovali na individuální posouzení. Žalovaný cenu, za kterou stěžovatel ložiska nakupoval, srovnával s cenou zcela odlišně obchodujících subjektů (výrobců nových ložisek). Cena navíc byla hodnocena nejdříve jako nestandardně vysoká, následně jako příliš nízká. Nelze připustit, aby finanční správa stanovovala praxi pro soukromoprávní odvětví, je třeba respektovat autonomii vůle podnikatelů. Žalovaný hodnotil A. S. tendenčně a jen pro neúspěch s jeho vlastní společností jej vyřazuje z dalšího podnikání. Stěžovatel s ním dlouhodobě spolupracoval bez problémů, neměl možnost ověřit si vnitřní záležitosti jeho firem. Hotovostní platby prováděl stěžovatel na žádost dodavatele a neporušil v tomto směru zákon, žalovaný neprokázal, že by šlo o nestandardní postup. S ohledem na to, že stěžovatel nakupoval ložiska ze zaniklých výrobců, většinou na váhu s tím, že si specifikoval vhodné kusy až na základě toho, co mu dodavatel přivezl, nebylo vhodné uzavírat písemné smlouvy. Ve vztahu k nezveřejňování účetních závěrek společností Laredimax krajský soud nerespektoval judikaturu Nejvyššího správního soudu. Virtuální sídlo a neexistenci skladovacích prostor u společnosti Laredimax žalovaný posuzoval tendenčně, nezbytnost skladovacích prostor nijak nepodložil.

[9] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud sice vyhodnotil nákupy flash disků, katalogů a mixu technického zboží jako bezproblémové, avšak potvrdil rozhodnutí žalovaného o odepření nároku na odpočet DPH i v této části. Každé plnění přitom musí být posuzováno samostatně. Rozsudek krajského soudu je v tomto směru nesrozumitelný.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že spolehlivě identifikoval chybějící daň u společnosti Laredimax, což je tzv. *ready-made* společnost, která za dobu své existence nikdy nezveřejnila účetní závěrku, má pouze virtuální sídlo, jejím jediným jednatelem i společníkem je občan bulharské národnosti. Tato společnost nehradila nebo vůbec nepřiznávala DPH, čímž byla narušena neutralita daně. Stěžovatel si chybějící daň uplatňoval v rámci nároku na odpočet za podivných okolností, tedy za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu se smyslem a účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Žalovaný stěžovateli nekladl k tíži skutečnosti zjištěné až následně v průběhu daňového řízení. Nelze dovozovat, že subjekt, který není veden v evidenci nespolehlivých plátců, lze automaticky považovat za spolehlivého obchodního partnera, obezřetnost v obchodním styku se nevyčerpává nahlédnutím do této evidence. Žalovaný dále zopakoval své závěry ohledně zjištěných objektivních okolností, přičemž zdůraznil, že je nelze hodnotit izolovaně. S ohledem na absenci písemných smluv je třeba stěžovatelu argumentaci stran charakteru dodávek považovat za nepodložená tvrzení. Ceny nových ložisek předložil správci daně k porovnání sám stěžovatel. Úsudek, jaké chování lze považovat za chování běžného ekonomicky racionálního podnikatele, je v pravomoci správce daně a nezasahuje do autonomie vůle stěžovatele. Žalovaný nepovažuje napadený rozsudek za nesrozumitelný, krajský soud se pouze neztotožnil s hodnocením jedné ze zjištěných objektivních okolností.

[11] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného stěžovateli na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[13] Rozsudek krajského soudu není nesrozumitelný. Krajský soud v závěru svých úvah dospěl k závěru, že jednorázový nákup jiného než obvyklého zboží (flash disků, katalogů a mixu technického zboží) nelze považovat za okolnost svědčící o tom, že stěžovatel měl vědět, že se účastní daňového podvodu, nicméně rozhodnutí žalovaného jako takové z jeho pohledu obstálo. Z napadeného rozsudku však nevyplývá, že by krajský soud dovodil, že toto plnění nebylo na rozdíl od ostatních dodávek od společnosti Laredimax zasaženo podvodem (ostatně stěžovatel se samostatného posouzení tohoto plnění v žalobě nedomáhal), a nebyl tedy důvod, aby rozhodnutí žalovaného rušil a zavazoval jej v tomto rozsahu stěžovateli odpočet DPH přiznat.

[14] Nejvyšší správní soud v obecné rovině souhlasí se stěžovatelem, že ohledně existence daňového podvodu tíží důkazní břemeno správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. října 2016 č. j. 6 Afs 170/2016 - 30), nicméně na daňovém subjektu je, aby prokázal, že učinil vše, co po něm bylo možné rozumně požadovat, aby se o podvodu dozvěděl a aby zabránil své účasti na něm (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2015 č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, popřípadě rozsudek ze dne 11. července 2013 č. j. 1 Afs 59/2013 - 34). Přesněji řečeno, „nevyvrací-li daňový subjekt zjištění správce daně, nenabízí-li jiné možné varianty skutkového děje, nerozporuje-li dosud učiněné závěry, do jisté míry tím může za určitých okolností zjednodušit důkazní pozici správce daně. Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. Totéž platí o situaci, kdy daňový subjekt sice o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu, nevěděl, ale jen proto, že se nechoval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném

pokračování

postavení a situaci spravedlivě požadovat – nenabídne-li daňový subjekt sám omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a prověřoval je“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. května 2018 č. j. 9 Afs 194/2017 - 34). Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s krajským soudem, že správce daně stěžovatele mohl vyzvat, aby doložil, jaká opatření přijal za účelem zabránění účasti na daňovém podvodu. Je však třeba zdůraznit, že tím rozhodně nedošlo k přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatele, nic takového však krajský soud ve svém rozsudku neuváděl.

[15] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda žalovaný dostatečně prokázal existenci daňového podvodu. Jak vyplývá například z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 12. června 2019 č. j. 2 Afs 162/2018 - 43 a ze dne 18. března 2021 č. j. 9 Afs 160/2020 - 49, porušení daňové neutrality musí být následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění, chybějící daň tedy musí mít s podvodným jednáním v řetězci nějakou souvislost. Samotné neodvedení daně tedy nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod. „Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že *jeden* z účastníků daň *neodvede* a *další* si ji *odečte*; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za ‚jednoho‘ a ‚dalšího‘ automaticky považovat ‚*kteřéhokoli*‘ 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 dani mezi těmito subjekty“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018 č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

[16] Krajský soud v tomto směru správně odkazoval především na body 64 – 68 rozhodnutí žalovaného, z nichž vyplývá, že společnost Laredimax pořizovala zboží od nezjištěné osoby registrované k dani v jiném členském státě a prodávala je stěžovateli, který je dále prodával tuzemským i zahraničním odběratelům. V rámci tohoto řetězce došlo k daňovému úniku, neboť společnost Laredimax neodvedla DPH na vstupu ze zdanitelných plnění poskytnutých stěžovateli, přičemž spolu obchodovali za nestandardních podmínek (valná část z nich je totožná s okolnostmi svědčícími o vědomém zapojení stěžovatele do podvodu a Nejvyšší správní soud se jimi zabývá níže). Za zmínku rozhodně stojí i bod 124 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že společnost Laredimax úmyslně neodváděla daň ze zdanitelných plnění uskutečněných ve prospěch stěžovatele, nešlo o platební neschopnost či podnikatelské selhání, ale o účelové neodvedení daně, kterou inkasovala v hotovosti od stěžovatele v ceně za odebrané zboží. Za období, kdy společnost Laredimax dodávala zboží stěžovateli, nevykázala dostatečné hodnoty tuzemského nákupu zboží ani jeho pořízení z jiného členského státu a neměla žádné skladové prostory. Zboží tedy nemá jasný původ. V posuzovaných zdaňovacích obdobích byl navíc jediným odběratelem společnosti Laredimax stěžovatel. Společnost Laredimax tedy v tomto období účelově posloužila pouze ke konkrétním obchodům se stěžovatelem s cílem získání zvýhodnění pro zúčastněné subjekty.

[17] Žalovaný tedy neučinil závěr o existenci daňového podvodu pouze na základě chybějící daně u společnosti Laredimax, další popsané znaky podvodu stěžovatel nezpochybňoval.

[18] Nejvyšší správní soud dále souhlasí se závěrem krajského soudu a žalovaného, že řada okolností svědčí o tom, že stěžovatel měl vědět, že se nákupem zboží od společnosti Laredimax účastní podvodu na DPH. Jak správně uvedl již žalovaný, stěžovatel si společnost Laredimax řádně neproověřil, spolehl se pouze na doporučení A. S. Na tom, že podnikatel dá na něčí doporučení, ještě samo o sobě nemusí být nic podezřelého, správce daně však zjistil, že pan S. byl spojen i se dvěma předchozími dodavateli stěžovatele, z nichž jeden zkrachoval a druhý s ním

ukončil spolupráci bez zřejmého důvodu (navíc i plnění od těchto dodavatelů bylo podle všeho problematické, jak vyplývá ze zamítavého rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. prosince 2020 č. j. 22 Af 39/2019 - 77; řízení o kasační stížnosti proti tomuto rozsudku je u Nejvyššího správního soudu vedeno pod sp. zn. 5 Afs 47/2021). Stěžovatel neměl žádný rozumný důvod, aby se na doporučení pana Stankova bez dalšího spolehl, jejich dřívější spolupráce zjevně nebyla bezproblémová. Jelikož stěžovatel s A. S. obchodoval již před zahájením spolupráce se společností Laredimax a sám při zahájení daňové kontroly uvedl, že pan S. zkrachoval, nelze akceptovat námitku, že si o dřívějším podnikání A. S. nemohl nic zjistit. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tím, že by žalovaný A. S. hodnotil tendenčně, jak stěžovatel naznačoval v kasační stížnosti, naopak vzal v úvahu všechny zjištěné okolnosti (a stěžovatel netvrdil, že by nějakou konkrétní opomenul).

[19] Je sice pravda, že společnost Laredimax nebyla v době zahájení obchodní spolupráce se stěžovatelem nespolehlivým plátcem, byla za něj však označena v první polovině roku 2015. Stěžovatel namítal, že v tu dobu se mezi nimi již rozvinula dlouhodobá úspěšná spolupráce, nicméně v kombinaci s dalšími zjištěnými skutečnostmi tato okolnost svědčí spíše o tom, že stěžovatel po celou dobu nedbal, že obchoduje s rizikovým subjektem.

[20] Nejvyšší správní soud dále odkazuje na zjištění žalovaného o podezřelých podmínkách spolupráce mezi stěžovatelem a společností Laredimax. Konkrétně na to, že společnost Laredimax stěžovateli vystavovala faktury až delší dobu po dodání nebo dokonce až poté, co stěžovatel zboží dodal svým odběratelům. Tuto okolnost stěžovatel nevyvracel, argumentoval tím, že k fakturaci mohlo dojít až poté, co si zboží přetřídil a vybral si použitelná ložiska. V tomto kontextu však nedává smysl tvrzení stěžovatele, že mu společnost Laredimax účtovala ložiska převážně podle jejich hmotnosti, nikoli podle počtu kusů. Pokud stěžovatel před fakturací ložiska přebíral a vybral si jen ta, která mu kvalitou (či jinými parametry) vyhovovala, není zřejmý důvod, proč by je měl stěžovatel nakupovat „na váhu“. Tvrzení, že stěžovatel ložiska nejprve přebíral, je navíc v rozporu se zjištěním správce daně, že stěžovatel většinu nakoupeného zboží ihned tzv. paletově přeprodával svému odběrateli (bod 63 rozhodnutí žalovaného).

[21] Navíc, pokud stěžovatel skutečně nakupoval tímto poněkud neobvyklým způsobem, zdálo by se rozumné uzavřít se společností Laredimax písemnou smlouvu, ve které by se tento způsob dodávek a plateb ošetřil, včetně řešení případných sporů, jejichž riziko zvyšovalo právě to, že stěžovatel měl zboží po určitou dobu u sebe, aniž za něj zaplatil (popřípadě je před zaplacením dokonce dál prodal). V kontextu tohoto případu lze tedy absenci písemné smlouvy považovat za další z nestandardních okolností svědčících o tom, že stěžovatel nebyl dostatečně obezřetný a o svém zapojení do podvodného jednání alespoň měl vědět.

[22] Zmínit je třeba i to, že stěžovatel společnosti Laredimax platil výhradně v hotovosti, ačkoli jiným svým dodavatelům platil bezhotovostně. Objem obchodů mezi stěžovatelem a společností Laredimax přitom nebyl nijak zanedbatelný, dosahoval řádově milionů Kč. Požadavek společnosti Laredimax, aby jí takové částky platil v hotovosti, měl u stěžovatele vyvolat zvýšenou pozornost. Sice nedošlo k porušení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, nicméně jak uvedl již správce daně ve zprávě o daňové kontrole, stěžovatel tento zákon fakticky obcházel, neboť platby přesahující stanovený limit jednoduše rozdělil do více menších plateb.

[23] Nejvyšší správní soud uznává, že hodnocení ceny, za kterou stěžovatel od společnosti Laredimax nakupoval ložiska, nejprve jako nepřiměřeně vysoké a následně nepřiměřeně nízké, závěrům žalovaného v jistém smyslu ubírá na přesvědčivosti. Tento obrat však vysvětlil již žalovaný ve svém rozhodnutí s tím, že šlo o reakci na stěžovatelova vyjádření a snahu o řádné zjištění skutkového stavu (body 170 a 171, viz též bod 19 rozsudku krajského soudu). Stěžovatel

pokračování

namítal, že správce daně srovnával ceny, za které ložiska nakupoval, s cenami, za které nabízejí výrobci nová ložiska. Nejvyšší správní soud s ním v obecné rovině souhlasí, že ceny ložisek ze zrušených továren, která stěžovatel dle svých (správcem daně nevyvrácených) tvrzení od společnosti Laredimax nakupoval, budou pravděpodobně nižší než ceny nově vyrobených ložisek prodávaných aktivními podnikatelskými subjekty, nicméně jak správně upozornil žalovaný, podklady s cenami výrobců ložisek správci daně předložil sám stěžovatel. Co je však nejpodstatnější, závěry žalovaného ob stojí i bez zjištění o nepřiměřeně nízké ceně, pouze na základě dosud vymezených okolností (navázání obchodní spolupráce, neobvyklé obchodní podmínky, platby vysokých částek výhradně v hotovosti, absence písemných smluv).

[24] Virtuální sídlo a nezveřejňování účetních závěrek ze strany společnosti Laredimax jsou bezesporu okolnosti, které by samy o sobě pro závěr o vědomosti stěžovatele o daňovém podvodu nestačily (jak vyplývá například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. prosince 2020 č. j. 2 Afs 297/2019 - 40, na který stěžovatel odkazoval). Mohou však závěr žalovaného, opřený o řadu jiných zjištěných okolností, podporovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. srpna 2020 č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, bod 33). Rozsudek ze dne 16. srpna 2018 č. j. 9 Afs 216/2018 - 47, na který stěžovatel rovněž odkazoval, se týkal odlišné otázky – podmínek pro registraci plátce DPH. Navíc i v tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že na virtuálním sídle neshledává nic problematického za předpokladu, „že všechny další okolnosti podnikání probíhají standardně a v souladu se zákonem“, což v tomto případě nebylo splněno.

[25] Jak Nejvyšší správní soud uvedl i ve výše citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, na který se stěžovatel opakovaně odvolával, pokud přímý dodavatel daňového subjektu nebo samotný předmět či cena dodávky, popřípadě jiné okolnosti, vykazují určité znaky pochybností o solidnosti transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících, „lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky.“ V projednávaném případě žalovaný shromáždil dostatek poznatků svědčících o tom, že takové přísnější požadavky byly v případě obchodů stěžovatele se společností Laredimax opodstatněné. To, že si stěžovatel tuto společnost na počátku obchodní spolupráce prověřil v Obchodním rejstříku, v registru plátců DPH a v insolvenčním rejstříku, proto nelze považovat za dostatečná opatření, která měla zabránit účasti stěžovatele na podvodném jednání.

[26] Na závěr Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel žalovanému a krajskému soudu vytýkal nedostatek individualizace zcela neoprávněně. Z výše provedeného souhrnu odůvodnění jejich rozhodnutí je zřejmé, že věc posoudili v kontextu skutečností zjištěných právě v tomto řízení, žádné paušalizace se nedopustili. Kam stěžovatel mířil námitkou, že nedostatečně zohlednili fakticitu dodávek, není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, neboť přijetí zdanitelného plnění od společnosti Laredimax v tomto řízení nikdo nepochybňoval.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročež se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 1. října 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu