



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **TES Praha, a. s.**, se sídlem Svornosti 811/30, Praha 5, zastoupen JUDr. Richardem Malečkem, advokátem se sídlem Lužná 716/2, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2016, č. j. 10 Af 21/2012 - 118,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010 ze dne 3. 8. 2011, č. j. 472925/11/005514109098 (dále jen „platební výměr za měsíc únor 2010“), vyměřil Finanční úřad pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) oproti nadměrnému odpočtu ve výši 11.599 Kč vykázanému v daňovém přiznání žalobci vlastní daňovou povinnost ve výši 9.120.765 Kč. Rozhodnutím ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4406/12-1300-105683, Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání žalobce a výše uvedený platební výměr za měsíc únor 2010 potvrdilo.

[2] Dodatečným platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2010 ze dne 3. 8. 2011, č. j. 473170/11/005514109098 (dále jen „dodatečný platební výměr za měsíc březen 2010“), správce daně doměřil žalobci daň ve výši 26.393.157 Kč a sdělil povinnost uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a

poplatků“) ve výši 5.278.631 Kč. Rozhodnutím ze dne 20. 3. 2012, č. j. 3990/12-1300-105683, Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání žalobce a výše uvedený dodatečný platební výměr za měsíc březen 2010 potvrdilo.

[3] Dodatečným platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2010 ze dne 3. 8. 2011, č. j. 473576/11/005514109098 (dále jen „dodatečný platební výměr za měsíc duben 2010“), správce daně podle doměřil žalobci daň ve výši 221.349.428 Kč a sdělil povinnost uhradit penále podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků ve výši 44.269.885 Kč. Rozhodnutím ze dne 20. 3. 2012, č. j. 3989/12-1300-105683, Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání žalobce a výše uvedený dodatečný platební výměr za měsíc duben 2010 potvrdilo.

[4] Platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2010 ze dne 3. 8. 2011, č. j. 473719/11/005514109098 (dále jen „platební výměr za měsíc květen 2010“), vyměřil správce daně oproti vlastní daňové povinnosti ve výši 291.967 Kč vykázané v daňovém přiznání žalobci vlastní daňovou povinnost ve výši 121.326.194 Kč. Rozhodnutím ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4407/12-1300-105683, Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání žalobce a výše uvedený platební výměr za měsíc květen 2010 potvrdilo.

II.

[5] Žalobce podal proti uvedeným rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu žalobu k Městskému soudu v Praze. Městský soud žalobu zamítl.

[6] V rozsudku uvedl, že žalobce neuplatnil nárok na odpočet daně z obchodů s emisními povolenkami v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném za posuzované období (dále jen „zákon o DPH“). Správní orgány tak postupovaly správně, když žalobci neuznaly nárok na předmětné odpočty daně na vstupu. Městský soud vycházel z toho, že žalobce prováděl obchody s emisními povolenkami, a to se společností J.P.M. Trading s. r. o. “v likvidaci“ (předtím J.P.M. Trading s. r. o.), se sídlem Kouřimská 2352/14, Praha 3, a se společností BLUE TRADE EXPORT s. r. o., se sídlem Pod Sychrovem 9/73, Praha 10. Z uskutečněných obchodů nárokoval odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého má na odpočet nárok plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, přičemž předmětný nárok vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH se předmětný nárok prokazuje daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Tyto podmínky žalobce nesplnil, jelikož neprokázal pořízení povolenek (přijetí zdanitelných plnění) od deklarovaných dodavatelů, tj. společností J.P.M. Trading s. r. o. a BLUE TRADE EXPORT s. r. o. Daňové doklady na vstupu, vystavené těmito společnostmi, byly vyhodnoceny jako pouze formálně vystavené doklady jménem těchto společností, jejichž pomocí byly obchody s těmito společnostmi pouze předstírány.

[7] Městský soud v souladu se závěry správních orgánů dospěl k závěru, že v dané věci byl spáchán podvod na DPH. V souladu s judikaturou Soudního dvora a Nejvyššího

pokračování

správního soudu se dále zabýval tím, zda byla naplněna subjektivní stránka jednání žalobce ve vztahu k tomuto podvodu. Podle této judikatury totiž nárok na odpočet DPH bude zachován subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Městský soud dospěl k závěru, že byla naplněna subjektivní stránka jednání žalobce. O tom, že žalobce věděl nebo měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na DPH, svědčí jednoznačné a navzájem provázané důkazy - zfalšované doklady, nesouhlasící účty, absence ekonomické aktivity dodavatelů i nekontaktnost těchto dodavatelů (jejich jednatelů). Daňový subjekt musí podniknout veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jeho plnění nejsou součástí podvodu. Žalobce se však možnosti existenci daňového podvodu vůbec nevěnoval, omezil se na zjištění obecných údajů, nevyvinul žádnou aktivitu směřující k bližšímu poznání dodavatelů. Žalobce tak věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

III.

[8] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Nesouhlasil s tím, že byla naplněna subjektivní stránka jeho jednání ve vztahu k podvodu na DPH. Brojil proti skutečnostem, ze kterých městský soud dovozoval naplnění subjektivní stránky jeho jednání (především nesouhlasící účty, absence ekonomické aktivity a nekontaktnost dodavatelských společností J.P.M. Trading s. r. o. a BLUE TRADE EXPORT s. r. o. a jejich jednatelů). Stěžovatel učinil dostatečná opatření k vyloučení možnosti, že jsou jím prováděné transakce součástí podvodu na DPH. S dodavatelskými společnostmi J.P.M. Trading s. r. o. a BLUE TRADE EXPORT s. r. o. sice nikdy předtím neobchodoval, měl však za to, že byly dostatečně prověřeny správcem registru účtů pro obchodování s povolenkami. Stěžovatel při obchodování vycházel z údajů o daných dodavatelských společnostech obsažených v obchodním rejstříku. I s ohledem na způsob a povahu obchodování s povolenkami v roce 2010 a nedostatečnou právní úpravu v této oblasti nemohl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Nesprávným posouzením otázky naplnění subjektivní stránky jednání stěžovatele zatížil městský soud rozsudek nezákonností a nepřezkoumatelností.

[9] Stěžovatel dále namítl, že otázka naplnění subjektivní stránky jeho jednání ve vztahu k podvodu na DPH úzce souvisí s otázkou zavinění. Městskému soudu bylo známo, že osoby v postavení statutárního orgánu stěžovatele (Dipl. kfm. M. F. a Ing. T. P.) byly rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, sp. zn. 2 T 4/2014, uznány vinnými ze spáchání zvlášť závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Toto řízení (a tedy také otázka zavinění osob v postavení statutárního orgánu) však dosud nebylo pravomocně skončeno, což městský soud nezohlednil a otázku zavinění stěžovatele posoudil sám. Jeho rozhodnutí je tak v rozporu s obsahem spisu, což zakládá vadu řízení podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

IV.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil se závěry napadeného rozsudku městského soudu. Navrhl zamítnout kasační stížnost a nepřiznat stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení.

V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu.

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. náleze Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, náleze Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i *povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat především vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

[15] Nejvyšší správní soud nepominul ani náleze Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I S 741/06, (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že *„odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“*. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: *„[s]oudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“*.

[16] Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo*

pokračování

o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“.* Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“. Judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je jinak společný závěr, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námítka účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“.**

[17] Nejvyšší správní soud s poukazem na shora uvedené konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvažil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvažil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze okolnost, že obsah odůvodnění rozhodnutí správního soudu v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči tomuto rozhodnutí ze strany účastníků řízení. Pokud by vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo žalobní námítka a zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

[18] Napadený rozsudek zcela vyhovuje výše uvedeným kritériím přezkoumatelnosti. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu městský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Je z něj rovněž patrné, z jakých důvodů má právní názor vyslovený v rozhodnutích správních

orgánů za správný a naopak, z jakých důvodů shledal nedůvodnými žalobní námitky stěžovatele. Městský soud v napadeném rozsudku přezkoumatelně a vyčerpávajícím způsobem objasnil i to, proč nelze uvažovat o dobré víře stěžovatele ve vztahu k jeho možné účasti na daňovém podvodu, resp. proč má za to, že stěžovatel neučinil veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jeho plnění nejsou součástí podvodu (srov. str. 14 a násl. napadeného rozsudku). Městský soud rovněž důkladně vysvětlil, z jakých skutečností naopak muselo být stěžovateli zřejmé, že jeho plnění jsou součástí podvodu. Nutno dodat, že stěžovatel proti závěrům vysloveným městským soudem v kasační stížnosti obsáhle brojí a na mnoha místech s nimi polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné. Nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, oba dostupné na www.nssoud.cz). S ohledem na výše uvedené považuje Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu za vnitřně souladný, srozumitelný a plně přezkoumatelný.

[19] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení podstaty dané věci.

[20] Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

[21] Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.

[22] Stěžovatel v kasační stížnosti nespornuje skutečnost, že nebylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, tj. společností J.P.M. Trading s. r. o. a BLUE TRADE EXPORT s. r. o., a tedy že nárok na odpočet nebyl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Je však toho názoru, že má v souladu s judikaturou Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu nárok na odpočet daně, jelikož nevěděl a ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, tedy že nebyla naplněna subjektivní stránka jeho jednání ve vztahu k podvodu na DPH.

[23] Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 24. 6. 2010 byla u stěžovatele správcem daně zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010, březen 2010, duben 2010 a květen 2010. Stěžovatel vykázal značný objem obchodů s emisními povolenkami. Dle předložených dokladů a smluv měl stěžovatel povolenky nakoupit od společností J.P.M. Trading s. r. o. a BLUE TRADE EXPORT s. r. o. Konečným odběratelem povolenek byla v obou případech společnost ČEZ, a. s. Za účelem ověření, zda se uvedené obchody uskutečnily, tak jak o nich bylo fakturováno, zaslal správce daně dožádání místně příslušným správcům daně obou výše uvedených dodavatelských společností. Z odpovědí na dožádání vyplynulo, že obě tyto společnosti nepodaly daňová přiznání za příslušná období a byla jim proto vyměřena daň ve výši 0 Kč. Tyto informace, spolu s dalšími oznámenými skutečnostmi o obou společnostech, vyvolaly pochybnosti správce daně o tom, že se vykázané obchody uskutečnily tak, jak bylo předloženými doklady deklarováno. Ze sdělení společnosti OTE, a. s. (Operátor trhu s elektřinou) vyplynulo, že společnosti J.P.M. Trading s. r. o. a BLUE

pokračování

TRADE EXPORT s. r. o. nemají a nikdy neměly vedený účet v českém registru emisních povolenek. Pokud jde o účty uvedené ve smlouvách předložených stěžovatelem, jejich držiteli jsou zahraniční subjekty, nikoliv společnosti J.P.M. Trading s. r. o. a BLUE TRADE EXPORT s. r. o.

[24] Správce daně vyhodnotil důkazní prostředky (včetně těch, které předložil stěžovatel) a došel k závěru, že stěžovatel neprokázal porízení povolenek dle předmětných dokladů od společností BLUE TRADE EXPORT s. r. o. a J.P.M. Trading s. r. o. Podle jeho názoru byl nákup povolenek proveden přímo od zahraničního dodavatele, resp. dodavatelů. Dne 3. 8. 2011 vydal správce daně na základě výsledku daňové kontroly platební a dodatečné platební výměry za předmětná zdaňovací období roku 2010. Proti těmto výměrům bylo dne 5. 9. 2011 podáno společné odvolání.

[25] Odvolací orgán odvolání zamítl. Uvedl, že předmětné doklady na vstupu, vystavené jménem společností J.P.M. Trading s. r. o. a BLUE TRADE EXPORT s. r. o. lze hodnotit jako pouze formálně vystavené doklady jménem těchto společností, neboť stěžovatel nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by prokázal, že emisní povolenky skutečně nakupoval od daných společností. Naopak byly zjištěny skutečnosti, které nasvědčují tomu, že pomocí těchto dokladů byly obchody s výše uvedenými společnostmi pouze předstírány. Faktury (vystavené jménem obou těchto společností v anglickém jazyce) mají prakticky totožnou grafickou úpravu, aniž by se jednalo o předtištěné formuláře, na stejných místech stejné slovní obraty, stejně uvedené platební podmínky i odkaz na platební instrukce uvedené v přílohách, jež mají opět prakticky totožnou úpravu, takže lze dojít k závěru, že tyto doklady musely být za obě firmy vystaveny stejnou osobou. Tomu by nasvědčovalo i číslování faktur v březnu, když faktury int. č. 10034, 10035 a 10036, vystavené jménem společnosti J.P.M. Trading s. r. o. začátkem března mají pořadové číslo faktury 1154, 1155 a 1156, a fakturace jménem společnosti BLUE TRADE EXPORT s. r. o. pokračuje číslem faktury 1157. Přitom společnosti J.P.M. Trading s. r. o. ani BLUE TRADE EXPORT s. r. o. tyto obchody ani nevykázaly ve svých daňových přiznáních k DPH. Také přílohy předmětných faktur obsahují čísla účtů v zahraničních bankách a jména držitelů těchto účtů, přičemž ani v jednom případě se nejedná o účet, jehož držitelem by byla společnost J.P.M. Trading s. r. o. či BLUE TRADE EXPORT s. r. o. Potvrzené informace o držitelích účtů, ze kterých měly být povolenky na účet stěžovatele převedeny, rovněž nesvědčí o jakékoliv účasti těchto společností na předmětných transakcích. Oznámení transakce od OTE, a. s., která jsou přiložena k jednotlivým fakturám, vykazují nákup povolenek stěžovatelem jako mezinárodní převod příchozí, jako účet příjemce je uveden účet stěžovatele. Další transakce, při které byly z účtu stěžovatele odepsány povolenky a připsány na účet společnosti ČEZ, a. s., je v oznámení transakce od OTE, a. s. vykazována již jako vnitrostátní převod. Smlouvy na nákup povolenek (EFET) jsou vzorové smlouvy stažené z internetu, u kterých byly na první straně doplněny smluvní strany, čísla rejstříkových účtů a na poslední straně podpisy, přičemž porovnáním podpisů jednatelů Serhiye Ivanchova za společnost BLUE TRADE EXPORT s. r. o. a P. S. Berryho za společnost J.P.M. Trading s. r. o. na předmětných smlouvách a v pasech s podpisovými vzory získanými z obchodního rejstříku a sbírky listin, lze dojít k závěru, že se jedná o odlišné podpisy. Společnost BLUE TRADE EXPORT s. r. o. je dlouhodobě nekontaktní, se svým správcem daně nekomunikuje a nepodává daňová přiznání k DPH od zdaňovacího období 4. čtvrtletí

2008. Jednání této společnosti nenasvědčuje tomu, že vyvíjí podnikatelskou činnost. V adrese svého sídla se společnost vůbec nenachází, nemá na něm ani poštovní schránku. Na písemnosti doručované správcem daně do datové schránky není nijak reagováno. Jednatel společnosti, kterým má být od 19. 5. 2008 pan Serhiy Ivanchov, občan Ukrajiny, je rovněž nekontaktní. Ke dni 13. 5. 2010 byla společnosti zrušena registrace k DPH. Výpis z obchodního rejstříku společnosti BLUE TRADE EXPORT s. r. o. v anglickém překladu, předložený stěžovatelem, není výpisem z obchodního rejstříku společnosti BLUE TRADE EXPORT s. r. o. Nesouhlasí číslo vložky, které má být 106734. V překladu uvedené č. 105860 náleží společnosti Krymská 15 Praha s. r. o. Nejsou zde uvedena všechna živnostenská oprávnění. Rovněž datum výpisu (23. 5. 2006) je nepravdivé, protože ve výpisu jsou obsaženy změny provedené v roce 2008, nemohlo jít proto o výpis z roku 2006. Výpis je očividně falešný. Osvědčení o registraci společnosti BLUE TRADE EXPORT s. r. o. v anglickém překladu je rovněž již na první pohled falešné, což potvrdil také Finanční úřad pro Prahu 7, který měl toto osvědčení vydat. Tento správce daně přitom nebyl nikdy společnosti BLUE TRADE EXPORT s. r. o. místně příslušným. Použité číslo jednací se týkalo žádosti o vrácení přeplatku zcela jiného daňového subjektu, nesouhlasí číslo spisu ani číslo správce. Toto osvědčení je tedy rovněž falešné, jedná se o kompilaci několika různých písemností. Pobyt jednatele společnosti BLUE TRADE EXPORT s. r. o., pana Serhiye Ivanchova v České republice, ověřoval odvolací orgán v centrální evidenci obyvatel a zjistil, že pobyt v České republice byl panu Ivanchovi zrušen ke dni 1. 6. 2008. Z kopie pasu je zřejmé, že panu Ivanchovi bylo uděleno vízum k pobytu v České republice do 31. 5. 2008 a to na základě pracovního povolení, nikoliv za účelem podnikání na živnostenský list. Ověřený podpis pana Ivanchova se zjevně neshoduje s podpisem, uvedeným na předložené smlouvě EFET. Jak vyplývá z údajů obchodního rejstříku, pan Ivanchov je zaangažován ještě v dalších společnostech, LORA-SP s. r. o. a GARANT-STAVEBNÍ DRUŽSTVO. Vzhledem k tomu, že panu Ivanchovi byl k 1. 6. 2008 zrušen pobyt v České republice, lze usuzovat, že převzetí všech výše uvedených společností panem Ivanchovem bylo účelové. Odvolací orgán dále uvedl, že společnost J.P.M. Trading s. r. o. ve skutečnosti na adrese sídla nesídlila, jednatel se v České republice nezdržoval, společnost neměla žádný majetek, o případných obchodních aktivitách této společnosti neexistují žádné důkazy, ani účetnictví, a kromě toho ani sama tato společnost žádné obchodní aktivity dlouhodobě nevyvíjela a přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období ani po výzvě nepodala.

[26] Odvolací orgán uzavřel, že faktické přijetí zdanitelných plnění, uvedených na předmětných dokladech od BLUE TRADE EXPORT s. r. o. ani J.P.M. Trading s. r. o. nebylo prokázáno. Vzhledem k neprokázání faktického přijetí zdanitelných plnění od těchto společností nelze předložené doklady uznat jako daňové doklady, jimiž plátce dle § 73 odst. 1 zákona o DPH prokazuje nárok na odpočet daně. Splněna nebyla ani podmínka uvedená v § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle které má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Tento nárok vzniká ke dni, kdy vznikla povinnost přiznat daň na výstupu a dle zjištěných poznatků u společností BLUE TRADE EXPORT s. r. o. ani J.P.M. Trading s. r. o. tato skutečnost nenastala. Odvolací orgán nepochybnil, že stěžovatel pořídil emisní povolenky, ale jejich pořízení deklaroval jinak, než bylo realizováno, s cílem získat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, kterým kompenzoval svou povinnost odvést daň při prodeji povolenek společnosti ČEZ, a. s., čímž získal neoprávněné daňové zvýhodnění.

pokračování

[27] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi opakovaně zabýval, přičemž vycházel i z judikatury Soudního dvora. Na tuto judikaturu zcela správně odkázal také městský soud; jedná se především o rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „Optigen“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „Kittel“), či rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „Mahagében“). Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, č. 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem Kittel konstatoval, že v praxi existují metody podvodů na DPH tak neobvyklé a spleťté, jako je představitost těch, kteří je vymýšlejí: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232). Ve věci Optigen bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). *„Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“* (Mahagében, bod 49).

[28] Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh., s. I-4191, bod 33).

[29] Závěry výše citované judikatury Soudního dvora se dají shrnout tak, že nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Kittel, cit. v bodě výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS). Ústavnost výše uvedených závěrů ostatně potvrdil také Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, kde uvedl, že „se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčím přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zapláceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“ (srov. rovněž usnesení ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).

[30] Jak dále dovodila judikatura Nejvyššího správního soudu, není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60). Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici. Například v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, Nejvyšší správní soud posuzoval případ, ve kterém daňové orgány založily svůj závěr o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na DPH, na vyhodnocení celkem čtyř okruhů indicií: na neobvyklé ceně emisních povolenek, na absolutním selhání kontrolních mechanismů stěžovatelky, na záznamech telefonických hovorů zaměstnanců stěžovatelky a na způsobu obchodování stěžovatelky (nestandardně pasivní přístup při hledání obchodních příležitostí ze strany stěžovatelky).

[31] V nyní posuzované věci se správní orgány a městský soud okolnostmi daňového podvodu důkladně zabývaly, své závěry přitom opřely o výše uvedenou judikaturu Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu a městskému soudu proto nelze vytýkat, pokud jejich závěry převzal. Městský soud ve shodě se správními orgány dovodil, že stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na DPH, na vyhodnocení čtyř okruhů indicií: zfalšované doklady, absence ekonomické aktivity dodavatelů, nekontaktnost dodavatelů (jejich jednatelů), nesouhlasící účty. Městský soud stejně jako správní orgány vyhodnotil za zásadní objektivní skutečnost

pokračování

prokazující naplnění subjektivní stránky účasti stěžovatele na plnění, které je součástí podvodu na DPH, zfalšované dokumenty, které stěžovatel předložil správci daně. Jednalo se především o výpis z obchodního rejstříku společnosti BLUE TRADE EXPORT s. r. o. v anglickém překladu, který není výpisem z obchodního rejstříku této společnosti, jelikož nesouhlasí číslo vložky. V překladu uvedené číslo 105860 náleží společnosti Krymská 15 Praha s. r. o. Ve výpise nejsou uvedena všechna živnostenská oprávnění a je datován ke dni 23. 5. 2006, což není pravdivý údaj, neboť výpis obsahuje také změny provedené v roce 2008, proto nemohlo jít o výpis z roku 2006. Také osvědčení o registraci společnosti BLUE TRADE EXPORT s. r. o. v anglickém překladu je na první pohled falešné, jde o kompilaci několika různých písemností, což vyplynulo z odpovědi Finančního úřadu pro Prahu 7 na dožádání Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu. Společnost BLUE TRADE EXPORT s. r. o. nikdy nespádala do místní příslušnosti Finančního úřadu pro Prahu 7. Použité číslo jednací se týkalo žádosti o vrácení přeplatku zcela jiného daňového subjektu, nesouhlasí ani číslo spisu, ani číslo správce daně. Jak správně uvedl městský soud, minimálně u prvního z těchto dokladů bylo možné pouhým nahlédnutím do obchodního rejstříku ověřit správnost předkládaných údajů. Takovou míru opatrnosti jistě bylo možné od stěžovatele rozumně vyžadovat, a to tím spíše za situace, kdy se jednalo o obchodního partnera při provádění transakcí, jejichž hodnota se pohybuje v řádu stovek milionů Kč. Ani tuto minimální míru opatrnosti však stěžovatel ve vztahu k možné účasti na daňovém podvodu nevynaložil, proto i s ohledem na další okolnosti ve správním řízení zjištěné a prokázané nelze městskému soudu ani správním orgánům vytýkat jejich závěry o naplnění subjektivní stránky jednání stěžovatele. Stěžovatel dále mohl a musel vědět o nestandardnosti uskutečněných obchodů z celé řady dalších dokumentů a skutečností. Faktury, vystavené jménem obou dodavatelských společností v anglickém jazyce, mají prakticky totožnou grafickou úpravu, aniž by se jednalo o předtištěné formuláře. Na stejných místech se v nich vyskytují stejné slovní obraty, shodně uvedené platební podmínky i odkaz na platební instrukce uvedené v přílohách, jež mají opět prakticky totožnou úpravu. Nestandardnost potvrzuje i číslování faktur v březnu 2010, když faktury int. č. 10034, 10035 a 10036 jménem společnosti J.P.M. Trading s. r. o. mají pořadové číslo faktury 1154, 1155 a 1156, zatímco fakturace vystavené společností BLUE TRADE EXPORT s. r. o. pokračuje číslem faktury 1157. Nejvyšší správní soud má ve shodě s názorem správních orgánů a městského soudu za to, že předmětné doklady na vstupu vystavené dodavatelskými společnostmi jsou pouze formálně vystavené doklady jménem těchto společností, s jejichž pomocí byly obchody s těmito společnostmi pouze předstírány.

[32] Již z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatel nemohl být v dobré víře ve vztahu k účasti na daňovém podvodu, neboť měl dostatek informací o tom, že se zúčastňuje velmi nestandardních obchodů, jejichž účelem je neoprávněné získání daňového odpočtu. V této souvislosti lze poukázat také na řadu dalších nesrovnalostí v dokumentech, jimiž stěžovatel disponoval. Podpisy jednatelů dodavatelských společností se na různých listinách na první pohled liší. Z kopie pasu pana Serhiye Ivanchova, jednatele společnosti BLUE TRADE EXPORT s. r. o., který měl stěžovatel k dispozici, aniž by se s ním dle svého vyjádření kdy setkal (obchodní komunikace měla probíhat i přes stomilionové obchody výhradně elektronickou a telefonickou formou), vyplývá, že pan Ivanchov měl platné vízum pouze do 31. 5. 2008 a téměř okamžitě poté, co na sebe výše uvedenou společnost nechal převést, odcestoval z České republiky. Vízum k pobytu bylo navíc vydáno na základě pracovního

povolení, nikoliv za účelem podnikání na živnostenský list. Je třeba zdůraznit, že tyto skutečnosti týkající se falzifikace předložených dokumentů stěžovatel v kasační stížnosti nijak nezpochybňoval, přitom městský soud tyto skutečnosti oprávněně považoval za stěžejní ve vztahu k dobré víře stěžovatele co do jeho účasti na daňovém podvodu. Stěžovatel měl i v daňovém řízení dostatečný prostor na vysvětlení těchto nesrovnalostí. Byl seznámen s tím, jak správní orgány vyhodnotily důkazní prostředky, bylo mu umožněno se k nim vyjádřit. Stěžovatelova vyjádření však nevnesla žádné pochybnosti do zjištění správních orgánů o falzifikaci předmětných dokladů.

[33] Další podstatnou skutečností svědčící o tom, že stěžovatel mohl a měl vědět o tom, že jeho plnění jsou součástí podvodu na DPH, představuje nekontaktnost dodavatelů a absence jejich ekonomické aktivity. Stěžovatel tvrdí, že obchodování s předmětnými dodavatelskými společnostmi probíhalo výhradně elektronickou, případně telefonickou formou. Byť právní úprava neodporuje takto neformální způsob kontraktace, je přinejmenším nezvyklé, aby při obchodování v tak obrovských sumách (řádově stovky milionů Kč) neproběhlo osobní setkání obchodních partnerů, minimálně v klíčových fázích jednání (navázání vzájemných kontaktů, při podpisu smluv apod.). Stěžovatel má pochopitelně právo vést obchodní jednání způsobem, jaký uzná za vhodný, v takovém případě však musí přijmout rizika s tím spojená a nést případné následky. V dané věci nemůže být sporu o tom, že stěžovatel mohl učinit potřebné kroky k minimalizaci rizika spojeného s jeho účastí na daňovém podvodu. Za taková opatření, která lze rozumně očekávat, je jistě možné považovat např. ověření fyzické existence sídla předmětných společností, zda v místě sídla existuje kancelář, telefonní spojení, zaměstnanci apod. Z údajů obsažených v obchodním rejstříku, na jejichž správnost se ve vztahu k principu materiální publicity stěžovatel v kasační stížnosti obsáhle odvolává, lze zjistit, že dané společnosti mají svá sídla na Praze 3, resp. Praze 6, přičemž stěžovatel má sídlo na Praze 5. Není třeba dále rozvádět, jak snadné by bylo ověřit transparentnost předmětných dodavatelů. Za okolností, kdy stěžovatel neučinil ani minimální opatření k tomu, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu, nelze chránit jeho dobrou víru ve vztahu k tomuto podvodu. S ohledem na výše uvedené považuje Nejvyšší správní soud také tento uzavřený okruh indicí týkající se nekontaktnosti a ekonomické neaktivity dodavatelských společností za relevantní skutečnost svědčící o naplnění subjektivní stránky jednání stěžovatele ve vztahu k účasti na daňových podvodech.

[34] Uvedený způsob jednání ostatně netoleruje ani konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu, která takovému jednání nepřiznává právní ochranu. V rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, zdejší soud uvedl, že „stěžovatelka se z hlediska řízení rizik zabývala pouze tím, v jakém okamžiku za dodané emisní povolenky zaplatí. Nevěnovala však pozornost tomu, že její dodavatelé nemají žádnou pozitivní historii (natož na trhu s emisními povolenkami), že se jednalo o nově založené společnosti, jejichž předmět podnikání byl vymezen obecně, jejich sídlo bylo buď v tzv. „office housech“ nebo v rodinných domech či bytech, měli nízké základní jmění a svou nabídku veřejně neprezentovali (neměli žádné internetové stránky). Dle žalovaného se stěžovatelka při prověřování nových dodavatelů omezila na zjištění obecných údajů, nevyvinula žádnou aktivitu směřující k bližšímu poznání či analyzování těchto dodavatelů, a to za situace, kdy mezi některými z nich existovalo personální propojení, které vedlo k tomu, že stávající dodavatel po personální změně ukončil obchody, a nové začal uzavírat jako nový dodavatel. Nejvyšší správní soud na základě žalovaným

pokračování

uvedených skutečností (které stěžovatelka nijak nezpochybnila) souhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatelka se možnosti potenciálních daňových podvodů vůbec nevěnovala. Pokud prověřovala pouze schopnost svých obchodních partnerů dodat emisní povolenky, aniž by věnovala sebemenší pozornost tomu, jaká je podstata jejich ekonomické aktivity, resp. za jakých okolností tito dodavatelé setrvávají na trhu (jakým způsobem dosahují zisku), lze konstatovat, že se zabývala pouze řízením rizik obchodních, avšak hodnocení jiných rizik naprosto zanedbala. Nejvyšší správní soud tedy má za to, že stěžovatelka při uzavírání obchodů s emisními povolenkami nezajistila opatření k zamezení daňových podvodů, která od ní mohou být rozumně vyžadována. Tak tomu bylo i v nyní posuzovaném případě. Stěžovatel neučinil ani základní opatření k minimalizaci rizika své účasti na daňovém podvodu, nechoval se odpovědně a prozíravě, své dodavatele si řádně neverifikoval a dostal tak sám sebe do důkazní nouze. Nic na tom nemění ani stěžovatelem předložené „Oznámení o skutečnostech nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin“ ze dne 24. 2. 2012, neboť to bylo stěžovatelem učiněno až dlouhou dobu poté, co správce daně pojal podezření o daňových podvodech, resp. stanovil daň. Irelevantní je rovněž námitka stěžovatele, že nemohl objektivně zjistit, že dodavatelské společnosti nereagují na písemnosti dodané do datových schránek. Jak bylo shora předestřeno, stěžovatel měl mnoho způsobů, jak ověřit transparentnost těchto společností; prověření kontaktnosti prostřednictvím komunikace z datových schránek je jedním z nich, nikoliv však jediným. Totéž platí o dalších námitkách, ve kterých se stěžovatel snažil zpochybnit jiné komplikovanější způsoby prověření dodavatelských společností (vyžádáním daňových přiznání, potvrzení o bezdlužnosti, prověřením přihlášky k DPH apod.).

[35] O nestandardnosti obchodů svědčí rovněž čísla účtů zahraničních bank společností uvedená na fakturách. Ani v jednom případě se nejedná o účet, jehož držitelem by byla společnost J.P.M. Trading s. r. o. či BLUE TRADE EXPORT s. r. o. Majiteli byly zahraniční subjekty, např. Bergen Limited, účet HSBC Hong Kong, v případě faktur vystavených jménem společnosti BLUE TRADE EXPORT s. r. o. Pokud jde o faktury vystavené jménem společnosti J.P.M. Trading s. r. o., jednalo se o BAK enterprises u Deutsche Bank a částečně také svěřenecký účet Technocash Ltd u Bank of New Zealand. Nejvyšší správní soud ve vztahu k uplatněné kasační námitce mívající do nemožnosti zjistit vlastníka bankovního účtu nepopírá, že subjekt obchodněprávních vztahů může z různých důvodů požadovat zaslání platby na jiný než vlastní bankovní účet. Nic to však nemění na tom, že i tato skutečnost, kdy za nakoupené emisní povolenky měl stěžovatel platit na bankovní účty do zahraničí, a to na účty zcela jiných než ve smlouvě uvedených společností, mohla a měla představovat pro stěžovatele signál k prověření dodavatelských společností J.P.M. Trading s. r. o. a BLUE TRADE EXPORT s. r. o., mající sídlo v České republice a zapsaných v českém obchodním rejstříku. Nesrovnalosti vykazují rovněž čísla účtů z rejstříků pro obchodování s povolenkami. Ve smlouvě se společností BLUE TRADE EXPORT s. r. o. je uveden účet DE-121-2322-0, držitelem tohoto účtu je společnost TRI SBR PTE LTD, nikoliv společnost BLUE TRADE EXPORT s. r. o. Ve smlouvě s J.P.M. Trading s. r. o. je uveden účet DE-121-2617-0, držitelem tohoto účtu je společnost BAK enterprises Unternehmergeellschaft, nikoliv společnost J.P.M. Trading s. r. o. Oznámení transakce přiložené k jednotlivým fakturám vykazují nákup povolenek stěžovatelem jako mezinárodní převod příchozí.

[36] Další námitky stěžovatele mířící opět do obecné nemožnosti zjistit konkrétního vlastníka účtu z rejstříků pro obchodování s povolenkami se mívají s podstatou zjištění správních orgánů, které poukazovaly na to, že povolenky byly dodávány ze zahraničních rejstříkových účtů, zahraničními společnostmi. Pochybnosti vzbuzují i konkrétní převody povolenek dokladované fakturami, které byly vystaveny jménem společnosti BLUE TRADE EXPORT s. r. o., avšak povolenky byly převáděny jak z účtu DE-121-2322-0, tak i z účtu DE-121-2617-0, jenž byl ve smlouvě se společností J.P.M. Trading s. r. o. I v tomto případě postačila k identifikaci nesrovnalostí na straně dodavatele jen minimální míra pozornosti, kterou jistě bylo možné rozumně očekávat. Stěžovatel však ani těmto na první pohled zřejmým nesrovnalostem patřičnou pozornost nevěnoval a své obchodní partnery, resp. původ emisních povolenek dále nezkoumal.

[37] V dané věci přitom není rozhodné, zda existovala, resp. byla prokázána vazba mezi stěžovatelem a společnostmi, které povolenky ve skutečnosti stěžovateli dodávaly. Judikatura Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu, jak již bylo podrobně shora rozvedeno, stojí na tom, že nárok na odpočet DPH není možné uplatnit v případě, že transakce předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti a daňový subjekt o takovém záměru věděl či vědět mohl. O takový případ jde i nyní. Správní orgány i městský soud postavily svůj závěr o naplnění subjektivní stránky jednání stěžovatele ohledně podvodu na DPH na jednoznačných a navzájem provázaných důkazech, které představují ucelené, uzavřené a logicky propojené okruhy indicí. Tento závěr nevyvrátily ani žádné jiné námitky stěžovatele uplatněné v kasační stížnosti.

[38] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou stěžovatele, že městský soud pochybil, když nevyčkal pravomocného rozhodnutí v trestním řízení vedeném s osobami, které měly v rozhodné době postavení statutárního orgánu stěžovatele. Přerušování řízení je upraveno v § 48 s. ř. s. Nejvyšší správní soud neshledal, že by v dané věci byly splněny podmínky, pro které mělo být řízení obligatorně přerušeno. Pokud jde o fakultativní možnost přerušování, je dáno ke zvážení správnímu soudu, resp. předsedovi senátu, zda řízení přeruší anebo nikoliv (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 1 Ans 6/2007 - 47, a ze dne 31. 8. 2012, č. j. 5 As 83/2011 - 273). S ohledem shora předestřené důkazy o jednoznačném naplnění subjektivní stránky jednání stěžovatele ve vztahu k podvodu na DPH nelze městskému soudu vytýkat, že řízení nepřerušil.

[39] Pokud jde o námitky poukazující na porušení principu proporcionality, nedostatečnou prevenci před daňovými podvody ze strany státu při obchodu s daňovými povolenkami atp., je třeba konstatovat, že stejnou argumentaci uplatnil stěžovatel již v žalobě a tato byla městským soudem s odkazem na přílehlavou judikaturu Nejvyššího správního soudu správně vypořádána. Zdejší soud nemá důvod se od předestřených závěrů odchýlit a plně je přebírá. Nutno doplnit, že hrozba obchodního styku se subjekty, které řádně neplní své daňové či jiné povinnosti, je součástí podnikatelského rizika každého jednotlivého podnikatele (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, č. j. 1 Afs 59/2013 - 34). Při obecném hodnocení subjektivní stránky daňového subjektu je prakticky bez významu to, v jakém hospodářském odvětví proběhlo podvodné jednání a zda toto odvětví již bylo či nebylo zasaženo podvody na DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59). Relevantní pro danou věc a

pokračování

podstatu tohoto sporu nejsou ani námitky stěžovatele ve vztahu k správnosti údajů zapsaných v obchodním rejstříku. Pokud by stěžovatel skutečně ctil zásadu materiální publicity a vycházel z údajů tam zapsaných, musel by při vynaložení i minimální míry opatrnosti dojít k závěru o netransparentnosti svých obchodních partnerů (na adrese sídla se nikdo ze společnosti nevyskytuje, není zde poštovní schránka, zaměstnanci atd., jednatele společností jsou nekontaktní osoby s neznámým pobytem apod.). Nejvyšší správní soud tedy plně souhlasí se závěry městského soudu, resp. správních orgánů, na které v podrobnostech odkazuje.

[40] S ohledem na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[41] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 18. srpna 2016

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu