



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupíčkové v právní věci žalobkyně: **KRINNER MULTI FIX, s.r.o.**, se sídlem Dukelských hrdinů 1177, Lanškroun, zastoupena Mgr. Nikolou Jílkovou, advokátkou se sídlem Drobného 324/72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 27. 11. 2019, č. j. 52 Af 18/2019 - 76,

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.

Odůvodnění:

I.

[1] Sedmi dodatečnými platebními výměry ze dne 9. 6. 2017 (č. j. 1219736/17/2809-50523-601053, č. j. 1219793/17/2809-50523-601053, č. j. 1219869/17/2809-50523-601053, č. j. 1220330/17/2809-50523-601053, č. j. 1220346/17/2809-50523-601053, č. j. 1220353/17/2809-50523-601053 a č. j. 1220372/17/2809-50523-601053) Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců března, dubna a června roku 2012 a měsíců března, dubna, května a srpna roku 2013 a současně jimi žalobkyni informoval o její zákonné povinnosti uhradit související penále.

[2] Rozhodnutím ze dne 6. 2. 2019, č. j. 4972/19/5300-21444-712585 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a předmětné dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] K doměření daňové povinnosti orgány finanční správy přistoupily mj. proto, že nepovažovaly některé z žalobkyní uplatněných nároků na odpočet daně související s fakturami přijatými od obchodní společnosti Black Service, s.r.o. (IČO: 24821811, dále též „Black Service“) za oprávněně uplatněné, a to z důvodu zapojení žalobkyně do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty. Jednalo se konkrétně o faktury za prodej následujícího zboží žalobkyni: hydraulický lis typu P6330, pouzdra – šestihran L 12 mm, konstrukční trubky podélně svařované S235JR, příruby pro adaptéry k zemním vrutům W80 Aufsatz F1234567 Flanch a pojistné objímky KR E 10/20.

II.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále též „krajský soud“).

[5] Krajský soud žalobu zamítl. Uvedl, že aby správce daně mohl odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodu na DPH, musí: 1. prokázat existenci podvodu, 2. prokázat objektivní okolnosti osvědčující, že daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH a 3. posoudit, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude účastnit podvodu na dani.

[6] Krajský soud přisvědčil orgánům finanční správy, že uvedené podmínky byly v případě žalobkyně naplněny. Odkázal v této souvislosti na rozhodnutí o odvolání a dodal, že nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že by nebyla prokázána existence podvodu. Poukázal i na rozpornost tvrzení žalobkyně, která v odvolání tvrdila, že v řetězci dodávek byl spáchán podvod na DPH, čili tuto skutečnost v odvolacím řízení nenapadla, ale v žalobě činí pravý opak. O podvodu dle krajského soudu svědčí následující okolnosti: nekontaktnost společnosti Black Service znemožňující ověření její daňové povinnosti; neexistence písemných kupních smluv; nestandardní okolnosti týkající se společnosti Black Service (virtuální sídlo, absence webové prezentace a nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku); skutečnost, že příchozí platby byly z účtu společnosti Black Service obratem vybírány v hotovosti; zásadně navýšená cena hydraulického lisu; okolnosti plynoucí z výsledků Václava Petruchy, jednatele společnosti Black Service v rozhodné době, a Ing. Luboše Lamberského, jednatele žalobkyně v rozhodné době (Václav Petrucha nebyl schopen o obchodních případech sdělit nic konkrétního – nebyl schopen sdělit např. ani to, od jakého dodavatele získal zboží, které následně prodával žalobkyni). Krajský soud dodal, že žalobkyně existenci komplexu těchto nestandardních okolností v žalobě nezpochybnila, ale izolovaně si vybrala jednotlivé okolnosti a tyto bagatelizovala. Zjištěné okolnosti stran obchodní spolupráce žalobkyně se společností Black Service však nelze hodnotit izolovaně, nýbrž je nutno tyto posoudit v souhrnu. Krajský soud se přitom ztotožnil s žalovaným, že v daném případě posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, jenž se snaží dosahovat ekonomického zisku, a že tyto skutečnosti svědčí o tom, že předmětné

pokračování

obchodní transakce byly zatíženy podvodem na DPH. Krajský soud orgánům finanční správy přisvědčil i v tom, že zde byly takové objektivní okolnosti, které svědčily o tom, že žalobkyně o podvodu věděla, nebo vědět mohla a měla. Soud poukázal na to, že žalobkyně obchodovala se společností, která se chovala zcela nestandardně, a nakupovala od ní zboží, jehož prodejem se daná společnost běžně nezabývala (Václav Petruška vypověděl, že se stroji a technologií moc neobchodoval). Soud dodal, že žalobkyně neprovedla žádný průzkum trhu a adekvátně nevysvětlila, proč si například nezjišťovala cenu zmíněných plnění u jiných dodavatelů. Další okolností byla i skutečnost, že k daným plněním žalobkyně v rozporu s běžnou obchodní praxí nevyžadovala žádné dodací listy s přesným údajem o místu dodání, množství a jakosti obchodovaného zboží. Krajský soud pak poukázal i na to, že o společnosti Black Service nebylo ve své podstatě možno nic zjistit, když tato měla virtuální sídlo a nezveřejňovala své účetní závěrky. Za této situace krajský soud uzavřel, že žalobkyně věděla, či minimálně vědět mohla, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Krajský soud souhlasil s orgány finanční správy i v tom, že žalobkyně neučinila taková opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu zabránila. Žalobkyně si během obchodní spolupráce o společnosti Black Service nezjišťovala žádné jiné skutečnosti, než ty které lze zjistit nahlédnutím do obchodního rejstříku, neprovedla průzkum trhu, nejednala s více dodavateli, nezajímala se o cenu zboží. Krajský soud pak v bodě 38 rozsudku dodal, že „*požadavek dobré víry splňuje jen osoba povinná k dani, která se nejen že aktivně nepodílela na daňovém podvodu, ale ani nevěděla, nebo nemohla vědět, že se na tomto podvodu podílí.*“. V daném případě však dle soudu nebylo zjištěno, že by žalobkyně nevěděla, či nemohla vědět o tom, že se podílela na daňovém podvodu.

[7] Za nesprávný pak krajský soud označil i názor žalobkyně, že v daném případě se mělo stejně jako v řízení trestním vycházet ze zásady *in dubio pro reo*. Uvedl, že v dané věci se nejedná o trestní obvinění, uvedená zásada trestního práva nemá v daňovém řízení své místo.

III.

[8] Rekapitulovaný rozsudek krajského soudu žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla kasační stížností.

[9] Stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Odkázala na jeho body 15 až 17 a tvrdila, že argumentace krajského soudu týkající se obecných východisek daně z přidané hodnoty a prokazování nároku na odpočet daně obsažená v těchto bodech neodpovídá situaci stěžovatelky. Stěžovatelka dovodila, že krajský soud předmětnou část odůvodnění „zkopíroval“ ze svých předchozích rozhodnutí a nezohlednil skutkové odlišnosti věci. Nepřezkoumatelnost rozsudku dle stěžovatelky dále způsobuje i to, že krajský soud se adekvátně nevypořádal se všemi žalobními námitkami a se všemi stěžovatelkou odkazovanými rozhodnutími Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“). Krajský soud se zejména nevypořádal s nejdůležitějším stěžovatelkou odkazovaným závěrem Nejvyššího správního soudu (obsaženým v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60), že samotné neodvedení daně podvodem na dani ve smyslu SDEU není.

[10] V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatelka tvrdila, že krajský soud nesprávně posoudil její žalobní tvrzení týkající se prokázání podvodného jednání. Stěžovatelka je přesvědčena, že orgány finanční správy neprokázaly, v čem měl spočívat údajný podvod na dani z přidané hodnoty. Nestačí obecné tvrzení, že u společnosti Black Service nebylo možno ověřit správnost jí vykázaných údajů. Orgány finanční správy si měly vyžádat od dané společnosti potřebné doklady a ověřit, zda společnost Black Service v jí podaných daňových přiznáních uvedla správná tvrzení, či nikoliv. Dále pak měly ověřit plnění u jejích odběratelů a dodavatelů. To zvláště za situace, kdy daná společnost měla vše řádně vykázáno i uhrazeno. Stěžovatelka nemohla ovlivnit, že se její dodavatel stane následně nekontaktním. Existenci podvodu pak nemohly prokázat ani další krajským soudem akcentované okolnosti (absence písemných smluv, virtuální sídlo, nezveřejnění účetních závěrek, cena hydraulického lisu). Krajský soud nadto zaměňoval skutečnosti prokazující podvod a objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o tomto podvodu. O podvodu pak nesvědčí ani správcem daně zjištěná několikanásobně zvýšená cena pořizovaného hydraulického lisu, neboť tento byl pořízen ve zdaňovacím období měsíce března roku 2012 a správce daně detekoval chybějící daň v jiných zdaňovacích obdobích. Orgány finanční správy pak neprokázaly ani to, že smyslem transakcí mělo být získání daňové výhody.

[11] Stěžovatelka dále vyjádřila přesvědčení, že v jejím případě nebyly prokázány takové objektivní okolnosti, které by svědčily o tom, že o svém zapojení do podvodného řetězce věděla, nebo vědět mohla a měla. Stěžovatelka je obchodní společností bezproblémově podnikající již od roku 1997. Obdobně společnost Black Service nebyla v dané době „ready made“ společností založenou za účelem páčání podvodů. Naopak byla řádným plátcem DPH plnícím si své daňové povinnosti a měla zveřejněn bankovní účet. Pro věc pak nemůže být relevantní ani virtuální sídlo dané společnosti (toto sídlo zapsal krajský soud do obchodního rejstříku a s tímto sídlem správce daně společnost Black Service registroval k DPH). Pokud pak jde o absenci webových stránek a nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin obchodního rejstříku, takto v roce 2012 postupovala většina obchodních společností. Písemné smlouvy pak stěžovatelka nesepisovala ani s dalšími svými obchodními partnery. Objektivními okolnostmi nadto nemohou být okolnosti nastalé *ex post*. Stěžovatelka je tedy přesvědčena, že v jejím případě zde nebyly takové objektivní okolnosti, které by poskytovaly podklad pro závěr žalovaného, že stěžovatelka mohla nebo měla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Dodala, že krajský soud na rozdíl od žalovaného (který v rozhodnutí o odvolání uzavřel, že stěžovatelka o podvodu *věděla, nebo vědět mohla a měla*) v bodě 29 rozsudku bez náležitého odůvodnění dospěl k závěru o úmyslném zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce, když uvedl, že stěžovatelka o podvodu *věděla, či minimálně vědět mohla*.

[12] Stěžovatelka dále namítla, že správce daně odmítl nárok na odpočty uznat s odkazem na § 72 a § 73 zákona o DPH i na účast stěžovatelky na daňovém podvodu. Tento závěr změnil žalovaný až v odvolacím řízení, když odvolání zamítl z důvodu existence daňového podvodu. Takový postup založil nejistotu ohledně toho, co měla stěžovatelka v daňovém řízení prokazovat. Žalovaný nadto v rozhodnutí o odvolání společnost Black Service neoznačil za tzv. missing tradera, nepopsal řetězec zasažený podvodem vedoucí ke stěžovateli ani její roli. Podvodný řetězec pak nepopsal v rozsudku ani krajský soud (neuvedl, kdo v něm figuroval, kdo byl tzv. brokerem a jak konkrétně

pokračování

byla plnění vedoucí ke stěžovatelce zasažena podvodem). Krajský soud pak pochybil, uvedl-li v rozsudku, že stěžovatelka v odvolání nezpochybnila, že by byl v jejím případě spáchán podvod.

[13] V další kasační námitce stěžovatelka tvrdila, že krajský soud nesprávně (a odchylně od žalovaného) vyložil rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2011, ve věci C-285/09, když z něj dovodil, že v případě osoby úmyslně se podílející na daňovém podvodu nárok na odpočet daně nevznikne. Stěžovatelka s odkazy na související judikaturu uvedla, že v takovém případě nárok na odpočet daně vznikne, avšak orgány finanční správy jej mohou daňovému subjektu odmítnout přiznat. Krajský soud přitom (stejně jako správce daně) v rozsudku nesprávně a vnitřně rozporně zaměňuje situace neuznání nároku na odpočet daně z důvodu neprokázání podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH, odmítnutí nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodného řetězce a nevzniknutí nároku na odpočet daně. Dále pak stěžovatelka v této souvislosti tvrdila, že krajský soud v rozsudku uvedl, že v případě, kdy nárok na odpočet daně nevznikne, již není nutné provádět vědomostní test.

[14] V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatelka nesouhlasila s tím, jak krajský soud posoudil její námitku týkající se dobré víry. Stěžovatelka uvedla, že v žalobě namítla, že dobrá víra se presumuje, pročez správce daně neměl stěžovatelku k prokázání dobré víry vyzývat (výzvou ze dne 16. 8. 2016, č. j. 1425435/16/2809-60561-609292). Krajský soud se však s uvedenou námitkou obsahově nevypořádal, když v rozsudku uvedl, že požadavek dobré víry splňuje pouze osoba, které nevěděla a ani vědět nemohla o svém zapojení do podvodného řetězce. Tímto výkladem nadto krajský soud nesprávně dovodil, že je-li prokázána existence podvodu a objektivních okolností, je nutné vždy odepřít nárok na odpočet, a to bez zohlednění dobré víry daňového subjektu, resp. bez zohlednění toho, zda daňový subjekt učinil adekvátní opatření, kterými by se své účasti na podvodu zabránil.

[15] Stěžovatelka pak konečně nesouhlasila ani s tím, jak krajský soud posoudil její tvrzení stran trestní povahy proběhnuvšího řízení. Připomněla, že jí nebyl odňat pouze nárok na odpočet, nýbrž došlo i ke stanovení penále. Penále má přitom podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, povahu trestu. Na věc je proto nutno aplikovat mj. východiska Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Podle čl. 6 Úmluvy je přitom nutné, aby byla věc posouzena v režimu plné apelace. To se však nestalo, když krajský soud rozsáhle odkázal na rozhodnutí žalovaného o odvolání.

[16] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a rozhodnutí žalovaného a aby věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozhodnutí o odvolání a své vyjádření k žalobě. Podle žalovaného napadený rozsudek krajského soudu není nezákonný ani nepřezkoumatelný. Z napadeného rozsudku je zcela zřejmé, z jakého důvodu byla žaloba stěžovatelky zamítnuta. Žalovaný se plně ztotožnil se závěrem krajského soudu, že byly zjištěny dostatečně důvodné indicie svědčící o tom, že se stěžovatelka zapojila do podvodu na DPH (existence tohoto podvodu byla prokázána), a že zároveň stěžovatelka nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná

opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jí uskutečňované obchodní transakce ji nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešla. Žalovaný dodal, že stěžovatelka v kasační stížnosti vytrhává z kontextu některé části napadeného rozsudku. Není přitom pravdivé tvrzení stěžovatelky, že krajský soud dospěl k závěru o vědomé účasti stěžovatelky na podvodném řetězci. Z rozsudku plyne, že krajský soud ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že stěžovatelka o podvodu věděla, či minimálně vědět mohla a měla. Za irrelevantní pak žalovaný označil i kasační námitky týkající se trestní povahy penále a vlivu této skutečnosti na proběhnuvší řízení. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[18] 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 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami stěžovatelky poukazujícími na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné.

[21] Zdejší soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura Ústavního soudu, např. náleze ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, 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*“. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, konstatoval, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku městského 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.*“. Nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, podle něhož lze „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí*

pokračování

vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. 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.“ Otázku nepřezkoumatelnosti je přitom nutno posuzovat zdrženlivě, „neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod; č. 209/1992 Sb.), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[22] Kasační soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k názoru, že není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z rozsudku krajského soudu jednoznačně vyplývají důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby.

[23] Ačkoliv lze souhlasit se stěžovatelkou, že krajský soud se detailně nezabýval veškerými podpůrnými argumenty stěžovatelky a veškerou jí (velmi rozsáhle) namítanou judikaturou, vypořádal se s nosnými žalobními námitkami (zejména s otázkou, zda orgány finanční správy postupovaly správně, odepřely-li stěžovatelce jí nárokové odpočty daně z důvodu jejího zapojení do podvodu na DPH), přičemž z jeho odůvodnění implicitně plyne nedůvodnost stěžovatelčiných dalších námitek a odkazů na související judikaturu. Krajský soud v napadeném rozsudku prezentoval ucelený argumentační systém, jehož závěry jsou zcela dostatečné (rozsudek má 15 stran) a přezkoumatelné. Není přitom povinností soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, sp. zn. I. ÚS 729/2000, sp. zn. I. ÚS 116/05, sp. zn. IV. ÚS 787/06, sp. zn. ÚS 989/08, sp. zn. III. ÚS 961/09 a sp. zn. IV. ÚS 919/14). Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009 vydaném pod sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl, že „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). Podle názoru zdejšího soudu přitom z přezkoumávaného rozsudku zcela jednoznačně plyne, že krajský soud nebyl názoru, že by orgány finanční správy založily existenci podvodu pouze a výhradně na chybějící dani, čímž došlo k implicitnímu vypořádání mj. odkazu stěžovatelky na rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60. Nejvyšší správní soud dodává, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017,

č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Takovými vadami rozsudek krajského soudu netrpí.

[24] Nepřezkoumatelnost a vnitřní rozpornost rozsudku pak v žádném případě nezpůsobuje ani skutečnost, že krajský soud v úvodní části své argumentace (v bodech 15 až 17 rozsudku) citoval obecná východiska týkající se daně z přidané hodnoty (mj. i otázky rozložení důkazního břemene při prokazování splnění hmotněprávních a formálních podmínek pro přiznání nároku na odpočet). Nutno dodat, že v dalších částech rozsudku se krajský soud adekvátně zabýval skutkovou situací nastalou v nyní projednávané věci, kterou ve shodě s orgány finanční správy posuzoval dle východisek týkajících se podvodu na dani z přidané hodnoty (nikoliv např. podle východisek stran prokazování hmotněprávních a formálních podmínek pro přiznání nároku na odpočet).

[25] Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu tedy není důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud se dále zabýval meritorním posouzením věci.

[27] Předmětem věci je, zda orgány finanční správy postupovaly správně, odňaly-li stěžovatelce nárok na odpočet daně z důvodu jejího zapojení do podvodného řetězce na DPH.

[28] Podvody na dani z přidané hodnoty se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu.

[29] Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokováný odpočet daně přiznat. Z pozdějších rozhodnutí pak lze odkázat např. rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*: „Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná

pokračování

judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).“

[30] Citovanou judikaturu SDEU přebírá i Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odeprít subjektu účastnícímu se tohoto podvodu na dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu z judikatury SDEU převzala i podmínku odeprění odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl, či vědět mohl a měl. Příkladem lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu je tento možno „osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (viz též bod 45 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid).“

[31] Shodně pak v rozsudku ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017 - 31, zdejší soud uvedl: „Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28).“ Podvod na dani z přidané hodnoty pak Nejvyšší správní soud definuje ve shodě s judikaturou SDEU jako „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 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je 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. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet 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 (věc Mahagében, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48).

[32] Z recentní judikatury zdejšího soudu týkající se podvodů na DPH pak lze odkázat např. na rozsudek ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43: „Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), neumožňuje odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v případech, kdy je takový nárok sice uplatněn za splnění podmínek § 72 a 73 tohoto zákona, přesto však v souvislosti s plněním, jež je součástí transakce mající charakter podvodu na DPH; oprávnění (resp. povinnost) správce daně takto učinit vyplývá z judikatury SDEU a je vystavěno na argumentu zachování funkčnosti jednotného systému daně z přidané hodnoty, přičemž přihlíží k subjektivní stránce uplatnění nároku daňovým subjektem (zda o podvodném charakteru transakce věděl nebo musel vědět). Odepření nároku na odpočet v případě účasti subjektu na daňovém podvodu je tedy ve své podstatě toliko reakčním opatřením sledujícím sanaci narušení principu neutrality daně; jeho účel není sankční, nýbrž reparační. Z toho logicky vyplývá, že jen v případě, kdy je neutralita daně porušena, lze za splnění dalších podmínek (subjektivní stránky) odeprýt daňovému subjektu jinak řádně uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. Skutečnost, že neutralita daně byla porušena, však musí být postavena najisto. Obdobně pak musí být dostatečným způsobem ozřejmeno, že k porušení neutrality daně došlo v důsledku podvodného jednání. Je nabitelní, že nikoli každé neodvedení daně z přidané hodnoty z poskytnutého plnění je vedeno snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. [...] Nejvyšší správní soud si je samozřejmě vědom, že prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, pročez lpění na něm by mohlo vést k neefektivnosti odhalování daňových podvodů, a tedy i sanování jejich dopadů na veřejný rozpočet. Příčinou bývá často nekontaktnost, nespolupráce či nesolventnost některého ze článků řetězce vedoucí k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání, fakticity plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet, doměření daně či jejího exekučního vymáhání. Proto po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu. Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zde užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu.“ K otázce chybějící daně pak soud dodal následující: „Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá 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).“

pokračování

[33] Z uvedené judikatury tedy plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra).

[34] Již na tomto místě je nicméně nutno z důvodu formulace kasační stížnosti (ve které stěžovatelka krajskému soudu vytýká např. zaměňování objektivních okolností a okolností svědčících o podvodu a bazíruje na tom, aby byly veškeré zjištěné skutkové okolnosti zařazeny do konkrétního kroku popsaného algoritmu) poznamenat, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií ostatně viz např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno posoudit komplexně a dospět k závěru, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce.

[35] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že orgány finanční správy této své povinnosti dostály a prokázaly, že v případě obchodních případů specifikovaných výše mezi stěžovatelkou a společností Black Service došlo k podvodu na dani a stěžovatelka o svém zapojení do tohoto podvodu věděla, nebo vědět mohla a měla, a i přesto neučinila adekvátní opatření, aby se zapojení do podvodu vyhnula.

[36] V této souvislosti zdejší soud ve shodě s krajským soudem poukazuje zejména na obsah rozhodnutí o odvolání a na obsah zprávy o daňové kontrole č. j. 1127978/17/2809-60561-608575, ve které se správce daně na stranách 36 až 74 detailně zabýval okolnostmi jednotlivých obchodních případů mezi stěžovatelkou a obchodní společností Black Service a tyto podrobně a přesvědčivě popsal a dovodil z nich zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. Stěžovatelka přitom toto detailní vyhodnocení skutkového stavu v kasační stížnosti komplexně nenapadá. Nepředkládá ucelenou skutkovou verzi, která by adekvátně zpochybnila veškerá skutková zjištění orgánů finanční správy. Namísto toho se v kasační stížnosti soustředí na polemiku s právními závěry orgánů finanční správy a krajského soudu a na zpochybňování jednotlivých dílčích skutkových zjištění orgánů finanční správy. Jinými slovy, stěžovatelka si vybírá jednotlivá zjištění a tato izolovaně podrobuje kritice, jak poznamenal i krajský soud v napadeném rozsudku.

[37] Za této situace kasační soud v podrobnostech odkazuje na zprávu o daňové kontrole, na rozhodnutí o odvolání a na rozsudek krajského soudu, s jejichž odůvodněním se ztotožňuje, a k věci dodává následující.

[38] Správce daně u stěžovatelky zahájil dne 16. 4. 2015 daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců března až prosince roku 2012 (dne 15. 2. 2016 pak tuto daňovou kontrolu rozšířil i o daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců března, dubna, května a srpna roku 2013).

[39] V rámci této daňové kontroly správce daně zjistil, že činností stěžovatelky v kontrolovaných zdaňovacích obdobích bylo dodávání zemních vrutů a jejich příslušenství a dodávání stojánků na vánoční stromky výhradnímu německému odběrateli (Krinner Schraubfundamente GmbH).

[40] Předmětem kontroly se stala mj. oprávněnost stěžovatelkou uplatněných nároků na odpočet daně souvisejících s fakturami za nákup zboží od společnosti Black Service. Konkrétně se jednalo o nákup následujícího zboží: a) hydraulický lis typu P6330 (za cenu 1 056 000 Kč); b) pouzdra – šestihran L 12 mm (pořízená na základě dvou faktur za celkovou cenu 259 200 Kč); c) konstrukční trubky podélně svařované S235JR (za cenu 109 771 Kč); d) příruby pro adaptéry k zemním vrutům W80 Aufsatz F1234567 Flanch (za cenu 152 460 Kč) a e) pojistné objímky KR E 10/20 (za cenu 101 156 Kč).

[41] Z písemnosti Finančního úřadu pro Zlínský kraj č. j. 421389/15/2809-60050-7657 správce daně zjistil, že v rámci daňové kontroly prováděné u daňového subjektu příslušného danému správci daně byly prověřovány platby na účtu společnosti Black Service a bylo zjištěno, že platby poukazované na bankovní účet této společnosti přímo souvisely s prokázaným podvodným jednáním na DPH zacíleným na čerpání nadměrných odpočtů. Z výpisu z bankovního účtu společnosti Black Service vyplynulo, že jednou ze společností, která na tento účet zasílala platby, byla i nynější stěžovatelka. Správce daně proto pomocí dožádání ověřoval další okolnosti týkající se společnosti Black Service a zjistil následující okolnosti: společnost Black Service je pro správce daně nekontaktní a písemnosti jí jsou doručovány do datové schránky uplynutím lhůty (se správcem daně daná společnost nespolupracovala a byla nekontaktní již v roce 2013, kdy u ní byly Finančním úřadem pro hlavní město Prahu provedeny postupy k odstranění pochybností, které vedly mj. k doměření daně ve výši 723 908 Kč za zdaňovací období měsíce srpna roku 2013); nejsou známy žádné kontaktní údaje na osoby oprávněné jednat za danou společnost; společnost Black Service podala daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna roku 2012 až srpna roku 2013 (za další zdaňovací období už daňová přiznání nepodala); v daňových přiznáních společnost Black Service vykazala uskutečněná zdanitelná plnění pouze v měsících únoru, březnu, dubnu, květnu, červnu, červenci a září roku 2012 a měsících březnu, dubnu, květnu, červnu, červenci a srpnu roku 2013; v jednotlivých daňových přiznáních, ve kterých společnost Black Service vykazala uskutečnění zdanitelných plnění, vykazala tato společnost jen velmi nízkou vlastní daňovou povinnost (dani na výstupu odpovídala vysoká daň na vstupu). Z odpovědí bank na výzvy správce daně pak bylo zjištěno, že stěžovatelka na bankovní účet společnosti Black Service v roce 2012 zaslala platby v celkové výši 3 124 800 Kč a v roce v celkové výši 704 425,50 Kč. Z účtu společnosti Black Service pak až na výjimky nebyly poukazovány žádné platby, kterými by tato společnost mohla hradit zboží prodané následně jejím odběratelům (tj. i stěžovateli). Prakticky veškeré významnější částky, které byly na účet společnosti Black Service připsány, byly v rychlém sledu po jejich připsání vybírány v hotovosti (např. v případě nákupu hydraulického lisu byla jeho cena ve výši

pokračování

1 056 000 Kč na účet obchodní společnosti Black Service připsána dne 12. 4. 2012, dne 13. 4. 2012 bylo z účtu v hotovosti vybráno 100 000 Kč, dne 16. 4. 2012 bylo vybráno 350 000 Kč, a dne 17. 4. 2012 pak bylo vybráno dvakrát 300 000 Kč – výsledný zůstatek na účtu po těchto výběrech byl 6 257,22 Kč; v případě nákupu konstrukčních trubek podélně svařovaných S235JR pak bylo na účet společnosti Black Service z účtu stěžovatelky zasláno 109 771 Kč dne 29. 4. 2013, následujícího dne, tj. dne 30. 4. 2013, pak bylo z účtu společnosti Black Service v hotovosti vybráno 110 000 Kč, výsledný zůstatek na účtu byl 3 643,90 Kč). Konečně pak bylo zjištěno i to, že společnost Black Service měla v rozhodné době v obchodním rejstříku jako své sídlo zapsáno tzv. virtuální sídlo a nezveřejňovala v rozporu se zákonem ve sbírce listin obchodního rejstříku své účetní závěrky.

[42] V průběhu daňové kontroly pak dále správce daně zjistil např. to, že pouzdra – šestihran L 12 mm (následně prodaná stěžovatelce) měla společnost Black Service nakoupit od společnosti OCELA kovovýroba s. r. o., IČO: 28544633, sídlící na stejné virtuální adrese jako společnost Black Service a dlouhodobě nespolutracující se správcem daně. Na faktuře za dané zboží vystavené v dubnu roku 2012 je uvedeno, že úhrada bude provedena na bankovní účet společnosti OCELA kovovýroba s. r. o. Správce daně však zjistil, že účet uvedený na faktuře byl fakticky založen až v červenci roku 2012. Na bankovním účtu společnosti OCELA kovovýroba s. r. o. se nadto nenachází připsaná platba od společnosti Black Service za dané zboží (dispoziční oprávnění k účtu dané společnosti měl mj. Václav Petrucha, jednatel společnosti Black Service). Správce daně taktéž zjistil, že společnost Black Service účelově manipulovala s údaji uvedenými na faktuře vystavené za dané zboží stěžovatelce (viz strany 54 až 55 zprávy o daňové kontrole; k manipulaci s dalším dokumentem, dodacím listem týkajícím se přírub pro adaptéry k zemním vrutům W80 Aufsatz F1234567 Flanch, pak viz stranu 67 zprávy o daňové kontrole). Ohledně nákupu hydraulického lisu pak správce daně zjistil, že cena tohoto lisu uhrazená stěžovatelkou (1 056 000 Kč) několikanásobně převyšuje reálnou tržní cenu daného typu lisu – stejný lis byl jinou obchodní společností ve stejném roce prodán za 83 000 Kč).

[43] Další okolnosti týkající se obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Black Service pak správce daně zjišťoval pomocí výsledku svědků. Václav Petrucha, jednatel společnosti Black Service v rozhodné době, uvedl, že není technik a dodal, že společnost Black Service obchodovala spíše „se surovinami, třeba vínem, se stroji a technologií jsme moc neobchodovali“. Tento svědek dále konstatoval, že dodávky zboží pro stěžovatelku zajišťoval osobně (společnost Black Service neměla žádné zaměstnance). Na otázku, jak probíhala obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Black Service odpověděl, že „tam byly nějaké šroubky, nějaká navinovací páska“ a byly to „rozhodně nějaké komponenty ze železa“. Svědek si nevzpomněl např. na prodej hydraulického lisu za cenu více než 1 milion Kč (na otázku správce daně nebyl ani schopen sdělit, např. to, zda prodávaný hydraulický lis byl novým, či použitým zbožím, jak byl tento stroj o hmotnosti více jak 5 tun přepravován, atd., a to ačkoliv měl daný lis osobně předávat). Václav Petrucha nebyl schopen sdělit ani to, od koho zboží prodávané stěžovatelce koupil. Uvedený svědek opakovaně uvedl, že se stěžovatelkou začal obchodovat v roce 2012, přičemž se jednalo pouze o „dva až tři jednorázové obchody“. Z výpovědi Ing. Luboše Lamberského, jednatele stěžovatelky v rozhodné době, pak vyplynulo, že na prodávané zboží nebyly sepsovány písemné kupní smlouvy, zboží nebylo pojištěno a stěžovatelka na něj nepožadovala záruku. Ke zboží pak povětšinou nebyla předložena ani

žádná dokumentace ve formě dodacích listů, technické dokumentace atd. Z výpovědi Ing. Lamberského bylo dále zjištěno, že stěžovatelka veškeré zboží (hydraulický lis, konstrukční trubky, pojistné objímky, příruby pro adaptéry k zemním vrutům atd.) nakupované od společnosti Black Service poptala pouze u této společnosti. Ohledně nejdražšího obchodního případu (hydraulický lis za cenu více jak 1 milion Kč) pak oba svědci uvedli, že lis předem neviděli a nenechali si ho předvést v provozu – Ing. Lamberský lis viděl až „o den, dva později“ po jeho dodání (to přitom za situace, kdy Ing. Lamberský tvrdil, že lis bylo potřebné ihned zapojit do výroby). Ohledně ceny lisu (1 056 000 Kč) Ing. Lamberský uvedl, že tato byla druhořadá, neboť zásadní bylo rychlé uvedení stroje do provozu.

[44] Na základě popsanych skutečností (a řady dalších skutečností detailně popsanych ve zprávě o daňové kontrole) správce daně dospěl k závěru, že posuzované nároky na odpočet daně je namístě stěžovatelce odepřít, a to z důvodu jejího zapojení do podvodného řetězce na DPH. Žalovaný tento závěr v rozhodnutí o odvolání aproboval.

[45] Krajský soud se s takovým posouzením věci ztotožnil. Byl názoru, že byly splněny veškeré podmínky pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.

[46] Nejvyšší správní soud orgánům finanční správy i krajskému soudu přisvědčil.

[47] Z výše popsanych skutečností a z dalších skutečností detailně popsanych orgány finanční správy (viz zejména již odkazované strany 36 až 74 zprávy o daňové kontrole) plyne, že v rámci výše identifikovaných obchodních případů mezi stěžovatelkou a společností Black Service byl detekován podvod na dani, přičemž stěžovatelka o tomto podvodu věděla, či vědět mohla a měla, a i přesto neučinila žádná adekvátní opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula.

[48] Je předně nutno poukázat na zjištění Finančního úřadu pro Zlínský kraj, že platby poukazované na bankovní účet společnosti Black Service přímo souvisely s prokázaným podvodným jednáním na DPH zacíleným na čerpání nadměrných odpočtů. Dále pak nelze přehlédnout, že společnosti Black Service byla v několika zdaňovacích obdobích doměřena daňová povinnost (a to mj. i ve zdaňovacím období měsíce srpna roku 2013, tj. v období, za které si stěžovatelka nárokovala nadměrný odpočet na základě obchodní spolupráce s touto společností). Společnost Black Service je nadto pro správce daně minimálně již od roku 2013 nekontaktní a nejsou známy ani žádné kontaktní údaje na osoby oprávněné jednat za danou společnost – dne 21. 10. 2013 byl jako jednatel dané společnosti do obchodního rejstříku zapsán slovenský občan Jozef Baláž. V souvislosti s podvodným jednáním na straně společnosti Black Service je dále nutno zdůraznit, že prakticky veškeré významnější částky, které byly na účet společnosti Black Service připsány, byly v rychlém sledu po jejich připsání vybírány v hotovosti. Je sice pravdou, že společnost Black Service v rozhodném období podávala daňová přiznání k DPH, v těchto však vykazala vždy jen velmi nízkou vlastní daňovou povinnost (dani na výstupu odpovídala vysoká daň na vstupu). Z informací ohledně pohybů na bankovním účtu společnosti Black Service přitom vyplynulo, že až na výjimky nebyly z tohoto účtu poukazovány žádné platby, kterými by tato společnost prováděla úplaty za jí tvrzená uskutečněná zdanitelná plnění (jednatel

pokračování

společnosti Black Service, Václav Petrucha, nebyl při výsledku schopen sdělit, od jakého subjektu zboží prodané stěžovatelce pořídil, a jak toto uhradil). Správnost údajů vykázaných v daňových přiznáních společnosti Black Service (zejména ověření vysoké daně na vstupu za situace absence odchozích plateb) však nebylo možno ověřit, neboť společnost je nekontaktní, její účetní doklady jsou mimo dosah správce daně (Václav Petrucha uvedl, že účetnictví bylo předáno novému jednateři) a z údajů na jejím bankovním účtu pak rovněž nelze vycházet. Nelze tedy bez dalšího vycházet z premisy, že společnost Black Service měla vše správně přiznáno a uhrazeno (jak v kasační stížnosti činí stěžovatelka). Stejně tak nelze souhlasit se stěžovatelkou v tom, že by správce daně rezignoval na prověřování údajů na straně společnosti Black Service. Správce daně zaslal několik dožádání, kterými se pokoušel ověřit relevantní údaje týkající se společnosti Black Service a jejích daňových přiznání. Detailnímu rozklíčování situace však zabránila právě nekontaktnost dané společnosti. Tuto skutečnost pak nebylo možno překonat ani stěžovatelkou požadovaným prověřením všech odběratelů a dodavatelů společnosti Black Service. Z důvodu absence účetnictví a nekontaktnosti společnosti Black Service nebylo možno tyto odběratele a dodavatele komplexně identifikovat (otázku osob dodavatelů dané společnosti pak neobjasnil ani Václav Petrucha, který nebyl schopen uvést, od koho jím obchodované zboží nakupoval).

[49] Jako relevantní se pak jeví i to, že obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a obchodní společností Black Service vykazovala zcela zásadní nestandardnosti. Stěžovatelka (jako mnohaletý zavedený podnikatel v oblasti strojní výroby, zejména výroby zemních vrutů) nakupovala stroj a příslušenství pro účely svého podnikání (případně jiný strojírenský materiál) od jednočlenné právnické osoby nemající zaměstnance (jediným společníkem a jednatelem společnosti Black Service v rozhodném období byl Václav Petrucha, bývalý číšník, který sám uvedl, že není technikem) založené v roce 2011 (tj. v roce, ve kterém začala obchodní spolupráce stěžovatelky a této společnosti) a zabývající se „spíše obchodováním se surovinami, třeba vínem“ (viz výslech Václava Petruchy). Skutečnost, že jednatel společnosti Black Service měl o aspektech (a to i technických aspektech) obchodní spolupráce se stěžovatelkou minimální vědomost pak svědčí i jeho výslech, během kterého nebyl schopen uvést prakticky žádné konkrétní informace o dodávaném zboží, o jeho technické povaze atd. (to přitom za situace, kdy ze zjištění správce daně vyplynulo, že na účet společnosti Black Service bylo od roku 2011 do roku 2013 připsáno celkově 17 plateb od stěžovatelky v celkové výši 6 979 825,50 Kč, což ze stěžovatelky činilo zdaleka nejčastějšího odběratele společnosti Black Service – nejednalo se tedy o dva až tři jednorázové obchody, jak tvrdil Václav Petrucha, nýbrž o několik obchodů v milionových částkách). Obchodní spolupráce stěžovatelky a společnosti Black Service tedy byla spoluprací mezi zavedeným subjektem disponujícím rozsáhlými informacemi a zkušenostmi na daném segmentu trhu (stěžovatelka) a mezi nově založenou obchodní společností, která neprováděla obchodní činnost setrvale a ve velkých objemech (viz výše uvedenou skutečnost, že společnost Black Service vykazovala uskutečněná zdanitelná plnění pouze v některých kontrolovaných měsících), byla zaměřena na zcela jiný segment trhu, resp. nedisponovala zkušenostmi a informacemi týkajícími se obchodování se strojním zbožím. I přesto stěžovatelka požadované zboží poptávala vždy jen u společnosti Black Service, a nikoliv u svých obvyklých obchodních partnerů (zdůvodnění stěžovatelky, že např. jiní dodavatelé nebyli schopni zboží dodat,

se nejeví jako přesvědčivé, a nadto není zřejmé, kde dané zboží sehnala společnost Black Service nemající prokazatelně v dané oblasti prakticky žádné zkušenosti).

[50] Přehlédnout přitom nelze ani to, že i v popsané (zcela jistě nestandardní) situaci stěžovatelka postupovala naprosto neobezřetně. Nesepisovala písemné kupní smlouvy, nezajímala se předem o specifikaci zboží ani o jeho technický stav, nepožadovala záruku, či úplnou technickou dokumentaci (namítá-li nyní stěžovatelka, že kupní smlouvy nesepisovala ani v případě jiných obchodních partnerů, nutno ji odkázat na to, že „[p]okud si plátce počíná běžně a obvykle neobezřetně, není to okolnost, která by mohla svědčit v jeho prospěch a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu. Právě naopak takové tvrzení svědčí o obecné absenci kontrolních mechanismů v obchodní činnosti“ – rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55).

[51] O nestandardnosti daných obchodních případů svědčí dále např. i fakt, že se zbožím nakoupeným od společnosti Black Service nebyly předávány dodací listy (to přitom za situace, kdy např. při nákupu trubek od jiných dodavatelů než společnosti Black Service stěžovatelka obdržela dodací list obsahující např. přesné místo dodání, údaje o množství, jakosti, státní poznávací značku vozu dopravujícího dané trubky atd.). Pochybnosti o proběhnuvší obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a obchodní společností Black Service jako celku pak dále prohlubuje i fakt, že cena prodáváného hydraulického lisu byla mnohonásobně vyšší, než cena stejného typu lisu zjištěná správcem daně (viz strany 43 až 45 zprávy o daňové kontrole). Lze se přitom domnívat, že stěžovatelce, jako odborníkovi dlouhodobě podnikajícímu v daném segmentu trhu, by měla být cena stroje na výrobu jí prodáváných výrobků (minimálně rámcově) známa. Namítá-li stěžovatelka v kasační stížnosti, že si informace o společnosti Black Service ověřovala ve veřejných rejstřících a platby prováděla pouze na zveřejněný účet dané společnosti, je nutno uvést, že dané skutečnosti nemohou za nastalého skutkového stavu dostačovat. Naopak lze dále poukázat na to, že nahlédnutím do veřejně přístupné sbírky listin obchodního rejstříku bylo lze zjistit, že společnost Black Service nezveřejňovala své účetní závěrky. Ačkoliv lze bohužel souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že takový postup není v českém právním prostředí výjimečný, tato skutečnost nemění nic na tom, že absence účetních závěrek měla (ve spojení se všemi výše uvedenými nestandardnostmi a např. i se skutečností, že společnost Black Service sídlí na tzv. virtuální adrese) ve stěžovatelce vzbudit pochybnosti o legitimnosti podnikání dodavatele, popř. o legitimnosti předmětných obchodních případů.

[52] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že je ve shodě s krajským soudem názoru, že orgány finanční správy adekvátním způsobem detekovaly a popsaly v projednávané věci podvodné jednání (1. podmínka). Stejně tak kasační soud přitakává krajskému soudu v tom, že orgány finanční správy prokázaly takové objektivní okolnosti, které již v době uzavírání obchodních vztahů mezi stěžovatelkou a společností Black Service svědčily o tom, že stěžovatelka věděla, nebo alespoň vědět měla a mohla o svém zapojení do podvodného řetězce (2. podmínka). I přesto však postupovala neobezřetně a neučinila adekvátní opatření, aby této své účasti zabránila (3. podmínka). Není přitom pravdivé tvrzení stěžovatelky, že by orgány finanční správy založily svoje závěry stran existence podvodu pouze na skutečnosti, že společnost Black Service byla nekontaktní (či že této společnosti byla doměřena daň). Samotné doměření daně či samotná nekontaktnost

pokračování

obchodního partnera nezakládá podvodné jednání a možnost odepření nároku na odpočet (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60). V nyní posuzované věci však byl zjištěn takový komplex okolností, který svědčí o existenci podvodného jednání (viz výše). Namítá-li dále stěžovatelka, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání výslovně neuvedl, že společnost Black Service považuje za tzv. missing tradera, či že žalovaný ani krajský soud nepopsali řetězec zasažený podvodem vedoucí ke stěžovateli ani její roli, je nutné ji odkázat zaprvé na to, že z rozhodnutí o odvolání zcela jednoznačně plyne, že žalovaný považoval společnost Black Service za missing tradera (prvostupňový správce daně pak ve zprávě o daňové kontrole společnost Black Service za missing tradera označil výslovně), a zadruhé na to, že není nutné prokázat, jakým konkrétním způsobem a kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán daňový podvod, musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013 - 61). Těto povinnosti orgány finanční správy dostaly. Nutno přitom v této souvislosti zopakovat, že detailnějšímu rozkrytí podvodného jednání zabránila právě nekontaktnost společnosti Black Service.

[53] Krajský soud tedy posoudil věc správně. Tvrdí-li přitom nyní stěžovatelka, že krajský soud přehodnotil posouzení věci provedené žalovaným, když namísto žalovaného (který byl názoru, že stěžovatelka o podvodu *věděla, nebo vědět mohla a měla*) dospěl k závěru, že stěžovatelka o podvodu *věděla, či minimálně vědět mohla*, je nutno uvést, že stěžovatelka (stejně jako ostatně i v jiných částech kasační stížnosti) vytrhává danou část rozsudku z kontextu a účelově jí přiznává jiný význam. Z rozsudku krajského soudu nelze dovodit, že by krajský soud stál na názoru, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodu bezpodmínečně věděla, a že by z této skutečnosti dovozoval nějaké důsledky.

[54] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že by krajský soud ve svém rozsudku zastával názor, že v případě existence podvodu a objektivních okolností už není namístě se zabývat okolnostmi subjektivními (tj. dobrou vírou plátce daně a opatřeními, které učinil, aby se účasti na podvodu vyhnul). Ačkoliv argumentaci krajského soudu uvedenou v bodě 38 rozsudku nelze označit za zcela pregnantní, z dalších částí rozsudku je jasně zřejmé, že krajský soud považoval otázku toho, zda stěžovatelka učinila nějaké preventivní opatření, za zásadní (k tomu viz např. bod 39 rozsudku, kde uvedl, že stěžovatelka nemohla být v dobré víře, neboť nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jí uskutečňované obchodní transakce ji nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešla).

[55] Za nepřipadnou lze považovat i polemiku stěžovatelky ohledně nesprávného výkladu rozsudku SDEU ze dne 7. 12. 2011, ve věci C-285/09, a ohledně toho, že krajský soud v rozsudku nesprávně a vnitřně rozporně zaměňuje situace neuznání nároku na odpočet daně z důvodu neprokázání podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH, odmítnutí nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodného řetězce a nevzniknutí nároku na odpočet daně. Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že v rozsudku C-285/09 Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že nárok je nutné „odepřít“, avšak krajský soud ve svém rozhodnutí závěry tohoto rozhodnutí parafrázoval tak, že nárok na odpočet „nevznikne“. Uvedená skutečnost však neměla žádný vliv na věcné posouzení věci. Krajský soud totiž

z dané skutečnosti nedovožoval žádné důsledky, které by byly s to ovlivnit postavení stěžovatelky. Není totiž pravdivé tvrzení stěžovatelky, že by krajský soud uvedl, že v případě, kdy nárok na odpočet daně nevznikne, je zbytečné provádět vědomostní test. Z pasáže citované stěžovatelkou [*„V neposlední řadě je třeba uvést, že zásady neutrality nebo právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku, tj. že takové osobě nemůže nárok na odpočet DPH ani vzniknout (srov. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2011, ve věci C-285/09), přičemž logicky v tomto případě je nadbytečné provádět zmíněný vědomostní test.“*]

plyne, že krajský soud stál na názoru, že vědomostní test je nadbytečné provádět, pokud se osoba úmyslně podílela na daňovém úniku. Tento závěr přitom odpovídá bodu 54 rozsudku SDEU, C-285/09, který lze zcela jistě pro jeho obecnost aplikovat i v nyní projednávaném případě (ačkoliv celý rozsudek C-285/09 se týká osvobození od daně, jak správně připomíná stěžovatelka).

[56] Stejně tak nelze přisvědčit tomu, že by krajský soud v rozsudku svévolně zaměňoval institut neuznání nároku na odpočet pro z důvodu neprokázání splnění hmotněprávních a formálních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH a institut odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodného řetězce. Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že otázku prokázání splnění hmotněprávních a formálních podmínek pro uznání nároku na odpočet dle § 73 a § 73 zákona o DPH je nutno rozlišovat od situace podvodu na dani. Zkoumání podvodu na dani má přitom své místo až v případě předchozího prokázání splnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Z rozsudku krajského soudu je však naprosto zřejmé, že krajský soud posuzoval situaci, kdy byl stěžovatelce nárok na odpočet daně odepřen z důvodu zapojení do podvodného řetězce, a zabýval se okolnostmi rozhodnými právě pro tuto situaci.

[57] Obsahu spisu pak neodpovídá ani tvrzení stěžovatelky, že prvostupňový správce daně odmítl nárok na odpočty uznat s odkazem na § 72 a § 73 zákona o DPH i na účast stěžovatelky na daňovém podvodu, a že tento závěr změnil žalovaný až v odvolacím řízení, když odvolání zamítl z důvodu existence daňového podvodu. Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně nárok na odpočty související s výše uvedenými obchodními případy odmítl stěžovatelce z důvodu jejího zapojení do podvodného řetězce. To muselo být zřejmé i stěžovatelce, která proti tomuto závěru v odvolání rozsáhle brojila. Je přitom pravdivé tvrzení krajského soudu, že v odvolání stěžovatelka explicitně nenapadala existenci podvodu na dani, zabývala se primárně tím, zda o daném podvodu věděla, či mohla a měla vědět (k tomu viz bod 14 odvolání, kde stěžovatelka uvedla, že *„nerozporuje skutečnost, že v řetězci dodávek byl spáchán podvod na dani, nicméně zásadním způsobem nesouhlasí s tím, že by o této skutečnosti věděla nebo vědět mohla“*).

[58] Za důvodné pak nelze považovat ani další kasační námitky.

[59] Vytýká-li stěžovatelka orgánům finanční správy, že neprokázaly, že smyslem transakcí mělo být získání daňové výhody, je nutné ji odkázat na výše uvedenou citaci rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, ve kterém zdejší soud uvedl, že prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, a to z důvodu nekontaktnosti, nespolupráce či nesolventnosti některého ze článků řetězce vedoucí

pokračování

k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání. Dodal, že po orgánech finanční správy proto nelze požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. *„Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu. Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění.“* Citovaným požadavkům přitom orgány finanční správy v nynější věci dostaly. Uvedly, že společnost Black Service je nekontaktní, a popsaly, na základě jakých okolností tuto skutečnost zjistily. Stejně tak konstatovaly, že nekontaktnost daně společnosti znemožňuje ověření správnosti jejích daňových přiznání, a shromáždily takové indicie, ze kterých bylo lze dovodit, že cílem zkoumaného jednání bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění („znekontaktnění“ společnosti Black Service, její předchozí prokázané zapojení do podvodu na dani, výběry hotovosti z jejího účtu ihned po připsání částek atp.).

[60] Ke zrušení napadených rozhodnutí orgánů finanční správy pak nemohou vést ani tvrzení stěžovatelky týkající se nesprávnosti výzvy správce daně ze dne 16. 8. 2016, č. j. 1425435/16/2809-60561-609292. Ačkoliv lze souhlasit se stěžovatelkou, že krajský soud se s námitkou týkající se dané výzvy nevypořádal zcela adekvátně, je nutno zopakovat, že krajský soud se zabýval jádrem věci a v rozsudku jednoznačně posoudil otázku unesení důkazního břemene správcem daně i otázku stěžovatelčiny dobré víry (stěžovatelka sama přitom námitku týkající se dané výzvy začlenila do žalobního bodu věnujícího se důkaznímu břemenu a vztáhla ji ke své dobré víře). K jádru samotné námitky ohledně výzvy správce daně ze dne 16. 8. 2016, č. j. 1425435/16/2809-60561-609292, pak kasační soud uvádí, že stěžovatelka má pravdu, uvádí-li, že důkazní břemeno ohledně všech okolností rozhodných pro odepření nároku na odpočet daně nese správce daně. Je to tedy správce daně, kdo má prokázat, že existuje podvodné jednání a že subjekt požadující nárok na odpočet daně o svém zapojení do takového jednání věděl, či vědět mohl a měl (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Prokáže-li přitom správce daně, že *„daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (viz rozsudek SDEU Mahagében, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinut se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek Federation of Technological Industries a další, věc C-384/04, body 32 a 33). Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (rozsudky NSS ze*

dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, věc *ALADIN plus*, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 44; rozsudek ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014-52, ve věci *ROYAL ADVERTISING*, bod 45; a také – i když se tomu stěžovatelka brání – rozsudek ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, věc *JET GROUP*). Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno stricto sensu, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání.“ (rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Výzvu správce daně ze dne 16. 8. 2016, č. j. 1425435/16/2809-60561-609292, ve které správce daně stěžovatelku formálně vyzval k prokázání toho, že přijala opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby se přesvědčila, že se nestane součástí daňového podvodu, tedy nelze ve své podstatě materiálně vnímat jinak, než jako poskytnutí prostoru pro takové vyvinění se ze závěrů správce daně stran zapojení stěžovatelky do podvodu. Uvedenou výzvou správce daně informoval stěžovatelku o jím zjištěných informacích (prokazujících zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce) a umožnil jí předložit správci daně další (dosud nepředložené) důkazní prostředky, které by osvědčily např. právě to, že stěžovatelka se chovala dostatečně obezřetně a přijala adekvátní opatření. Na samotné výzvě tedy nelze za situace, kdy správce daně odpočet stěžovatelce finálně odepřel s odkazem na naplnění podmínek pro jeho odepření z důvodu zapojení do podvodného řetězce, a ne např. s odkazem na neunesení důkazního břemene, shledat nic nezákonného. Vydání předmětné výzvy tedy nezpůsobuje nezákonnost napadených rozhodnutí.

[61] K nutnosti zrušení rozsudku krajského soudu pak konečně nevedou ani kasační námitky týkající se tvrzené „trestní“ povahy proběhnuvšího řízení. Stěžovatelka v žalobě tvrdila, že důkazní řízení v její věci je „*ve své podstatě shodné s řízením správním, či trestním, neboť důkazní břemeno je výlučně na straně správce daně stejně tak, jak je tomu v řízení správním na straně správních orgánů, resp. v řízení trestním na orgánech činných v trestním řízení*“. Odkázala na rozsudek zdejšího soudu týkající se přestupkového řízení, ve kterém bylo konstatováno, že skutkový stav věci musí být prokázán bez pochyby, a tvrdila, že pokud existují o celé skutkové podstatě byt jen částečné pochybnosti, je nutno postupovat podle zásady *in dubio pro reo*. Uvedenou námitku krajský soud vypořádal zcela adekvátně s jejím zněním, když konstatoval, že „[v] dané věci se nejedná o žádné trestní obvinění, a pokud nejsou splněny podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH a jsou prokázány již výše zmíněné okolnosti svědčící o zapojení žalobce v podvodném řetězci, přičemž žalobce neuspěje v již zmíněném vědomostním testu, nemůže taková zásada trestního práva být uplatněna v daňovém řízení.“ Pokud nyní stěžovatelka připomíná, že výsledkem daňového řízení nebylo pouze doměření daňové povinnosti, nýbrž i vznik penále (kteréžto je podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, trestem), je nutno uvést, že takto předmětná žalobní námitka koncipována nebyla. Dodát pak lze, že závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, že „*penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod*.“ nelze vykládat tak, jak činí stěžovatelka a dovozovat, že pro jakékoliv daňové řízení, jehož výsledkem je kromě stanovení daňové povinnosti i vznik povinnosti uhradit penále by měly bezpodmínečně platit veškeré zásady trestního práva a že by tedy např. v nynějším řízení krajský soud pochybil, odkázal-li (a to jen částečně) na rozhodnutí žalovaného o

pokračování

odvolání. I po vydání usnesení rozšířeného senátu platí, že v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí lze odkazovat na toto odůvodnění; není totiž smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené – srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 30, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47). Ostatně, sám rozšířený senát v citovaném usnesení poznamenal, že garance týkající se trestní povahy penále „se nevztahují ani na úrok z prodlení, ani na samotnou vyměřenou či doměřenou daň, korespondují-li svým podstatným účelům.“

[62] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že kasační námitky důvodnými neshledal. Ztotožnil se s nosnými závěry správních orgánů a krajského soudu obsaženými v jejich rozhodnutí. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani polemiku stěžovatelky s jejich argumentací.

[63] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[64] Ve věci Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[65] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, 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.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. srpna 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu