



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 žalobce: **ARMOSTAV MÍSTEK, s. r. o.**, se sídlem Collo-louky 2151, Frýdek - Místek, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 6. 2020, č. j. 22 Af 33/2016 - 108,

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] Dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 10. 2014, č. j. 2832747/14/3207-24802-803447, č. j. 2832761/14/3207-24802-803447, a ze dne 1. 4. 2015, č. j. 1205766/15/3207-51522-803447, č. j. 1205893/15/3207-51522-803447, a č. j. 1205998/15/3207-51522-803447, a platebním výměrem ze dne 7. 10. 2014, č. j. 2832866/14/3207-24802-803447, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) stanovil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období srpen až prosinec roku 2012 a leden roku 2013 a vyznamenal jej o jeho zákonné povinnosti uhradit související penále.

[2] Rozhodnutím ze dne 2. 2. 2016, č. j. 4226/16/5300-21441-704561 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a uvedené platební výměry potvrdil. Přisvědčil správci daně, že bylo namístě žalobci neuznat jím nárokováné odpočty DPH související s nákupy betonářské oceli, neboť žalobce byl účasten podvodu na této

dani, v rámci kterého jeho přímí dodavatelé, obchodní společnosti Obchody FM, s. r. o. (IČO: 29391105, dne 17. 6. 2016 vymazána z obchodního rejstříku; dále též „Obchody FM“), CONEDERE, s. r. o. (IČO: 28986466; dále též „CONEDERE“), a MIRO TRADE, s. r. o. (IČO: 28472501; dále též „MIRO TRADE“) neodvedli DPH. Žalobce přitom věděl, či alespoň vědět mohl a měl, že se účastní řetězce zasaženého podvodem.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), který ji zamítl rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí.

[4] Krajský soud se ztotožnil s orgány finanční správy, že ve všech třech obchodních řetězcích existovaly objektivní skutečnosti, ze kterých vyplývá, že žalobce věděl, případně vědět mohl a měl, že je součástí podvodu na DPH. Žalobce však tyto nestandardní okolnosti ignoroval, nepřijal rozumná opatření a nepostupoval s náležitou obezřetností. Krajský soud nerozporoval tvrzení žalobce, že na trhu s betonářskou ocelí došlo ke změně situace, kdy bankovní instituce zavedly bezpečnostní limity na množství dodávané oceli a společnosti začaly obchodovat ve spolupráci se zprostředkovateli a menšími dodavateli. Dodal však, že právě na základě takových dynamických změn na trhu měl žalobce dbát zvýšené míry obezřetnosti a pečlivosti, aby zamezil případné účasti na obchodech v podvodných řetězcích. To však žalobce i přes svou letitou zkušenost neučinil. K jednotlivým žalobcem zpochybňovaným objektivním okolnostem (tj. okolnostem majícím svědčit o tom, že žalobce o podvodu věděl, či vědět mohl a měl) krajský soud uvedl, že ačkoliv je pravdou, že český právní řád nevyžaduje, aby společnosti měly sídlo, ze kterého fakticky vykonávají svou činnost, a aby svoji činnost prezentovaly veřejně, tyto skutečnosti jsou dílčími znaky, které vypovídají o tom, že takové společnosti mohou být založeny k vylákání daňové výhody. Skutečnost, že tyto společnosti existují jen krátkou dobu a navíc toliko „virtuálně“, jsou obvykle pro obezřetného obchodníka s letitou praxí na trhu vhodnou indicií neserióznosti takových společností a zvýšeného rizika při vzájemném obchodování. Krajský soud pak v rozsudku uvedl i to, že žalobce v průběhu daňového řízení ani v žalobě nepředložil žádné racionální odůvodnění, proč byly v řízení zajištěny vzhledově prakticky totožné smlouvy na totožné zboží pouze s odlišným dodavatelem. Konstatoval dále, že není podstatné, zda M. V. oprávněním k zastupování pro jednání za společnosti MIRO TRADE a CONEDERE disponoval, nebo nikoliv, nýbrž to, že žalobce tuto skutečnost nijak neověřoval, přestože z veřejných seznamů bylo zjevné, že jednatelem těchto společností jsou jiné osoby. Obě uvedené společnosti nadto měly virtuální sídlo a nedostatečně se prezentovaly ve veřejném prostoru. Jako objektivní skutečnost bylo pak dle názoru soudu nutno vnímat i okolnosti týkající se smluvní pokuty a rozhodčí doložky obsažených ve smlouvě se společností MIRO TRADE. Dle soudu je fakt, že žalobce si své dodavatele ověřoval v obchodním rejstříku a systému VIES dílčím krokem, kterým žalobce mohl přispět k zamezení účasti na podvodu. Při tomto nahlédnutí do obchodního rejstříku si žalobce mohl povšimnout, že u všech společností sjednává obchody s jinými osobami, než s jednatelem, že u společnosti MIRO TRADE došlo krátce před zahájením spolupráce k převodu společnosti na jinou osobu, nebo že tyto společnosti mají virtuální sídla. Tyto skutečnosti jsou dostatečným prvotním signálem nestandardních obchodních praktik a po žalobci v takové situaci bylo možno požadovat zvýšenou míru obezřetnosti a prověřování. Krajský soud neshledal důvodné ani další žalobní námitky, a

pokračování

žalobu proto jako nedůvodnou zamítl. Plné znění rozsudku je přístupné na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

III.

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rekapitulovanému rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V této (a v jejím doplnění) uvedl, že krajský soud i žalovaný nesprávně a nepřezkoumatelně (nedostatečně) posoudili otázku tzv. objektivních okolností, tj. otázku, zda stěžovatel o podvodu věděl, či alespoň vědět mohl a měl. Stěžovatel byl názoru, že orgány finanční správy a krajským soudem akcentované objektivní okolnosti nejsou ve vztahu příčinné souvislosti s podvodem na DPH. Poukazoval pak i na doktrínu tzv. jediného možného vysvětlení a na to, že orgány finanční správy tvrzené objektivní okolnosti ve své podstatě představují okolnosti zpochybňující samotné uskutečnění deklarovaného plnění. V dalším textu kasační stížnosti pak stěžovatel obsáhle polemizoval s jednotlivými objektivními okolnostmi, kterými orgány finanční správy a krajský soud odůvodnily závěr stran toho, že stěžovatel o podvodu na dani věděl, nebo vědět mohl a měl (stěžovatel zejména nesouhlasil s tím, že mu bylo kladeno k tíži, že společnost Obchody FM byla nově založenou obchodní společností; že u společnosti MIRO TRADE došlo v době před uzavřením obchodů ke změně statutárního orgánu na 21 letou ženu bez zkušeností v oboru; že společnosti FM Obchody a MIRO TRADE měly virtuální sídlo a nikterak se veřejně neprezentovaly; že stěžovatel se společnostmi MIRO TRADE, Obchody FM a CONEDERE nejednal přímo, nýbrž prostřednictvím třetích osob, u nichž ani nezjišťoval, zda jsou oprávněny jednat za daného dodavatele; že jednatel společnosti Obchody FM byl slovenský občan; že C. Z. S. nepobíral za svoji činnost žádnou provizi; že za doby jednatelství C. Z. S. se společnost STELCO, s.r.o. dostala do konkurzu; že ve smlouvě mezi stěžovatelem a obchodní společností MIRO TRADE byla uvedena velmi vysoká smluvní pokuta a rozhodčí doložka pro Národní rozhodčí soud s.r.o.; že dodavatelé stěžovatele byli uměle vloženi do obchodního řetězce a že u nich nedocházelo ke skladování přeprodávaného zboží). Brojil i proti závěru krajského soudu, že v průběhu daňového řízení ani v žalobě nepředložil žádné racionální odůvodnění, proč byly v řízení zajištěny vzhledově prakticky totožné smlouvy na totožné zboží pouze s odlišným dodavatelem. Podle stěžovatele krajský soud nepostupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se požadavků na objektivní okolnosti. Dále stěžovatel tvrdil, že orgány finanční správy neprokázaly, jaké bylo standardní fungování na trhu s betonářskou ocelí v posuzovaném období, a toto nesrovnaly se situací stěžovatele. Stěžovatel v této souvislosti poukazoval i na to, že orgány finanční správy u prakticky obdobných obchodních případů realizovaných se společností AXON spol. s r.o. stěžovateli nároky na odpočet daně uznaly.

[6] V dalším textu kasační stížnosti stěžovatel tvrdil, že v průběhu realizace předmětných obchodních transakcí vynaložil veškeré úsilí, aby eliminoval možná rizika a přijal veškerá adekvátní preventivní opatření. V obchodním rejstříku ověřil existenci daných dodavatelů a osoby oprávněné za ně jednat. V systému VIES pak ověřil plátcovství DPH a daňové identifikační číslo. Při tom nebyly zjištěny žádné významné nesrovnalosti, které by odůvodnily přijetí zvláštních kontrolních mechanismů. Stěžovatel přesto učinil řadu dalších opatření za účelem eliminace podnikatelských rizik. Uzavřel písemné rámcové smlouvy a vedl podrobnou dokumentaci k jednotlivým obchodům (objednávky činil e-mailem a kromě faktur měl k obchodům k dispozici dodací listy, certifikáty ke zboží a

CMR listy). Znal původ kupovaného zboží a toto po jeho převzetí kontroloval. Zboží hradil pomocí převodu na bankovní účet, a to až po jeho převzetí. Cena zboží pak byla cenou obvyklou. Stěžovatel byl proto přesvědčen, že přijal veškerá možná preventivní opatření. Není mu zřejmé, co dalšího měl učinit. Orgány finanční správy ani krajský soud stěžovateli nesdělily, jaká další opatření (která by po stěžovateli bylo lze požadovat a která by s vysokou mírou pravděpodobnosti vedla k odhalení podvodu) měl učinit. Dle stěžovatele přitom není součástí obvyklého prověřování pátrání po faktickém sídle dodavatele, provádění identifikace osoby podepisující smlouvu či prověřování prezentace dodavatele na internetu. Žalovaný ani krajský soud přitom komplexně neposoudili stěžovatelem učiněná opatření, resp. nezpochybnili, že stěžovatel byl ohledně daných obchodů v dobré víře. Stěžovatel byl dále názoru, že stát nevytvořil podmínky pro to, aby byl stěžovatel schopen podvod rozpoznat, a naopak přenesl veškeré kontrolní požadavky na stěžovatele. Stěžovateli nelze klást k tíži, že v roce 2012, kdy docházelo k předmětným obchodům, nebylo ze strany státu přijato žádné preventivní opatření (např. kontrolní hlášení). Stěžovatel nebyl správcem daně upozorněn na to, že betonářská ocel je rizikovou komoditou. Správce daně pak rejstříkový soud neuvědomil o tom, že některé předmětné společnosti mají zapsáno virtuální sídlo.

[7] Stěžovatel dále požadoval, aby byla v jeho věci položena předběžná otázka Soudnímu dvoru Evropské unie (dále též „SDEU“), zda okolnosti zjištěné v jeho věci zakládají možnost odepření nároků na odpočet DPH pro účast na podvodu. Stěžovatel položení předběžné otázky považoval za potřebné, neboť Nejvyšší správní soud (na rozdíl od SDEU) dle jeho názoru po daňových subjektech požaduje provádět základní ověřování v rámci prevence, a to aniž by již existovaly jakékoliv nesrovnalosti. V doplnění kasační stížnosti pak stěžovatel poukazoval na stanovisko generální advokátky SDEU ve věci vedené pod značkou C-4/20, na základě kterého by zdejší soud měl dle názoru stěžovatele položit SDEU předběžnou otázku ohledně vztahu ručení příjemce zdanitelného plnění dle § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce.

[8] Z výše uvedených důvodů stěžovatel požadoval, aby Nejvyšší správní soud položil předběžnou otázku SDEU, případně aby zrušil napadený rozsudek krajského soudu a rozhodnutí o odvolání a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se s kasačními tvrzeními stěžovatele neztotožňuje. Odkázal v podrobnostech na rozhodnutí o odvolání, své vyjádření k žalobě, rozsudek krajského soudu a spisový materiál. Dodal, že v rozhodnutí o odvolání adekvátně popsal zjištěné objektivní okolnosti, ze kterých plynulo, že stěžovatel o podvodu věděl, nebo vědět mohl a měl. Tyto je přitom nutno hodnotit ve vzájemné souvislosti. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný. Za nedůvodné pak žalovaný označil i kasační námitky týkající se přijetí rozumných opatření učiněných za účelem eliminace zapojení do podvodu. Stěžovatel nedostatečně prověřoval své dodavatele, nezajímal se o sídlo dodavatelů, neověřoval si, zda jedná s osobami oprávněnými jednat za dodavatele. K doplnění kasační stížnosti žalovaný konstatoval, že není názoru, že by stručná zmínka generální advokátky uvedená ve stanovisku k věci C-4/20 zakládala nutnost položení předběžné otázky SDEU, nadto za situace, kdy daný případ vůbec nesměřuje k vyjasnění

pokračování

takové případné otázky. Žalovaný pak dodal i to, že smyslem odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení do podvodného řetězce není získání peněžních prostředků pro rozpočet. Tímto smyslem je ochrana systému DPH. Výše odepřeného odpočtu DPH tedy dle žalovaného nemusí nutně odpovídat výši neodvedené DPH. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[10] Stěžovatel podal k vyjádření žalovaného repliku, ve které zopakoval, že existence rozhodčí doložky objektivně nemohla v průměrně rozumném daňovém subjektu vzbudit podezření o zapojení do podvodného řetězce, a to ani ve spojení s dalšími zjištěnými okolnostmi. Stěžovatel setrval i na názoru, že preventivní opatření, jejichž neučinění mu žalovaný vytýkal, po něm nebylo možno racionálně požadovat. Dodal, že i kdyby tato učinil, nezabránil by své účasti na podvodu (pokud by např. vyžadoval potvrzení o oprávněnosti obchodních zástupců jednat za dodavatele, toto by pravděpodobně obdržel). Zdůraznil, že i přes absenci veřejné prezentace a faktických sídel jeho dodavatelů, došlo k dodání zboží. Stěžovatel dále poukázal na rozsudky zdejšího soudu ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019 - 33, a ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 - 37. Zopakoval i to, že orgány finanční správy ani krajský soud adekvátně nezohlednily, že betonářskou ocel stěžovatel nakupoval jako materiál nutný pro výrobu a že při výběru byl limitován podmínkami na trhu. Stěžovatel pak dále setrval na svém názoru, že je nutno položit předběžnou otázku SDEU týkající se přednosti institutu ručení příjemce zdanitelného plnění. Její nepoložení vede ke zvýšení nejistoty daňových subjektů. Stěžovatel pak s odkazy na judikaturu rozporoval i tvrzení žalovaného, že smyslem odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodu je ochrana systému DPH (a nikoliv navrácení chybějících finančních prostředků) a že výše odepřeného odpočtu DPH nemusí nutně korespondovat s výši neodvedené daně. V závěru kasační stížnosti pak stěžovatel uvedl, že svoji kasační stížnost rozhojňuje o námitku, že žalovaný nijak neověřoval, zda zjištěná daňová ztráta nebyla v době vydání napadených rozhodnutí alespoň částečně uhrazena.

VI.

[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 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Jelikož stěžovatel v kasační stížnosti namítl mj. i nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, zabýval se kasační soud předně tímto stížným důvodem. Bylo by totiž předčasné zabývat se dalšími kasačními námitkami, pokud by bylo napadené rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné.

[14] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[15] Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz>, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75).

[16] Nejvyšší správní soud také připomíná, 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, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Povinností správního soudu není 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, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, III. ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Např. v nálezu ze dne 12. 2. 2009 vydaném pod sp. zn. III. ÚS 989/08 Ústavní soud uvedl, že: „[n]ení 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). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Takovými vadami rozsudek krajského soudu netrpí. Krajský soud se přezkoumatelně vypořádal s jádrem žalobní argumentace stěžovatele. Adekvátně se zabýval zejména tím, zda orgány finanční správy pochybily, pokud odňaly stěžovateli jím nárokové odpočty daně. Zabýval se pak i souvisejícími žalobními námitkami stěžovatele (změnou na trhu s betonářskou ocelí, jednotlivými tvrzeními stěžovatele zpochybňujícími zjištěné objektivní okolnosti atp.). Nutno dodat, že předmětná žaloba byla značně obsáhlá, resp. obsahovala značné množství námitek. Jak přitom zdejší soud uvedl v rozsudku ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, v takovémto případě krajský soud nemusí nutně volit cestu vypořádání se s každou dílčí žalobní námitkou, ale naopak proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí: „Pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat

pokračování

„přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovalo k nekonečnému „ping pongu“ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými.“ Krajský soud postupoval v intencích uvedeného. Nejvyšší správní soud proto neshledal námitku poukazující na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu důvodnou.

[17] Stěžovatel dále poukazoval na stížní důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení platí, že kasační stížnost lze podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

[18] Namítaný kasační důvod tedy zahrnuje tři možné situace. Za první může jít o situaci, kdy došlo k vadě řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Tak je tomu tehdy, pokud skutková podstata je se spisy v rozporu, pokud skutkový materiál, jinak dostačující k učinění správného skutkového závěru, vedl k jiným skutkovým závěrům, než jaký učinil rozhodující správní orgán. Skutková podstata dále nemá oporu ve spisech, chybí-li ve spisech skutkový materiál pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, přičemž tento materiál je nedostačující k učinění správného skutkového závěru. Za druhé dopadá tento důvod na situaci, kdy při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto vytýkanou vadu měl soud napadené rozhodnutí zrušit. K této situaci Nejvyšší správní soud uvádí, že intenzita porušení řízení před správním orgánem musí být v přímé souvislosti s následnou nezákonností jeho rozhodnutí. Třetí možnost pokrytá citovaným ustanovením § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. se týká nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost, kterou je třeba posuzovat vždy ve spojení se zněním konkrétního rozhodnutí.

[19] Žádné takové vady Nejvyšší správní soud neshledal. Podle názoru kasačního soudu byl skutkový stav zjištěn dostatečně, přičemž při jeho zjišťování nedošlo k žádným vadám, pro které by bylo nutno přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, resp. jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí. Rozhodnutí orgánů finanční správy nelze považovat ani za nepřezkoumatelná, nesrozumitelná, či jinak vadná. Tato jsou přesvědčivým a vyčerpávajícím způsobem odůvodněna a odpovídají právní úpravě a konstantní judikatuře správních soudů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007 - 84, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008 - 109, ze dne 28. 3. 2013, č. j. 7 As 92/2012 - 41, ze dne 16. 7. 2014, č. j. 3 As 111/2013 - 25). V rozhodnutí orgánů finanční správy přitom zdejší soud neshledává ani stěžovatelem tvrzený „logický rozpor“ mající spočívat v tom, že žalovaný svoje závěry ohledně podvodu na dani založil mj. na skutečnostech, na kterých předtím založil svoje pochybnosti o faktické realizaci předmětných plnění. Je běžné, že správce daně některé pochybnosti zjištěné při ověřování splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně využije i pro závěr o existenci podvodu na dani. Jedná-li se o skutečnosti mající relevanci z pohledu podmínek pro odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodu na dani, nelze na daném postupu shledávat nic nesprávného či nelogického. Ze zpráv o daňové kontrole

i z rozhodnutí o odvolání přitom zcela jednoznačně plyne, že důvodem odepření nároků na odpočet daně nebylo neprokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, nýbrž zapojení stěžovatele do podvodu na dani.

[20] Nejvyšší správní soud se dále zabýval jádrem dané věci, tedy otázkou, zda bylo namíste stěžovateli neuznat jím uplatňované nároky na odpočet daně související s nákupy zboží (betonářské oceli) od společností Obchody FM, MIRO TRADE a CONEDERE z důvodu zasažení předmětných dodávek podvodem na DPH.

[21] Nejvyšší správní soud předesílá, že se danou věcí již jednou zabýval v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 - 56, kterým zrušil předcházející rozsudek krajského soudu vydaný v této věci (tj. rozsudek ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016 - 60). Na tento rozsudek odkazuje a dodává, že podvody na dani z přidané hodnoty se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu. 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 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).*“

[22] Citovanou judikaturu SDEU přebírá i Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odepřít 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 odepření 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-

pokračování

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*).“

[23] 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 ztrátu 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).

[24] 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). V tomto kroku je přitom nutno adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí (pouze existence chybějící daně nezakládá podvod, viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, či ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43). 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 jej obchodní aktivity

nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Podotknout přitom lze, 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 popsaneho testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií 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 (rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019 - 39).

[25] Stěžovatel v kasační stížnosti nerozporuje, že se podvod na dani stal. Tvrdí však, že o tomto podvodu nevěděl, ani vědět nemohl, a že učinil adekvátní opatření, aby se účasti na podvodu vyhnul (resp., že orgány finanční správy neprokázaly opak).

[26] Nejvyšší správní soud předesílá, že jak orgány finanční správy, tak krajský soud se otázkou zapojení stěžovatele do podvodu na dani a otázkou jím uplatněných preventivních opatření řádně zabývaly a Nejvyšší správní soud se s jejich nosnými závěry ztotožnil, a plně je proto přejímá. K věci pak zdejší soud dodává (ke kasační argumentaci) následující.

[27] I podle názoru kasačního soudu byly v nynější věci dány takové indicie, které ve svém souhrnu měly ve stěžovateli vzbudit podezření o nestandardním průběhu předmětných obchodních transakcí (tzv. objektivní okolnosti ve smyslu výše uvedené judikatury). Nesouhlasí tedy s opačnými závěry stěžovatele.

[28] Poukázáno budiž předně na skutečnosti plynoucí z veřejných rejstříků (které stěžovatel tvrzeně prověřoval). Z těchto bylo lze (vedle toho, že se jedná o jednočlenné obchodní společnosti) zjistit mj. i to, že společnost Obchody FM byla do obchodního rejstříku zapsána pouze několik měsíců před započatím obchodní spolupráce se stěžovatelem, přičemž u společností MIRO TRADE a CONEDERE došlo v rozhodné době ke změně osoby jednatele a společníka. Dále z nich plynulo, že osoby jednatelů uvedené v obchodním rejstříku nebyly osobami, se kterými stěžovatel většinou jednal a sjednával konkrétní obchody. Toho si byl ostatně jednatel stěžovatele vědom. Uvedl, že s jednatelkou společnosti MIRO TRADE nekomunikoval a nikdy ji neviděl; nikdy neviděl ani jednatele Obchody FM Štefana Vlčíka. Bylo mu tedy zřejmé, že jedná povětšinou s osobami, které nejsou jednatelem daných obchodních společností (v případě C. Z. S. se přitom jednalo o osobu, za jejíž jednatelské funkce bylo se společností STELKO, s.r.o. zahájeno insolvenční řízení). Současně stěžovateli nebylo nikdy jednoznačně a průkazně doloženo, že by dané osoby měly jakýkoliv právní titul k jednání za společnosti Obchody FM, MIRO TRADE a CONEDERE

[29] Za objektivní okolnost je pak dále nutno považovat i to, že společnosti Obchody FM, MIRO TRADE a CONEDERE byly do obchodního řetězce vloženy uměle. To bylo ostatně stěžovateli známo. Tuto skutečnost odůvodňoval tím, že na trhu s betonářskou ocelí došlo ke změně situace, kdy bankovní instituce zavedly bezpečnostní limity na množství dodávané oceli a společnosti začaly obchodovat ve spolupráci se zprostředkovateli a menšími dodavateli (k tomu viz výslechy Ing. J. R.). Nejvyšší správní soud je však ve shodě s krajským soudem názoru, že i kdyby bylo toto vysvětlení

pokračování

stěžovatele aprobeováno, nejedená se o skutečnost, která by účast stěžovatele na podvodu vylučovala. Naopak, pokud stěžovatel věděl, že z důvodů specifických podmínek na daném segmentu trhu je nutno zboží nakupovat přes uměle vložené prostředníky, měl věnovat zvýšenou pozornost tomu, o jaké prostředníky se jedná, a zda lze tyto považovat za spolehlivé obchodní partnery. Pokud přitom stěžovatel tvrdí, že byl nucen přes překupníky nakupovat, neboť potřeboval betonářskou ocel pro svoji výrobní činnost, je namístě dodat, že ani v této situaci jistě stěžovatel nebyl nucen betonářskou ocel nakupovat od konkrétních společností, tj. od společností Obchody FM, MIRO TRADE a CONEDERE. Ostatně skutečnost, že šlo o novou obchodní spolupráci s pro stěžovatele neznámými překupníky, do jisté míry vyvrací tvrzení stěžovatele, že dané obchody byly „běžnými obchody v rámci běžného předmětu činnosti.“ Nutno pak dodat, že obchodní společnosti Obchody FM, MIRO TRADE a CONEDERE využívaly tzv. virtuální sídla. Lze sice jistě souhlasit se stěžovatelem v tom, že virtuální sídlo nesvědčí samo o sobě o podvodném charakteru společnosti; toto však představuje důležitou indicii, která by měla v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti a měla by jej motivovat ke zvýšené opatrnosti a k učinění adekvátních preventivních opatření za účelem vyloučení jeho účasti na podvodu na DPH. Pro posouzení věci je přitom nerozhodné, zda orgány finanční správy na existenci virtuálních sídel upozornily rejstříkový soud, či nikoliv (stěžovatelem v této souvislosti odkazovaný rozsudek se týká otázky neprokázání faktické existence nákladů u daně z příjmů, nikoliv otázky podvodu na dani z přidané hodnoty). Za relevantní je pak nutno považovat i to, že společnosti Obchody FM, MIRO TRADE a CONEDERE se neprezentovaly na internetu. I tato skutečnost by měla ve bdělém podnikateli založit pochybnosti o legitimnosti takových společností (to zejména pak za situace, kdy se jednalo o nově uzavřené obchodní spolupráce se společnostmi, které byly pro stěžovatele do té doby neznámými). Tvrdí-li přitom stěžovatel, že absence internetových stránek jeho dodavatelů a virtuální povaha sídla společnosti Obchody FM nebyly v řízení prokázány, je nutno jeho tvrzení vyhodnotit jako opožděná (viz § 104 odst. 4 a § 109 odst. 5 s. ř. s.). Jak správce daně, tak i žalovaný s uvedenými skutečnostmi opakovaně operovali, stěžovatel je nijak nezpochybnil (činí tak až nyní v kasační stížnosti). Nejvyšší správní soud z procesní opatrnosti dodává, že stěžovatel uvedené skutečnosti implicitně potvrdil, když je označoval za nezpůsobilé k prokázání jeho účasti na podvodu. Nelze se proto podívat nad tím, že orgány finanční správy dané otázky braly za nesporné a prokázané. Kasační soud se pak s krajským soudem a orgány finanční správy ztotožňuje i v tom, že za do určité míry nestandardní je nutno považovat i okolnosti týkající se smluvní pokuty a rozhodčí doložky obsažených ve smlouvě se společností MIRO TRADE (viz body 117 až 118 a 120 až 121 rozhodnutí o odvolání).

[30] S orgány finanční správy a krajským soudem je pak nutno souhlasit i v tom, že ačkoliv si stěžovatel byl vědom, resp. měl si být vědom výše uvedených nestandardností a ačkoliv stěžovatel (jako subjekt s mnohaletými zkušenostmi na daném segmentu trhu) vstoupil do obchodní spolupráce v řádech milionů Kč s pro něj do té doby neproověřenými obchodními partnery, neučinil dostatečné kroky k prověření těchto obchodních partnerů a k vyloučení jeho spoluúčasti na podvodu na dani. Za adekvátní opatření v nynější situaci nelze považovat to, že stěžovatel zboží kontroloval a platil za něj bezhotovostně a až po jeho převzetí. Uvedeným postupem stěžovatel předně snižoval své obchodní riziko, tj. riziko, že mu zboží nebude dodáno, nebo bude dodáno např. poškozené. Nesnižoval však riziko svého zapojení do podvodu na DPH. V rámci podvodných řetězců na DPH totiž dochází k faktickému dodání zboží či služeb (řetězec je však „zasažen“ chybějící dani).

Obdobně pak není rozhodné, že stěžovatel nakupoval betonářskou ocel za cenu obvyklou. Obchodování za cenu lišící se od ceny obvyklé není znakem každého podvodného řetězce. Za dostatečné pak nelze považovat ani to, že stěžovatel své obchodní partnery tvrzeně prověřil ve veřejných rejstřících. Z ověření ve veřejných rejstřících naopak plynuly indicie svědčící o nestandardnostech jeho obchodních partnerů (viz výše) a o tom, že stěžovatel jednal v běžném obchodním styku s osobami, které nebyly jednateli těchto dodavatelů (viz rovněž výše). I přesto však stěžovatel nezjišťoval, na základě jakého konkrétního právního důvodu byly dané osoby oprávněny sjednávat obchody za společnosti Obchody FM, MIRO TRADE a CONEDERE (v tomto ohledu se ostatně nyní projednávaná věc odlišuje od věci projednávané zdejším soudem v řízení vedeném pod sp. zn. 7 Afs 420/2018, ve které daňový subjekt jednal se zaměstnancem dodavatele, který byl nadto daňovému subjektu znám, neboť předtím byl zaměstnancem samotného daňového subjektu; v další stěžovatelem odkazované věci sp. zn. 8 Afs 49/2019 se pak osoby jednající za dodavatele daňovému subjektu prokazovaly předložením výpisu z obchodního rejstříku a osvědčení o registraci k DPH – uvedené věci se pak od nynější věci odlišují i v některých dalších orgány finanční správy akcentovaných objektivních okolnostech, k tomu viz texty obou rozsudků č. j. 8 Afs 49/2019 - 33, a č. j. 7 Afs 420/2018 - 37). Nutno pak dodat, že ani skutečnosti, že M. V. byl jednateli stěžovatele údajně představen jednatel společnosti CONEDERE a že C. Z. S. byl uveden na rámcových smlouvách, nemohou dle názoru soudu za nastalých skutkových okolností postačit. Na skutečnosti, že stěžovatel se dostatečně nevěnoval tomu, zda jedná s oprávněnými osobami, nemůže nic změnit ani to, že stěžovateli bylo v průběhu obchodní spolupráce doručeno několik e-mailů podepsaných tvrzeně jednatelkou společnosti MIRO TRADE a jednatel společnosti Obchody FM (k tomu ostatně viz stranu 19 zprávy o daňové kontrole č. j. 2823180/14/3207-05401-803563), jakož ani to, že rámcové smlouvy byly (pravděpodobně) podepsány jednateli daných společností. V této souvislosti nutno zdůraznit, že smlouvy nebyly podepsány oběma smluvními stranami na společném setkání, nýbrž došlo k jejich podpisu jednou stranou a následně druhou stranou, což je za situace uzavírání nové obchodní spolupráce s doposud neproověřenými partnery, jejichž jednatelé nejsou stěžovateli blíže známi, taktéž poměrně nestandardní.

[31] Kasační soud tedy souhlasí s orgány finanční správy a krajským soudem, že na základě zjištěných skutečností nebylo lze osvědčit stěžovatelovu dobrou víru, neboť stěžovatel nepostupoval adekvátně obezřetně a neprovedl nutná preventivní opatření. Pokud přitom stěžovatel tvrdí, že žalovaný ani krajský soud mu nesdělili, jaká další preventivní opatření měl provést, a že mu není zřejmé, co dalšího měl učinit, je nutno uvést, že jak z rozhodnutí o odvolání, tak z rozsudku krajského soudu lze dovodit, v čem bylo jednání stěžovatele shledáno nedostatečným. Z tohoto pak bylo lze dovodit, jaká opatření měl stěžovatel učinit. Bylo-li např. stěžovateli vytýkáno, že adekvátně neověřil, zda jedná s osobami oprávněnými jednat za jeho dodavatele, je zřejmé, že stěžovatel měl např. podrobněji ověřit právě to, zda osoby, se kterými jednal, byly oprávněny uzavírat obchody za společnosti Obchody FM, MIRO TRADE a CONEDERE. Nejvyšší správní soud přitom dodává, že není názoru, že by bylo povinností orgánů finanční správy, či krajského soudu ve všech případech vždy explicitně daňovému subjektu sdělovat, jaká další konkrétní opatření měl učinit. K souvisejícímu odkazu stěžovatele na doktrínu jediného rozumného vysvětlení plynoucí z rozhodnutí England and Wales Court of Appeal (Civil Division) ve spojených věcech Mobilx Ltd & Ors v HM Revenue & Customs [2010] EWCA Civ 517 pak kasační soud uvádí, že cizozemskými rozsudky není vázán. Dále pak dodává, že Odvolací soud pro Anglii a Wales ve zmiňovaném rozsudku

pokračování

pristoupil k aplikaci této zásady až v případě, kdy měl za prokázané, že daňový subjekt využil všech v úvahu přicházejících zdrojů informací, z nichž by mohl zjistit, zda se podílí na daňovém podvodu. Konkrétně soud uvedl, že obchodník, který nevyužije dostupné prostředky k získání informací, nesplňuje objektivní kritéria, která musí být splněna před vznikem jeho práva na odpočet. V projednávané věci si stěžovatel měl být vědom pochybností o legalitě prováděných obchodů, přesto si však neopatřil adekvátní informace o svých obchodních partnerech, např. o tom, kdo za dané společnosti jedná (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58).

[32] Kasační soud nesouhlasí se stěžovatelem ani v tom, že by orgány finanční správy nepřiměřeným způsobem přenášely povinnost provést adekvátní šetření a kontrolní úkony na stěžovatele, resp. že by na něj přenášely veškerou odpovědnost za účast na podvodech. Po stěžovateli nebylo požadováno, aby sám zjistil skutečnosti mimo rámec svých možností, např. to, že jeho dodavatelé jsou pro správce daně nekontaktní a nepodávají řádná daňová přiznání. Po stěžovateli bylo, a dle názoru soudu zcela adekvátně, požadováno, aby dodržel standard přiměřené opatrnosti při uzavírání obchodních vztahů, tj. aby si například adekvátně ověřil, zda osoby, se kterými jedná, jsou oprávněny jednat za společnosti CONEDERE, Obchody FM a MIRO TRADE. Takový postup nepovažuje zdejší soud v situaci uzavírání nových obchodních vztahů se společnostmi plnícími funkci překupníků vložených do obchodního řetězce uměle za nepřiměřený. Stejně tak v nyní posuzované situaci zdejší soud neshledává jako jakkoli nepřiměřené po stěžovateli požadovat, aby věnoval zvýšenou pozornost tomu, zda jeho dodavatelé sídlí na sídlech skutečných, či virtuálních, či zda se tito prezentují ve veřejném prostoru. Na uvedeném přitom nic nemění ani tvrzení stěžovatele, že stát v době realizace zkoumaných obchodních případů nezavedl žádná adekvátní opatření za účelem odhalování podvodných transakcí (např. kontrolní hlášení).

[33] Je tedy nutno ve shodě s orgány finanční správy a krajským soudem uzavřít, že stěžovatel (přínejmenším) postupoval nestandardně, pokud dané obchodní případy realizoval, a tímto svým jednáním vznik podvodu umožnil (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018 - 52), resp. neučinil žádná adekvátní opatření, která by jeho účasti na podvodu zabránila (nebylo přitom povinností orgánů finanční správy upozornit stěžovatele na to, že betonářská ocel je rizikovou komoditou či že jeho obchodní partneři jsou nekontaktní a nedodržují právní předpisy – k tomu viz bod 70 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50).

[34] Ze všech výše uvedených důvodů je tedy nutno přisvědčit krajskému soudu v tom, že orgány finanční správy unesly své důkazní břemeno a prokázaly takové okolnosti, které ve svém souhrnu spolehlivě a jednoznačně odůvodňovaly odnětí stěžovatelem uplatňovaných nároků na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty (na tom nemůže nic změnit ani fakt, že žalovaný v bodě 1 rozhodnutí o odvolání uvedl, zřejmě omylem, nesprávnou adresu sídla společnosti Obchody FM, ani fakt, že zdejší soud se ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že za objektivní okolnost svědčící o podvodu nelze považovat slovenskou národnost jednatele společnosti Obchody FM, skutečnost, že C. Z. S. tvrzeně nedostal za svoji činnost žádnou provizi či skutečnost, že zboží nebylo u dodavatelů stěžovatele skladováno).

[35] Krajskému soudu nelze vytýkat ani další argumentaci. I jeho další závěry odpovídají právní úpravě a judikatuře Nejvyššího správního soudu (vč. judikatury stran objektivních okolností). Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v tom, že stěžovatel v průběhu daňového řízení ani v žalobě nepředložil žádné racionální odůvodnění, proč byly v řízení zajištěny vzhledově prakticky totožné smlouvy na totožné zboží pouze s odlišným dodavatelem. Svoji procesní neaktivitu přitom nemůže „dohnat“ až nyní v kasačním řízení. Nejvyšší správní soud dodává, že na této skutečnosti nestojí jádro argumentace orgánů finanční správy ani krajského soudu. Obdobně je pak nutno vyhodnotit i tvrzení stěžovatele o údajném „překlepu“ v datu uzavření smlouvy se společností CONEDERE. Zdejší soud nesouhlasí ani s názorem stěžovatele, že rozhodnutí orgánů finanční správy jsou nepřezkoumatelná z důvodu absence rozboru a zjištění toho, jaký byl standard na trhu s betonářskou ocelí a jaký byl standard při obchodní činnosti stěžovatele. Výše popsané skutečnosti svědčí o tom, že stěžovatel o podvodu věděl, či vědět mohl a měl, a to aniž by bylo potřebné se detailně a podrobně zabývat situací na trhu s betonářskou ocelí či charakterem ostatní obchodní činnosti stěžovatele. Kasační soud pak dodává i to, že orgány finanční správy dostatečně odůvodnily, proč podmínky pro odnětí odpočtů daně neshledaly u obchodní spolupráce se společností AXON spol. s r.o. (poukázáno budiž zejména na tvrzení správce daně, že uvedená společnost nebyla neznámým subjektem na trhu a měla stabilní vlastnickou strukturu).

[36] Nejvyšší správní soud neshledal ani žádnou jinou vadu či nezákonnost, která by vyvolávala nutnost zrušení rozsudku krajského soudu či rozhodnutí žalovaného. Jejich rozhodnutí mají oporu ve spisu a právní úpravě. Nejvyšší správní soud se proto s jejich nosnými závěry plně ztotožňuje a v plném rozsahu je přebírá. Z důvodu značné obsáhlosti kasační stížnosti (tato čítá 40 stran a byla stěžovatelem doplněna, replika stěžovatele pak čítá 11 stran) pak soud opakuje, že na košaté a obsáhlé podání nemusí soud reagovat stejně obsáhlým rozsudkem. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatele, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48). Povinností správního soudu není 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. III. ÚS 989/08, sp. zn. III. ÚS 961/09, sp. zn. IV. ÚS 919/14).

[37] Nejvyšší správní soud dodává, že nesdílí názor stěžovatele, že by v projednávané věci bylo namístě položit předběžnou otázku SDEU. Stěžovatel položení předběžné otázky považuje za potřebné, neboť Nejvyšší správní soud (na rozdíl od SDEU) dle jeho názoru po daňových subjektech požaduje provádět základní ověřování v rámci prevence, a to aniž by již existovaly jakékoliv nesrovnalosti. V nynější věci však takové závažné nesrovnalosti existovaly již na začátku obchodní spolupráce (nové pro stěžovatele neznámé společnosti, u kterých došlo ke změně v osobách jednatelů a společníků, jednající mj. prostřednictvím osob, které neměly zjevnou právní vazbu na dané společnosti). Zodpovězení předmětné otázky tedy nemá význam pro nynější věc, protože není namístě danou otázku SDEU předkládat (viz rozsudek SDEU ze dne 13. 3. 2001, *PresseunElektra*, C-379/98, bod 39). Důvodem pro předložení předběžné otázky pak dle zdejšího soudu není ani obsah stanoviska generální advokátky SDEU ve věci C-4/20. Tím, zda je nutné položit

pokračování

SDEU předběžnou otázku týkající se vztahu ručení příjemce zdanitelného plnění dle § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, se zdejší soud obsáhle zabýval v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 - 56, tj. v předchozím rozsudku vydaném v této věci. V jeho bodě 48 podrobně zdůvodnil, proč neshledává důvod k položení takové předběžné otázky. Na tomto závěru soud setrvává a není názoru, že by na věci něco měnila stručná zmínka generální advokátky SDEU, učiněná ve stěžovatelském odkazovaném stanovisku nadto *obiter dictum*. Sama generální advokátka uvádí, že SDEU se otázkou vztahu ručení a odepření odpočtu z důvodu zapojení do podvodu nemusí zabývat (z tohoto důvodu ostatně není ani nutné vyčkat na rozhodnutí SDEU v dané věci). Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že nesdílí názor stěžovatele, že by v posuzované věci bylo namístě položit předběžnou otázku SDEU.

[38] Kasační soud přitom nepovažuje ve vztahu k dané věci za zásadní, zda je funkcí odepření nároku na odpočet daně pro zapojení do podvodného řetězce ochrana systému DPH (nebo navrácení chybějících finančních prostředků), či zda výše odepřeného nároku na odpočet musí plně odpovídat výši neodvedené daně. Nezabýval se proto souvisejícími stvrzeními žalovaného ani stěžovatele. Jako nepřipustnou pak kasační soud vyhodnotil námitku stěžovatele (uplatněnou v jeho replice), že orgány finanční správy pochybily, nezabývaly-li se tím, zda již nebyla daň uhrazena. Tuto námitku totiž stěžovatel neuplatnil v žalobě. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. *in fine* brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřipustné. Ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co byl vydán přezkoumávaný akt, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89, či usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2018, č. j. 8 Azs 259/2017 - 67). Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem připuštěno uplatnění skutkových a právních novot, vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89). Stěžovateli přitom nic nebránilo danou námitku vznést již v žalobě. Kasační soud nesouhlasí se stěžovatelem, že by možnost nového vznesení dané námitky bylo lze dovodit z rozsudku zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155. V nynější věci nejde o případ, kdy by v době podání žaloby existovala v dané otázce konstantní judikatura a v mezidobí by došlo k jejímu zásadnímu a překvapivému obratu. V době podání žaloby totiž nebylo správními soudy konstantně judikováno, že otázka úhrady dlužné DPH je pro odepření nároku na odpočet irelevantní. Skutečnost, že v rozsudku ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44, zdejší soud označil danou otázku za podstatnou, tedy nemůže představovat zásadní a nečekaný judikaturní obrat. Nutno dodat, že stěžovatel pouze obecně tvrdí, že orgány finanční správy se měly zabývat tím, zda daň nebyla někým (kýmkoliv) uhrazena. Ve věci sp. zn. 3 Afs 85/2019 přitom daňový subjekt namítal, že jeho konkrétnímu dodavateli byla daň stanovena a tento ji také uhradil.

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

[40] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 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 13. května 2021

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu