



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Wassa s.r.o.**, se sídlem Na Ladech 548/15, Liberec, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2018, čj. 27776/18/5300-22443-702189, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 5. 11. 2019, čj. 59 Af 28/2018 - 70,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 5. 12. 2017, čj. 1462568/17/2609-50522-604007, čj. 1462585/17/2609-50522-604007, čj. 1462603/17/2609-50522-604007, čj. 1462614/17/2609-50522-604007, čj. 1462631/17/2609-50522-604007, čj. 1462639/17/2609-50522-604007, čj. 1462653/17/2609-50522-604007, čj. 1462662/17/2609-50522-604007, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden 2015 až červen 2015 a srpen až září 2015 a současně stanovil povinnost uhradit penále. Platebním výměrem ze dne 5. 12. 2017, čj. 1463208/17/2609-50522-604007, vyměřil správce daně žalobkyni nadměrný odpočet za zdaňovací období říjen 2017. Platebními výměry ze dne 5. 12. 2017, čj. 1463332/17/2609-50522-604007, a čj. 1463422/17/2609-50522-604007, správce daně

žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2017. V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně směřující proti platebnímu výměru za zdaňovací období říjen 2017 a rozhodnutí správce daně potvrdil. Zbylé (dodatečné) platební výměry změnil v části týkající se splatnosti daně. Správní orgány dospěly k závěru, že přijatá zdanitelná plnění (dodávky technologií pro žalobkyni od společností Cartagena solutions s.r.o., Industrial Pack s.r.o. a extreme pack s.r.o.) byly zatíženy daňovým podvodem. Dále dospěly k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí materiálu deklarovaného na daňových dokladech od společností extreme pack s.r.o. a Verpackung technology s.r.o. a neprokázala, že vyrobila a následně dodala cca 527 tun výrobků označených „set s pěnovými vložkami“ odběrateli NET PRO SERVICE s.r.o. na Slovensko, a tedy neprokázala, že toto plnění v daňovém přiznání oprávněně vykazala jako plnění s intrakomunitárním charakterem ve smyslu § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, ve které zpochybňovala závěry správních orgánů v části týkající se daňového podvodu. Tvrdila, že rozhodnutí správních orgánů jsou nepřezkoumatelná, protože obsahují závěr o neprokázání nároku na odpočet a vedle toho závěr, dle kterého se žalobkyně účastnila daňového podvodu. Vedle toho současně rozhodnutí žalovaného obsahuje závěr, dle kterého o daňovém podvodu žalobkyně věděla, ale i protichůdný závěr, dle kterého o něm vědět měla a mohla. Jestliže finanční správa nepředstavila ucelený systém opatření, která musí daňové subjekty přijmout, aby zamezily účasti na podvodu, nemohla žalobkyně předvídat porušení zájmu chráněného daňovým právem, a proto nemohla jednat zaviněně. Pokud správní orgány shledaly chybějící daň u jejích bezprostředních dodavatelů (Cartagena solutions s.r.o., Industrial Pack s.r.o. a extreme pack s.r.o.), nebyly oprávněny odeprít žalobkyni nárok na odpočet, ale měly aplikovat institut ručení podle § 109 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný veškeré závěry o chybějící dani a existenci podvodu učinil nesprávně jen na základě nekontaktnosti dodavatelů žalobkyně, aniž by prokázal zmizelou daň a porušení principu daňové neutrality. Správce daně vyslechl jednatele společností Cartagena solutions a extreme pack, od nichž mohl zjistit plnění daňových povinností. Pokud tak neučinil, je odpovědný za nedostatečné objasnění skutkového stavu. Přinejmenším část daně se neztratila, protože ji odvedli výhradní dodavatelé do ČR či výrobci při prodeji zboží prvním článkům řetězce. Z rozhodnutí žalovaného také plyne, že k daňovému podvodu došlo uplatněním jiných podvodných údajů obsažených v daňových přiznáních dodavatelů technologií a nemají spojitost se stroji nakoupenými žalobkyní. Žalovaný tím učinil žalobkyni odpovědnou za daňový podvod, který spáchali dodavatelé.

[3] Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné. Přestože by se z jednoho konstatování správce daně mohlo zdát, že žalobkyně neprokázala formální či hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně, z dalších závěrů je zřejmé, že nárok na odpočet neuznal z důvodu zasažení plnění daňovým podvodem. Správním orgánům nelze vytýkat, jestliže na některých místech v obecné rovině nerozlišovaly mezi vědomou či nevědomou účastí na daňovém podvodu. Judikatura pro účely odeprění nároku na odpočet daně nerozlišuje mezi tím, zda daňový subjekt skutečně věděl o tom, že plnění bylo zasaženo podvodem, nebo nevěděl, ale vědět měl a mohl. Oba správní orgány shodně dospěly k závěru

pokračování

o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu a nic jí nebránilo, aby se tomuto závěru bránila. Ačkoli žalovaný výslovně neuvedl, jaká opatření mohla žalobkyně přijmout, aby zamezila své účasti na podvodu, tato opatření vyplývají z logiky věci a toho, jaké indicie svědčící o podvodu nezohlednila. Důvodnou neshledal ani námitku týkající se přednostní aplikace institutu ručení, protože podle judikatury se nejedná o speciální institut ve vztahu k odepření nároku na odpočet daně a každý institut spadá do jiné fáze řízení. V nyní posuzované věci správní orgány ani nezaložily závěr o existenci daňového podvodu pouze na nekontaktnosti dodavatelů, jak tvrdila žalobkyně, ale dostatečně identifikovaly další skutečnosti týkající se obchodu s technologiemi, které jako poslední článek nakoupila právě žalobkyně, z nichž dovodily narušení principu neutrality DPH. Jestliže správce daně vyslechl J. S. (jednatele společností Cartagena solutions a extreme pack) a J. T., nijak to nevyvrací závěr, dle kterého se jednalo o společnosti posléze nekontaktní. Správní orgány uvedly, v čem nekontaktnost spočívala a od kdy nastala. J. T. nebyl podle zjištění správce daně jednatel ani společníkem žádné z korporací obchodujících s technologiemi v jednotlivých řetězcích obchodů, byl pouze zaměstnancem dodavatele extreme pack, resp. smluvním zástupcem dodavatele Cartagena solutions, na kterém leželo obchodování s technologiemi. Není proto zřejmé, z čeho žalobce dovozuje, že jeho výslech mohl prokázat plnění daňových povinností těchto daňových subjektů, natož dalších článků řetězce. J. S. při své výpovědi uvedl, že jako jednatel uvedených společností neměl o jejich chodu žádnou povědomost. Nelze proto rovněž předpokládat, že by jeho další výslech mohl přispět k prokázání plnění daňových povinností. Závěr o podvodu na DPH nemůže zvrátit ani poukaz na částečné odvedení daně reálnými dodavateli (výrobci či výhradními dovozci) stojícími na počátku řetězce. Správní orgány nezpochybnilly plnění veřejnoprávních povinností těchto reálných dodavatelů technologií a řádně odůvodnily, proč považují provedení svědeckých výpovědí statutárních orgánů dodavatelů stojících na počátku řetězce za nadbytečné.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Krajskému soudu vytýká, že nevysvětlil, z jakých věcných důvodů opomenul vzájemně si odporující argumentaci správce daně, ze které není zřejmé, zda nárok na odpočet daně neuznal z důvodu neprokázání podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH nebo jej odepřel z důvodu zapojení do podvodného řetězce, resp. proč mělo odepření nároku na odpočet přednost před jeho neuznáním.

[5] Stěžovatelka žalovanému v žalobě vytýkala, že nepřezkoumatelnost dále zesílil tím, že své rozhodnutí opřel o obě formy účasti na podvodu, tj. o úmysl i nedbalost, dokonce dal stěžovateli v této souvislosti „na vybranou“. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, dle kterého judikatura pro účely odepření nároku na odpočet nerozlišuje mezi tím, zda daňový subjekt věděl, že je plnění součástí podvodu, nebo nevěděl, ale vědět mohl a měl. Podle stěžovatelky je rozlišení mezi vědomou a nevědomou účastí na podvodu rozhodující pro možnost obrany daňového subjektu. V případě vědomé účasti se vyjadřuje ke své poctivosti ve vztahu k vykazování svých veřejnoprávních povinností, oproti tomu nevědomou účast lze označit jako povinnost rozumné péče, která je dána postavením plátce, na nějž stát deleguje část pravomocí při výběru daní. Pro jednotlivce je podstatné, aby znal nejen právní, ale i skutkové důvody (k tomu odkázal na rozsudky NSS ze dne

27. 9. 2018, čj. 4 Afs 156/2018 - 32, ze dne 15. 11. 2018, čj. 9 Afs 15/2018-27, a ze dne 10. 10. 2018, čj. 1 Afs 438/2017 - 32, týkající se práva na seznámení se s podklady, vyjádření se k nim a navržení doplnění dokazování). Nestačí proto prokázání, že si stěžovatelka mohla být podvodného jednání alespoň vědoma, ale podstatná je i forma. Nesouhlasí ani s tím, že by judikatura formy účasti na daňovém podvodu nerozlišovala. Soudní dvůr EU odlišuje poctivost chápanou v tom smyslu, že plátce daňový podvod nespáchal, ani o něm nevěděl, a rozumnou péči jako vyjádření takového chování plátce, který se ani přes přijetí přiměřených opatření o daňovém podvodu dozvědět nemohl (k tomu odkazuje na rozsudky ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel*; ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos*; ze dne 6. 9. 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft*; a stanovisko generálního advokáta ze dne 11. 9. 2014 ke spojeným věcem C-131/13, C-163/13 a C-164/13, a dále na rozsudky NSS ze dne 27. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015 - 47, a ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 - 28). Poukázala rovněž na judikaturu, dle které je vyloučeno zavedení odpovědnosti systému bez zavinění (rozsudky Soudního dvora EU ze dne 11. 5. 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, bod 32; ze dne 21. 2. 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, bod 23; ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, bod 48; ze dne 6. 12. 2012, sp. zn. C-285/11, *Bonik*, bod 42; ze dne 18. 5. 2017, sp. zn. C-624/15 *Litdana*, bod 35). Rozhodnutí žalovaného je tedy nepřezkoumatelné, neboť se opírá o neuznání nároku na odpočet, odepření nároku na odpočet, a to v obou formách zavinění. Napadený rozsudek, který tuto nepřezkoumatelnost aproboval, je tak nezákonný.

[6] V následných doplněních kasační stížnosti stěžovatelka uvedla, že obchodníci stojící na počátku řetězců obchodů odvedli část daně. Správní orgány proto nebyly oprávněny odepřít stěžovateli odpovídající nárok na odpočet daně, který nebyl zasazen žádným daňovým podvodem (do výše daně, která se „neztratila“). SDEU dokonce připouští nárok na odpočet i z fiktivních plnění (k tomu odkázal na rozsudek ze dne 8. 5. 2019, C-712/17, *EN.SA. Srl*). Krajský soud aproboval, že jedna daň byla vybrána třikrát. Nejprve od prvních článků v řetězci, dodavateli stěžovatelky neuznal nárok na odpočet a navíc vybral daň od stěžovatelky formou odepření nároku na odpočet daně. Krajský soud tuto žalobní námitku posoudil nesprávně, resp. ji fakticky nevypořádal. Obdobnou otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 4. 2021, čj. 3 Afs 85/2019 - 44.

[7] Stěžovatelka již v žalobě dále tvrdila, že správní orgány místo odepření nároku na odpočet daně měly aplikovat institut ručení podle § 109 odst. 1 zákona o DPH, což krajský soud vypořádal odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které nejsou tyto dva instituty konkurenční, protože každý spadá do jiné fáze daňového řízení. Takový závěr je podle stěžovatelky nesprávný, což plyne ze stanoviska generální advokátky ze dne 14. 1. 2021, C-4/20, „*ALTI*“ OOD. V něm se přiklonila k tomu, že solidární odpovědnost jako stejně vhodný mírnější prostředek k zajištění daňových příjmů státu má předcházet odepření nároku na odpočet. Nejvyšší správní soud na tento rozpor reagoval v rozsudku ze dne 13. 5. 2021, čj. 7 Afs 265/2020 - 61, kde uvedl, že je analýza generální advokátky příliš subtilní na to, aby zvrátila předchozí judikaturu. Podle stěžovatelky ale lze ručením dosáhnout stejného výsledku jako odepřením nároku na odpočet, tj. sanace daně, která není ve státním rozpočtu. Problematické ale je, pokud je z důvodu volby jednoho z těchto institutů jednotlivců postižen sankcí podřaditelnou pod čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. V nyní posuzované věci byly

pokračování

rozhodnutím žalovaného změněny dodatečné platební výměry, kterými bylo mj. stanoveno penále. To má podle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu povahu sankce (viz usnesení ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014 - 57). Správní orgány proto měly aplikovat mírnější prostředek (ručení). Pokud tam neučinily, porušily zásadu subsidiarity trestní represe a nezákonně postihly stěžovatelku sankcí, které mohla být ušetřena.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, její zamítnutí. Nesouhlasí s tvrzením zpochybňujícím přezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud nebyl povinen budovat odůvodnění na podrobné oponentuře jednotlivých námitek, pokud proti nim postavil ucelený argumentační systém. Judikatura rovněž akceptuje, pokud je v odůvodnění odpověď na námitky obsažena implicitně. V případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním napadeného rozhodnutí lze rovněž odkazovat na toto rozhodnutí. Žalovaný své závěry jednoznačně založil na závěru o vědomém zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH. Vymezené objektivní okolnosti jednoznačně prokazují, že věděla o své účasti na podvodném jednání. Při prokázané úmyslné účasti není potřeba se dále zabývat obezřetností stěžovatelky a tím, jaká přijala opatření. Správní orgány se touto otázkou přesto zabývaly a dospěly k závěru, že se stěžovatelka nemůže dovolávat dobré víry, protože nepřijala dostatečná opatření. Nemůže přisvědčit ani tomu, že by nerozlišoval míru zapojení stěžovatelky. Její argumentace je pouhým slovíčkařením. Judikatura vychází z toho, že daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl nebo minimálně vědět mohl (k tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 Afs 58/2013 - 34). Žalovaný připouští, že ve svém rozhodnutí v bodě 37 použil formulaci „*věděl či alespoň vědět měl a mohl*“, nicméně z rozhodnutí je zřejmé, že identifikoval natolik silné objektivní okolnosti, na jejichž základě bylo jednoznačně namístě učinit závěr o úmyslné účasti stěžovatelky na podvodu. Závěry, dle kterých o účasti stěžovatelka věděla nebo vědět mohla, nelze navíc považovat za rozporné, protože jde jen o různé stupně síly toho stejného závěru, že nárok na odpočet byl uplatněn podvodně, a proto vůbec nevznikl. Argumentaci týkající se nemožnosti odepřít celý nárok na odpočet považuje žalovaný za nepřipadnou. Správce daně nemohl ověřit okolnosti obchodů uvedených na dokladech u přímých dodavatelů stěžovatelky (Cartagena Solutions a Industrial Pack) z důvodu jejich nekontaktnosti, stejně tak nemohl ověřit okolnosti obchodů u subdodavatelů technologií u obchodních společností Destrito a Verpackung technology. K tomu přistoupily nestandardní okolnosti obchodních řetězců. Vzhledem k neustálému vývoji podvodů, které jsou v reakci na judikaturu a zásahy finanční správy stále sofistikovanější, není mnohdy reálné jednoznačně vyčíslit konkrétní chybějící daň, a to nikoliv v důsledku pochybení správce daně. Tím, že do řetězce byly vloženy výše uvedené společnosti jako tzv. missing tradeři, kteří následně „*zmizeli ze scény*“, dochází k zamezení komplexního prošetření případu a přesnému vyčíslení úniku na dani. Jak NSS uvedl v rozsudku ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018 - 47, nelze po správních orgánech požadovat, aby přesně popsaly, který článek jakou měrou profitoval z neodvedení daně. Přisvědčil rovněž tomu, že chybějící daň nelze chápat pouze tak, že by se jednalo o daň, která by byla některým článkem tvrzena, správcem daně stanovena, ale zůstala by neuhrazena. Podle daného rozsudku je stejně jako nyní pro konstatování chybějící daně základní nekontaktnost a nemožnost doměřit daň těmto subjektům. Nelze proto tvrdit, že pokud určitá společnost uhradila část své (pouze tvrzené, nikoli prověřené) daňové povinnosti, došlo k částečné úhradě chybějící daně. Podle rozsudku NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020 - 49,

chybějící daň u jednoho článku řetězce nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu. S ohledem na způsob, jakým byla v nyní posuzované věci identifikována chybějící daň, nelze přisvědčit zkratkovité úvaze stěžovatelky, že částka odvedená do státního rozpočtu představuje část chybějící daně. Pokud jde o odkaz stěžovatelky na rozsudek sp. zn. 3 Afs 85/2019, nelze odhlédnout od skutkové odlišnosti obou věcí. V dané věci byla daňovému subjektu vyměřena daňová povinnost, kterou původně neuhradil, a soud dospěl k závěru, že na základě následné úhrady takto identifikovaná chybějící daň neobstojí. V nyní posuzované věci byla chybějící daň identifikována z důvodu znekontaktnění dodavatelů a s tím související nemožnosti ověřit jakékoliv okolnosti týkající se sporných obchodů. Podvod na DPH navíc nebyl detekován u výhradních dovozců do ČR, u kterých správce daně ani nezpochybňoval, že daň odvedli, ale až u následujících článků řetězce, u kterých došlo k několikanásobnému iracionálnímu zvýšení ceny technologií. Z důvodu nekontaktnosti těchto společností ani nemohl správce ověřit podaná daňová přiznání (zda daň přiznaly a odvedly) a tyto skutečnosti nebylo možné ověřit ani u dodavatelů stěžovatelky.

[9] Podle žalovaného není namístě ani aplikace institutu ručení. Příléhavý je v tomto směru rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2018, čj. 7 Afs 8/2018 - 56, kterým soud tuto problematiku jednoznačně uzavřel tak, že se jedná o dva samostatné instituty mající své místo v jiné fázi řízení. V totožné věci soud rozhodoval podruhé ve stěžovatelkou odkazovaném rozsudku sp. zn. 7 Afs 265/2020 a opět se vyjádřil tak, že ručení nemá přednost před odepřením nároku na odpočet a uvedl, že ani z obsahu stanoviska generální advokátky SDEU neshledává důvod se od uvedeného názoru odchýlit. To platí i pro nyní posuzovanou věc, v níž stěžovatelka nepřednesla takovou protiargumentaci, která by mohla závěrům Nejvyššího správního soudu konkurovat. Krajský soud v Ostravě se sice pokusil názor Nejvyššího správního soudu zvrátit podáním žádosti o posouzení předběžné otázky k SDEU, jeho žádost ale soud shledal jako zjevně nepřipustnou. Naopak je třeba poukázat na to, že odepření nároku na odpočet z důvodu vědomé účasti představuje uznávaný postup (srov. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2010, C-285/09, R, body 50 a 54; či rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Italmoda*, bod 48). Výše odepřené odpočtu tedy nemusí nutně korespondovat s výši neodvedené DPH. Proto ani není nutné, aby byla pro účely odepření nároku na odpočet přesně identifikována škoda, která vznikla státnímu rozpočtu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatelka uplatnila kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Namítá, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, protože z něj není zřejmé, jak krajský soud vyhodnotil argumentaci zpochybňující přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Krajský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit také pro nepřezkoumatelnost spočívající v rozporných závěrech, ze kterých neplyne, zda stěžovatelka neprokázala vznik nároku na odpočet daně,

pokračování

nebo zda jí byl nárok odepřen kvůli účasti na daňovém podvodu. Další důvod nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí spatřuje v hodnocení toho, v jaké formě stěžovatelka naplnila vědomostní složku účasti na daňovém podvodu. Za nesprávné pak stěžovatelka považuje nezohlednění skutečnosti, že část daně uhradili jiné daňové subjekty a dále závěry týkající se vzájemného vztahu odepření nároku na odpočet daně a institutu ručení podle § 109 zákona o DPH.

[13] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou směřující k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Teprve dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz např. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004 - 105, č. 617/2005 Sb. NSS). Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006 - 36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005 - 298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[14] Stěžovatelka předně tvrdí, že krajský soud nevysvětlil, jak dospěl k závěru o nedůvodnosti její žalobní námitky, kterou zpochybňovala přezkoumatelnost závěrů správce daně, protože z něj neplynulo, zda v části týkající se technologií nárok na odpočet daně neuznal z důvodu neprokázání podmínek dle § 72 a § 73 zákona o DPH nebo nárok na odpočet odepřel z důvodu zapojení do podvodného řetězce. Tuto námitku Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou. Krajský soud v bodě 39. napadeného rozsudku podrobně rozebral, jaké závěry správce daně v tomto ohledu učinil, připustil určitou nejednoznačnost jeho závěrů, ale současně jasně uvedl, na základě čeho dospěl k závěru, dle kterého je zřejmé, že nárok na odpočet nebyl uznán z důvodu zasažení plnění daňovým podvodem.

[15] Stěžovatelka dále namítala, že měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit z důvodu nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí spočívající v jejich vnitřní rozpornosti. O nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nesrozumitelnost se dle judikatury jedná také tehdy, není-li nesrozumitelností zatížen samotný výrok (tedy nejsou pochybnosti, o čem a jak správní orgán rozhodl), ale odůvodnění rozhodnutí. Takový závěr lze učinit, je-li rozhodnutí stíženo formulační nesrozumitelností do té míry, že nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2003, čj. 7 A 547/2002 - 24). Tento následek může mít i vnitřní rozpornost odůvodnění rozhodnutí, nejsou-li v důsledku toho z odůvodnění rozhodnutí seznatelné skutečné důvody výroku rozhodnutí. Rozhodnutí ale není nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, je-li rozpor v něm odstranitelný výkladem, tj. nebudou-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku - s přihlédnutím k obsahu spisu a k úkonům správních orgánů a účastníků - pochyby o jeho významu (viz rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, čj. 1 Afs 38/2006 - 72). Pokud by krajský soud přezkoumal rozhodnutí správního orgánu, které bylo samo nepřezkoumatelné, zatížil by tím vadou

nepřezkoumatelnosti i své rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006 - 91). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ne každý dílčí nedostatek odůvodnění založí nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Jak vysvětlil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, přezkoumatelnost rozhodnutí není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost zpravidla pro účastníky a osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti přistupovat krajně zdrženlivě (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 30).

[16] První rozpor stěžovatelka spatřovala v závěrech, ze kterých podle ní není zřejmé, zda neprokázala vznik nároku na odpočet daně, nebo jí byl tento nárok odepřen z důvodu účasti na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za podstatné zdůraznit, že stěžovatelka poukazovala pouze na dílčí závěr správce daně (resp. jeho rekapitulaci obsaženou na začátku rozhodnutí žalovaného). Předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je ale předně rozhodnutí odvolacího správního orgánu (zde žalovaného). Zákon ostatně vyžaduje pro přípustnost žaloby vyčerpání řádných opravných prostředků [srov. § 68 písm. a) s. ř. s.]. Tím je obvykle odvolání. Současně platí, že daňové řízení je ovládáno tzv. zásadou jednotnosti řízení (je třeba jej vnímat jako jeden celek) a i v odvolacím řízení lze odstraňovat případné vady řízení, k nimž došlo v prvním stupni. Stejně tak jsou jako jeden celek vnímána všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (rozhodnutí prvního stupně, rozhodnutí odvolací). Výtky stěžovatele směřované proti rozhodnutí správce daně lze proto přezkoumat jen limitovaně, a to tehdy, pokud rozhodnutí odvolacího orgánu neučinilo tyto výtky bezpředmětnými (viz rozsudky NSS ze dne 7. 9. 2016, čj. 2 Afs 143/2016 - 29, a ze dne 21. 6. 2018, čj. 2 Afs 205/2016-49).

[17] I kdyby snad v nyní posuzované věci byly dány dílčí nejasnosti v některých závěrech správce daně, rozhodnutí žalovaného v tomto směru nevzbuzuje jakékoliv pochybnosti a s odvolacími námitkami stěžovatelky se konkrétně vypořádává. Žalovaný v odst. [122] a [136] žalobou napadeného rozhodnutí výslovně konstatoval, že ani on, ani správce daně nezpochybnili dodání technologií stěžovatelce a objasnil zdánlivý dílčí rozpor v závěrech správce daně. Stěžovatelka nicméně závěry žalovaného v žalobě nijak nereflektovala a i nadále adresně poukazovala pouze na žalovaným již dříve vyjasněné závěry správce daně. Nejvyšší správní soud k tomu pouze pro úplnost dodává, že nepřezkoumatelné nebylo ani rozhodnutí správce daně, resp. zpráva o daňové kontrole, která představuje jeho odůvodnění. Tato zpráva má značný rozsah (153 stran), přičemž jenom část věnující se technologiím zabírá více než 50 stran. Z celkového kontextu je nade vši pochybnost zřejmé, že správce daně dospěl k závěru o odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, neboť takový závěr se důsledně line celou relevantní částí zprávy o daňové kontrole. Jestliže správce daně v jedné jediné větě na str. 68 nesprávně uvedl, že stěžovatelka neprokázala, že v daňových přiznáních uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění na základě daňových dokladů v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, aniž by tento závěr kdekoli dále rozváděl či opakoval, nemůže taková nepřesnost v kontextu celého odůvodnění podrobně rozebírajícím souvislosti zjištěného daňového podvodu, resp. důvody pro odepření nároku

pokračování

na odpočet daně, způsobit nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně pro nesrozumitelnost.

[18] Následně se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, dle které měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit pro nepřezkoumatelnost způsobenou rozporným hodnocením vědomostní stránky účasti stěžovatelky na podvodu (zda o něm věděla, nebo „jen“ vědět měla a mohla). Krajský soud k tomu uvedl, že „pro účely možného odepření nároku na odpočet daně judikatura nerozlišuje, zda daňový subjekt skutečně věděl, že plnění bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci, anebo nevěděl, ale vědět měl a mohl. Judikatura požaduje, aby správce daně vždy alespoň prokázal, že daňový subjekt si mohl být podvodného jednání vědom“. Stěžovatelka nicméně trvá na tom, že toto rozlišení má relevanci z hlediska možností její procesní obrany. Stěžovatelkou uplatněnou námitkou se již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře zabýval. Dospěl k závěru, podle kterého skutečnost, že žalovaný nerozlišoval, zda daňový subjekt o daňovém podvodu věděl, či mohl a měl vědět, nepředstavuje vadu rozhodnutí žalovaného, neboť pro závěr o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu stačí prokázat, že je dána jedna z těchto forem zavinění. Z tohoto hlediska je nutné se vědomostí daňového subjektu o daňovém podvodu zabývat. Pokud je prokázáno, že daňový subjekt o daňovém podvodu věděl, nebo mohl a měl vědět, nemá již praktický význam zabývat se rozlišením mezi těmito formami vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Ostatně i v judikatuře se ustáleně jako synonyma používají formulace „věděl nebo musel vědět“, „věděl nebo měl vědět“, popř. „věděl nebo mohl vědět“ bez dalšího rozlišování formy zavinění. Použití obou z uvedených výrazů proto nezakládá nepřezkoumatelnost. Tyto termíny jsou v judikatuře SDEU i Nejvyššího správního soudu požívány zjevně ve shodném významu, resp. se jedná o důsledek nepřesného překladu v jednotlivých jazykových verzích rozhodnutí SDEU (v podrobnostech viz rozsudky NSS ze dne 25. 5. 2020, čj. 4 Afs 460/2019-67, a ze dne 15. 8. 2018, čj. 6 Afs 31/2018 - 53). Jestliže žalovaný v nyní posuzované věci na některých místech uváděl, že je pro naplnění vědomostního testu podstatné, zda stěžovatelka o daňovém podvodu „věděla či mohla vědět“, resp. „mohla a měla vědět“, a na jiných místech dospívá k závěru, že vzhledem ke konkrétním objektivním okolnostem o podvodu vědět „musela“, nezpůsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Nejvyššímu správnímu soudu ani není zřejmé, jak by výše uvedené závěry měly vést k zavedení nepřijatelného systému odpovědnosti bez zavinění, jak tvrdí stěžovatelka, neboť naopak vycházejí z požadavku na nutnost zavinění prokázat (ať už v jakékoli formě). Stěžovatelka sice odkázala na celou řadu rozhodnutí SDEU i Nejvyššího správního soudu, nicméně ty neposkytují žádnou jasnou oporu pro její striktní názor. Nepřípadný je pro tuto otázku také odkaz na judikaturu týkající se seznámení daňového subjektu s podklady před vydáním rozhodnutí, neboť se jedná o zcela odlišný institut obsažený v procesním právu, který nemá žádný vliv na posouzení formulace hmotněprávních závěrů o naplnění vědomostní složky u podvodu na DPH. Ani tato kasační námitka proto není důvodná.

[19] Další kasační námitkou stěžovatelka zpochybňuje odepření celého nároku na odpočet daně v situaci, kdy podle ní část daně prokazatelně nezmizela, protože ji odvedli obchodníci stojící na počátku řetězců obchodů a její dodavatelé. Krajský soud k obdobně formulované žalobní námitce uvedl, že závěry správních orgánů nemůže zvrátit ani poukaz stěžovatelky na skutečnost, že část daně odvedly do státního rozpočtu

společnosti (reální dodavatelé stojící na počátku řetězce – výrobci či výhradní dovozci) při prodeji technologie za tržní ceny dalším článkům řetězce, přičemž dále odkázal na konkrétní závěry správních orgánů. Z nich plyne, že tyto společnosti se podvodu neúčastnily, protože z jejich strany došlo ke standardním dodávkám zboží a zároveň i k odvedení DPH. Podvod byl detekován až u následujících článků řetězce, které několikanásobně zvýšily cenu technologie a prodaly ji přímo stěžovateli či prostřednictvím dalšího subjektu či subjektů zapojených v řetězci obchodů, přičemž u žádné z těchto společností se několikanásobné navýšení ceny technologií nepromítlo v jejich daňové povinnosti a po uskutečnění prodeje se dodavatelé stali nekontaktními vůči správci daně, došlo u nich ke změně jak jednatele, tak společníka, a proto nebylo možné ověřit jejich daňová přiznání k DPH. Nejvyšší správní soud proto předně nemůže dát stěžovateli za pravdu, že by krajský soud danou námitku nevypořádal.

[20] Pokud jde o její věcné posouzení, ani v tomto ohledu námitku Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou. Z ustálené judikatury plyne, že otázka, zda DPH splatná za předchozí nebo následné prodeje dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu. DPH se totiž vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpočtu daně přímo zatěžující různé nákladové prvky (viz např. rozsudky SDEU ze dne 6. 12. 2012, C-285/11, *Bonik*; ze dne 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen*, bod 54; ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, *Kittel a Recolta Recycling*, bod 49; a ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, bod 40, či stěžovatelkou odkazovaný rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 85/2019). Na výše uvedeném nemohou nic změnit ani závěry stěžovatelkou odkazovaného rozsudku SDEU ze dne 8. 5. 2019, C-712/17, *EN.SA. Srl* a s tím spojená argumentace, dle které by měl být nárok na odpočet odepřen jen částečně, protože nárok na odpočet je podle daného rozsudku možný i u fiktivních plnění. SDEU v rozsudku dospěl k závěru, podle kterého „*musí být směrnice o DPH ve světle zásad neutrality a proporcionality vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje odpočet DPH zaplacené za fiktivní plnění a zároveň ukládá osobám, které uvedou DPH na faktuře, odvést tuto daň včetně daně za fiktivní plnění, za podmínky, že vnitrostátní právo umožňuje opravit daňový dluh plynoucí z této povinnosti, pokud vystavitel uvedené faktury, který nejednal v dobré víře, včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů, což musí ověřit předkládající soud.*“ Nejvyšší správní soud nepovažuje tento rozsudek vzhledem k odlišným skutkovým okolnostem obou věcí za přílehlavý už jen z toho důvodu, že v dané věci fiktivní prodeje nevedly k žádné ztrátě daňových příjmů ve smyslu výše uvedeného rozsudku, což vzhledem k povaze chybějící daně v nyní posuzované věci nejde z níže popsanych důvodů ověřit.

[21] V souvislosti s argumentací stěžovatelky o zaplacení daně předchozími články řetězce (jejími dodavateli) je třeba poukázat rovněž na argumentaci žalovaného obsažnou v jeho rozhodnutí a zopakovanou i nyní ve vyjádření ke kasační stížnosti, na kterou stěžovatelka nijak relevantně nereaguje. Žalovaný v odst. [22] a [124] odůvodnění uvedl, že podvodem na DPH (odůvodňujícím odepření nároku na odpočet) může být i situace, kdy články v řetězci zmizí ještě dříve, než daňové orgány stihnou zasáhnout. V takovém případě je nerozhodné, zda takový subjekt daň na výstupu vůbec nepřiznal, nebo přiznal, ale stal se nekontaktním bez možnosti ověření přiznané daně, nebo dokonce daň přiznal a uhradil, ale výši této uhrazené daně nelze z důvodu nekontaktnosti ověřit.

pokračování

Podle Nejvyššího správního soudu ze závěrů žalovaného jednoznačně plyne, že chybějící daň byla shledána v části řetězce, která byla zatížena daňovým podvodem (tj. nikoli u reálných dodavatelů na počátku řetězce obchodů). To je v souladu s judikaturou zdejšího soudu, podle které chybějící daň (daňový únik) musí mít s podvodným jednáním v řetězci souvislost, aby se vůbec mohlo hovořit o cíleném získání neoprávněné výhody a o oprávnění správce daně následně odmítnout odpočet i takovému subjektu v řetězci, který o takovém jednání věděl či mohl vědět (viz rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49). Jestliže jednání reálných dodavatelů nebylo součástí podvodu, nelze ve vztahu k nim hovořit o chybějící dani, a proto ani nemá význam se ve vztahu k odepření stěžovatelčina nároku na odpočet zabývat tím, zda DPH odvedli a případně v jaké výši. Pokud jde o dodavatele stěžovatelky, kteří již součástí podvodného řetězce byli, ti se stali nekontaktními, a proto u nich odvedení daně nebylo možné prověřit.

[22] Pokud jde o stěžovatelkou odkazovaný rozsudek sp. zn. 3 Afs 85/2019, nelze v něm nalézt oporu pro závěry stěžovatelky, která z něj toliko vytrhává některé pasáže, ale zcela opomíjí, že dané závěry týkající se chybějící daně spočívají ve zcela odlišných skutkových okolnostech (odepření nároku na odpočet z důvodu chybějící daně, která v minulosti skutečně chyběla, nicméně v době vydání rozhodnutí již byla zaplacená). Ba co víc, jak Nejvyšší správní soud již výše uvedl, daný rozsudek vychází v obecné rovině z východiska zcela opačného, než jaké zastává stěžovatelka, neboť v odst. [16] uvádí, že *„otázka, zda DPH splatná za předchozí nebo následné prodeje dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstup.“*

[23] Poslední kasační námitkou se stěžovatelka dovolává přednostní aplikace institutu ručení podle § 109 odst. 1 zákona o DPH před odepřením nároku na odpočet daně. Krajský soud zde vyšel z judikatury zdejšího soudu, která dospěla k závěru, že tyto instituty spadají do různých fází daňového řízení a institut ručení není ve vztahu speciality k institutu odepření nároku na odpočet daně (viz rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2018, čj. 7 Afs 8/2018 - 56, č. 3844/2019 Sb. NSS). V této souvislosti lze odkázat také na dřívější rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, podle kterého je třeba odepření nároku na odpočet daně zásadně odlišovat od zákonného institutu ručení. Jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH. Na uvedeném nemůže nic změnit ani stanovisko generální advokátky SDEU ze dne 14. 1. 2021, C-4/20, „*ALTI*“ OOD., kterého se nyní dovolává stěžovatelka. Ve vztahu k nastíněné otázce totiž obsahuje pouze stručnou zmínku učiněnou *obiter dictum*, k níž sama generální advokátka uvedla, že se touto otázkou SDEU nemusí ani zabývat (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2021, čj. 7 Afs 265/2020-61). Této judikatury si je stěžovatelka vědoma a sama na ni v kasační stížnosti odkazuje. Její argumentace, ve které opakuje, že se jedná o instituty, jimiž lze dosáhnout stejného výsledku, představuje pouhý nesouhlas s uvedenou judikaturou, který ale nemůže vést ke zpochybnění jejích podrobně zdůvodněných závěrů. Jak navíc Nejvyšší správní soud upozornil v rozsudku ze dne 8. 10. 2021, čj. 4 Afs 99/2021 - 34, SDEU nakonec názor generální advokátky ani nenásledoval. Ani tato námitka proto nemůže být důvodná. Závěrem Nejvyšší správní soud uvádí, že se v této souvislosti nezabýval dodatečně uplatněnou argumentací poukazující na sankční povahu penále a z toho plynoucími souvislostmi, neboť se jedná o argumentaci nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Smyslem uvedeného ustanovení je zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po účastnících proto lze

spravedlivě žádat, aby v souladu se zásadou *vigilantibus iura* uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již před krajským soudem. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponesou případné nepříznivé následky (viz rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006-155). Stěžovatelka tuto argumentaci uplatnila poprvé až v jednom z doplnění kasační stížnosti, přestože jí nic nebránilo, aby ji uplatnila již v řízení před krajským soudem. Tím spíše to platí za situace, kdy žalovaný ve vyjádření k žalobě mj. poukazoval i na závěry výše uvedeného rozsudku sp. zn. 5 Afs 60/2017. Přinejmenším na základě vyjádření žalovaného proto stěžovatelka musela být s těmito judikaturními východisky seznámena. Jestliže je považovala za nesprávná, mohla se pokusit je zpochybnit již v rámci řízení před krajským soudem a v replice předložit argumentaci, kterou poprvé uplatnila až nyní v řízení o kasační stížnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že žádná z uplatněných kasačních námitek není důvodná, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[25] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 9. prosince 2021

Milan Podhrázký
předseda senátu