



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **SOLIDFIN PRO s.r.o.**, se sídlem Bořivojova 878/35, 130 00 Praha 3, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2021, č. j. 10 Af 25/2019-67,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2021, č. j. 10 Af 25/2019-67, **se ruší** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2019, č. j. 9979/19/5300-22441-712084 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“). Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 31. 8. 2017,

- č. j. 6840379/17/2003-52521-110324, za zdaňovací období 4. čtvrtletí, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 214 020 Kč,
- č. j. 6846943/17/2003-52521-110324, za zdaňovací období leden 2013, kterým byla vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 2 663 370 Kč,
- č. j. 6847034/17/2003-52521-110324, za zdaňovací období duben 2013, kterým byla vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 1 189 395 Kč (dále jen „platební výměry“).

[2] V případě všech zdaňovacích období vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a proto stěžovatelku vyzval k odstranění pochybností postupem dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Jelikož tento postup nevedl k odstranění pochybností, byla zahájena daňová kontrola, jejímž výsledkem byly shora uvedené platební výměry. Správce daně stěžovatelce odepřel nárok na odpočet na DPH z toho důvodu, že se vědomě účastnila na podvodu. K existenci daňového podvodu správce daně uvedl, že u dodavatelky stěžovatelky - společnost MIRO TRADE s. r. o. (dále jen „MIRO TRADE“), bylo zjištěno, že v předmětných obdobích nepřiznala pořízení zboží z jiného členského státu, na základě čehož jí byla doměřena daň (za 4. čtvrtletí 2012 ve výši 4 623 600 Kč, za leden 2013 ve výši 5 430 803 Kč, za duben 2013 ve výši 4 037 378 Kč), která nebyla uhrazena. Správce daně tak dospěl k závěru, že daň, jejíž odpočet stěžovatelka uplatňuje, nebyla do státního rozpočtu odvedena. Ve všech zmiňovaných případech správce daně konstatoval, že uvedené obchodní transakce byly uskutečněny pouze za účelem realizace podvodu na dani z přidané hodnoty, přičemž stěžovatelka si musela být vědoma své účasti v podvodném řetězci. Na podporu svých závěrů uvedl řadu objektivních okolností; současně konstatoval, že stěžovatelka nepřijala dostatečná preventivní opatření k tomu, aby se účasti na podvodu vyvarovala. Žalovaný se ve svém rozhodnutí zcela ztotožnil se závěry správce daně a podané odvolání zamítl a platební výměry potvrdil.

[3] V žalobě stěžovatelka především namítala, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, neboť se mu nepodařilo prokázat její účast na daňovém podvodu; nebyla prokázána daňová ztráta ani skutečnost, že dotčené zboží pochází z jiného členského státu; dále nebylo prokázáno, že společnost MIRO TRADE nezaplatila daň na výstupu, kterou inkasovala od stěžovatelky; rovněž nebyla prokázána příčinná souvislost mezi nárokovaným odpočtem na DPH a doměřenou neodvedenou daní společnosti MIRO TRADE. Stěžovatelka rozsáhle hodnotila objektivní okolnosti, na základě kterých správce daně a žalovaný učinili závěr o nestandardnosti předmětných obchodních transakcí a zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce; přitom namítala, že některé z nich byly poprvé zmíněny až v řízení o odvolání, a proto na ně nemohla dříve reagovat. Podle stěžovatelky nelze na základě předestřených objektivních okolností dovodit její účast na daňovém podvodu. Stejně tak odmítla závěr o tom, že nepřijala dostatečná opatření, aby se této účasti na daňovém podvodu vyvarovala, přičemž uvedla řadu opatření, která mají svědčit v její prospěch. Požadavky, které jsou na ni ze strany správce daně a žalovaného kladeny v souvislosti s požadavkem na obezřetnost obchodního jednání, jsou neúnosné. V této souvislosti namítla, že stát nevytvořil podmínky, které by jí pomohly podvod včas rozpoznat.

[4] Městský soud neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Z podkladů, které jsou součástí správního spisu, městský soud konstatoval, že tyto vypovídají o tom, že dodavatelka stěžovatelky (spol. MIRO TRADE) za předmětná období nedostatečně plnila své daňové povinnosti, a že tato společnost obchodovala při dodávkách betonářské oceli se zahraničními dodavateli z jiných členských států. Ze zjištění příslušného správce daně vyplynulo, že tato společnost některé obchody se svými dodavateli nevykázala. Zároveň však ze sdělení jednatelky společnosti MIRO TRADE vyšlo najevo, že tato společnost nedisponuje potřebnými fakturami či jinými doklady, neboť originály těchto písemností byly uschovány u daňového poradce, avšak v důsledku vzednutí hladiny řeky měly být všechny zničeny.

pokračování

[5] Uvedené skutečnosti dle městského soudu odůvodnily provedení kontroly a těmto skutečnostem odpovídá stěžejní závěr žalovaného založený na úředním záznamu ze dne 25. 5. 2016 č. j. 1259721/16/2012-60561-105308, dle něhož stěžovatelka (městský soud měl zřejmě na mysli spol. MIRO TRADE - pozn. NSS) neumožnila zahájení kontroly na daň z přidané hodnoty za předmětná období, načež jí daň byla doměřena, avšak nebyla zaplacená. Za situace, kdy společnosti MIRO TRADE byla doměřena daň, která zahrnovala též její zahraniční obchody s betonářskou ocelí a tato společnost za uvedená tři zdaňovací období daň nezaplatila, je dle městského soudu zřejmé, že se jedná v daném řetězci právě o chybějící daň na těchto obchodech. Rozhodné skutečnosti o chybějící dani, jak je zjistil správce daně, měly a mohly být stěžovatelce známy již v průběhu daňového řízení. To, že samotná daň byla společnosti MIRO TRADE doměřena dle pomůcek, není pro nyní souzenou věc rozhodná.

[6] Městský soud aproboval závěry žalovaného, že obchodní vztahy mezi stěžovatelkou a její dodavatelkou provázejí nezvyklé okolnosti. Okolnosti ohledně předmětných obchodů vyplývají z výpovědi zástupce společnosti MIRO TRADE M. V. a její jednatelky Lucie Boháčkové. Tato společnost neposkytovala v řízení součinnost. Stěžovatelka betonářskou ocel od spol. MIRO TRADE dále prodávala, přitom její odběratelka, spol. ARDOR, rovněž neplnila řádně své zákonné účetní a daňové povinnosti. Smluvní vztah mezi stěžovatelkou a společností MIRO TRADE trval nezvykle krátkou dobu. Neobvyklé je dle soudu to, že stěžovatelka vstoupila do obchodních styků poté, co její smluvní předchůdkyně - společnost R-Finance a. s. (dále jen „R-Finance“) z dodavatelsko-odběratelského vztahu odešla, a to v období, kdy u ní byla zahájena daňová kontrola, která byla zaměřena právě na dodávky betonářské oceli od spol. MIRO TRADE. Za stěžovatelku navíc vystupovaly osoby, jež byly členy orgánů spol. R-Finance. Městský soud shrnul, že ve světle zjištěných skutečností se orgány finanční správy mohly oprávněně domnívat, že jednání stěžovatelky v řetězci bylo motivováno získáním výhody na dani z přidané hodnoty v podobě odpočtu na vstupu.

[7] V souvislosti s obchodovanou komoditou městský soud konstatoval, že betonářská ocel je účelově zaměřená komodita, přitom pro odběratele je nejvýhodnější, aby v dodavatelském řetězci bylo co nejméně mezistupňů, aby se cena komodity na cestě od výrobce ke konečnému odběrateli bez řádného ekonomického smyslu zbytečně nenavýšovala. Tvrzení stěžovatelky, že (velko)výrobce betonářské oceli nemusí mít zájem prodávat komoditu menším odběratelům v akceptovatelné ceně, a proto bylo pro ni přijatelnější obrátit se na prostředníka (tj. spol. MIRO TRADE) neshledal městský soud jako věrohodné. Dle městského soudu si stěžovatelka mohla zajistit dodávky betonářské oceli přímo od výrobce. Podle městského soudu již z těchto okolností muselo být stěžovatelce zřejmé, že se účastní řetězce, v němž docházelo toliko k přeprodávání komodity. Za rizikovou označil jak obchodovanou komoditu, tak i styl samotné obchodní činnosti.

[8] Jako nedůvodnou hodnotil městský soud námitku stran porušení povinnosti dle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť některé objektivní okolnosti obchodu žalovaný hodnotil až v napadeném rozhodnutí a stěžovatelku a tom předem neinformoval. Dle městského soudu stěžejní skutečnosti žalovaný nehodnotil odlišně od správce daně, nýbrž je pouze precizoval a v odůvodnění rozvinul.

[9] Městský soud rovněž označil za rizikové obchodní jednání stěžovatelky, která svěřila kontrolu nad obchodem s komoditou třetím osobám a vzdala se tak přímé kontroly nad tím, jak s obchodem tyto osoby naloží. Městský soud hodnotil ve shodě s žalovaným jako nestandardní též navázání spolupráce mezi spol. MIRO TRADE a stěžovatelkou, absenci internetové prezentace spol. MIRO TRADE; skladovací prostory, z nichž docházelo k odběru zboží od stěžovatelky, se nacházely v místě, které bylo pronajaté jako skladovací prostor spol. MIRO TRADE. Podle městského soudu se propletené vzájemné vztahy a rozporuplné výpovědi ohledně realizace obchodů stranám nepodařilo věrohodně vyložit a vysvětlit.

[10] Daňové orgány dle městského soudu nepochybily, když neprověřovaly trh a nezjišťovaly, jaké jsou obvyklé ceny či množství dodávané betonářské oceli; stěžovatelka nedoložila záznamy o provedených kontrolách při převzetí zboží od spol. MIRO TRADE, což městský soud vyhodnotil tak, že v řízení nebylo věrohodně prokázáno, že zboží bylo stěžovatelce skutečně dodáno a že jej převzala.

[11] Kvalita rámcové smlouvy, kterou uzavřela s dodavatelkou, dle soudu představuje důkaz o rezignaci stěžovatelky na precizní smluvní zajištění svých obchodů. Ve správním spise nejsou doloženy ani dílčí smlouvy či objednávky, jež by svědčily o realizaci objednávek. Jediným důkazem obchodů jsou toliko jednotlivé faktury, avšak stěžovatelka nedoložila, že se dodávky uskutečnily tak, jak bylo se spol. MIRO TRADE sjednáno. Marže z realizovaných obchodů ve výši 1,5 % je dle soudu nízká a vzbuzuje pochybnosti o reálném ekonomickém přínosu celé transakce.

[12] Podle městského soudu mělo být stěžovatelce za daných okolností už na počátku obchodování se spol. MIRO TRADE zřejmé, že se nachází v dodavatelsko-odběratelském řetězci, který může být zatížen rizikem řetězového podvodného jednání. Její počínání hodnotil jako lehkovážné a konstatoval, že způsob jejího podnikání nesvědčí o tom, že byla v dobré víře a že učinila vše, aby se vyvarovala účasti v řetězci zatíženém daňovým podvodem.

[13] Městský soud shrnul, že správní orgány správně zjistily, že obchody s betonářskou ocelí, kterých se stěžovatelka účastnila v odběratelském vztahu ke spol. MIRO TRADE, byly zatíženy daňovým podvodem, přičemž stěžovatelka si této skutečnosti mohla a měla být vědoma, avšak neprokázala přijetí dostatečných opatření, aby se účasti v tomto řetězci vyvarovala.

[14] **V kasační stížnosti** stěžovatelka uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); nepřezkoumatelnost spatřuje mimo jiné ve vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku stran samotné existence plnění; znovu namítá, že správce daně (resp. žalovaný) neprokázal relevantní daňovou ztrátu u spol. MIRO TRADE. Závěr o tom, že zmíněná společnost pořídila zboží od společnosti z jiného členského státu, není dostatečně důkazně podložen. Žalovaný svůj závěr učinil na základě výpovědi M. V., která však byla správcem daně vyhodnocena jako nedůvěryhodná; stěžovatelka namítá, že městský soud pochybil při hodnocení důvěryhodnosti této výpovědi. I za předpokladů, že by závěr o pořízení zboží spol. MIRO TRADE v jiném členském státě byl správný, k daňovému podvodu by nedošlo, neboť taková transakce by byla osvobozena od DPH s nárokem na odpočet (na vstupu) dle § 65 zákona o dani z přidané hodnoty. Z rozhodnutí zároveň neplyne, že spol.

pokračování

MIRO TRADE nepřiznala daň z uskutečněného zdanitelného plnění pro stěžovatelku; není zřejmé, proč spol. MIRO TRADE byla za předmětná zdaňovací období doměřena daň podle pomůcek. Existenci daňové ztráty u spol. MIRO TRADE byla městským soudem nesprávně posouzena a jeho rozhodnutí, stejně tak, jako rozhodnutí žalovaného, je nepřezkoumatelné; daňové orgány neprokázaly spáchání podvodu na DPH v identifikovaných řetězcích. V této souvislosti stěžovatelka tvrdí, že v daňovém řízení nebylo postaveno na jisto, že spol. MIRO TRADE doměřenou daň neuhradila. Žalovaný vycházel z úředního záznamu ze dne 6. 3. 2019, avšak tento záznam nepředstavuje důkaz o neuhrazené dani. V rámci správního řízení stěžovatelka navíc nebyla s uvedeným záznamem seznámena a tím došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Městský soud pochybil, když pro tuto vadu rozhodnutí žalovaného nezrušil. Žalovaný neprokázal existenci chybějící daně, respektive spáchání podvodu na DPH a městský soud tyto závažné skutkové deficity nezohlednil. Tímto byly dle stěžovatelky naplněny důvody kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.

[15] Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu ze strany žalovaného shledává stěžovatelka též v tom, že nebyla žalovaným o závěrech o účasti společností z jiných členských států v identifikovaných obchodních řetězcích seznámena. Městský soud se s touto žalobní námítkou nevyřadil.

[16] V daňovém řízení se dle stěžovatelky nepodařilo finančním správním orgánům prokázat existenci takových nestandardních okolností, které by spolehlivě vypovídaly o spáchání podvodu na dani z přidané hodnoty spol. MIRO TRADE. Předně zpochybňuje závěry správních orgánů o tom, že tato společnost byla nekontaktní. Dále namítá, že ostatní zjištěné okolnosti, ze kterých správce daně usuzoval na spáchání daňového podvodu, nastaly ex post. Stěžovatelka se ohrazuje vůči tomu, jak městský soud hodnotil okolnosti jejího vstupu na trh a důvody, které vedly k ukončení předmětných obchodů. Odpočet daně nepředstavoval pro stěžovatelku žádnou výhodu.

[17] Dále se stěžovatelka vyjadřuje k jednotlivým objektivním okolnostem: 1. Porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu - změna právního posouzení; 2. Rizikovitost obchodované komodity a stylu obchodní činnosti stěžovatelky; 3. Jednání zmocněných osob za stěžovatelku a dodavatele; 4. Pochybnosti o procesu navázání a ukončení spolupráce mezi stěžovatelkou a dodavatelem; 5. Rychlý průběh realizace obchodů a krátká lhůta splatnosti; 6. Absence vlastních skladovacích prostor, realizace dodávek přímo ze skladu dodavatele; 7. Neprokázání kontrol zboží, resp. faktického dodání zboží stěžovatelce; 8. Rámcová smlouva bez podrobné smluvní úpravy a 9. Nízká marže z obchodů. Zde stěžovatelka na různých místech namítá nezákonnost napadeného rozsudku z důvodu nesprávného právního posouzení, nepřezkoumatelnost a vnitřní rozpornost.

[18] Správce daně (i žalovaný) vycházel při posuzování objektivních okolností z toho, že průběh předmětných obchodů nebyl standardní. Stěžovatelka namítá, že správní orgány nezjišťovaly, zda se její počínání skutečně vymykalo obvyklým standardům obchodování na daném trhu a městský soud pochybil, pokud tento stav aproboval. Dále stěžovatelka namítá, že ve správním řízení nebyla prokázána příčinná souvislost mezi objektivními okolnostmi a vědomostí stěžovatelky o podvodu na DPH.

[19] Ve vztahu k přijetí dostatečných preventivních opatření stěžovatelka konstatuje, že žalovaný neunesl důkazní břemeno stran prokázání její zlé víry; rovněž neprokázal, že přijatá preventivní opatření nebyla dostatečná. Výtky ze strany žalovaného a městského soudu stran vstupu na nový trh a laxního přístupu k průběhu předmětných obchodů stěžovatelka odmítla s tím, že k jejich realizaci zplnomocnila jiné osoby, které již měly zkušenosti s podnikáním v daném odvětví, a to v rámci společnosti R-Finance. Stěžovatelka uzavřela se spol. KAIZEN (za kterou jednal P. S.) smlouvu o zprostředkování. P. S. měl na starosti výběr dodavatele, odpovídal za fyzickou realizaci předmětných obchodů, vč. konečné kontroly; dále měl na starosti zajištění dokladů o registraci dodavatelů k dani z přidané hodnoty, vykonával dohled při nákladu zboží a kontrole jakosti a zajišťoval též nezbytné průvodní dokumentace ke zboží, vč. atestů a daňových dokladů. Stěžovatelka přiznává, že nese odpovědnost za výběr svých obchodních partnerů, na druhou stranu však nemůže nést odpovědnost za veškeré jednání P. S.

[20] Stěžovatelka dále uvádí jednotlivá preventivní opatření a další pozitivní skutečnosti, které, dle jejího přesvědčení, podporují její dobrou víru. Přitom kritizuje postup žalovaného a městského soudu, když uvedená opatření nevzali v potaz; tento postup dle stěžovatelky vedl k naplnění kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[21] Na podporu své argumentace stěžovatelka cituje úryvek z výpovědi obžalovaného M. V. z protokolu o hlavním líčení ze dne 19. 1. 2021 v trestním řízení vedeném před Krajským soudem v Ostravě pod sp. zn. 3 1T 1/2017; protokol stěžovatelka přiložila ke kasační stížnosti. Výpověď M. V. má svědčit o stěžovatelčině nevědomosti o podvodných aktivitách v souvislosti s předmětnými obchody. Závěrem stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí městského soudu a rozhodnutí žalovaného a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

[22] **Žalovaný** ve svém vyjádření uvádí, že rozsudek městského soudu vyhovuje požadavkům, které na odůvodnění soudního rozhodnutí klade judikatura Nejvyššího správního soudu. Z odůvodnění napadeného rozsudku plyne jasný závěr městského soudu o tom, že daňové orgány prokázaly existenci objektivních skutečností a o tom, že stěžovatelka věděla nebo mohla vědět, že plnění, ze kterých si uplatňovala nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, byla součástí podvodu spáchaného v dodavatelském řetězci. Žalovaný konstatuje, že je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, pokud druhostupňový správní orgán „dokreslí“ články řetězce, které již byly popsány správcem daně v prvostupňovém řízení; navíc informaci o tom, že spol. MIRO TRADE obchodovala též s dodavateli jiných členských států, nelze považovat za novum, neb plyne již z výpovědi M. V.; tato skutečnost byla v daňovém řízení prokázána a stěžovatelka ji v odvolání nezpochybňovala.

[23] Spol. MIRO TRADE byla doměřena daň, neboť neumožnila zahájení daňové kontroly a tedy účelově bránila správcem daně prověřit, zda vysoké nároky na odpočet daně byly uplatněny v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Ve spojení s jinými důkazy žalovaný prokázal, že daň nebyla odvedená záměrně za účelem neoprávněného vylákání nadměrného odpočtu. Před vydáním rozhodnutí o odvolání žalovaný ověřil, že ze strany spol. MIRO TRADE nedošlo k úhradě doměřené daně; úřední záznam, jenž tuto skutečnost dokazuje, je součástí spisu, do kterého stěžovatelka mohla nahlížet.

pokračování

[24] Ve vztahu ke kasační argumentaci stěžovatelky ohledně nestandardních obchodních transakcí a objektivních skutečností žalovaný konstatuje, že nemohou obstát. Ve shodě se závěry městského soudu označil počinání stěžovatelky za lehkovážné a přijatá opatření za nedostatečná. Co se týče pozitivní zkušenosti stěžovatelky s M. V., žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43, ve věci R-Finance. Žalovaný shrnuje, že daňové orgány prokázaly existenci daňového podvodu i objektivní okolnosti, na jejichž základě stěžovatelka již v době provádění posuzovaných obchodních transakcí mohla a měla vědět, že se účastní podvodného řetězce; daňové orgány dostatečně odůvodnily, z jakého důvodu shledaly opatření stěžovatelky za nedostatečná. Svědecká výpověď M. V., provedená v rámci trestního řízení není dle žalovaného jako důkazní prostředek přípustný, neboť nebyl stěžovatelkou navrhnut v řízení před městským soudem. Nehledě na to žalovaný podotýká, že tento důkaz nemůže vyvrátit závěr žalovaného o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu.

[25] **Stěžovatelka** podala ve věci repliku, kde objasňuje počátek a vývoj obchodní spolupráce mezi P. S. a rodinou R. S ohledem na provázanost vztahů mezi M. R., J. R. a P. S. stěžovatelka vyčítá městskému soudu, že jejich činnosti posuzoval izolovaně; znovu poukazuje na to, že některé objektivní okolnosti byly do řízení vneseny až v řízení o odvolání, a to v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. V důsledku toho se mohla k těmto okolnostem poprvé vyjádřit až v žalobě, což jí městský soud vyčetl. K replice stěžovatelka přiložila protokol ze dne 19. 1. 2022, sp. zn. 31 T 1/2017, a rozhodnutí o odvolání ve věci R-Finance č. j. 40279/16/5300-22441-711458.

[26] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.) a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[27] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[28] Kasační stížnost je důvodná.

[29] Stěžovatelka předně namítá naplnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, respektive jeho vnitřní rozpornost. Nejvyšší správní soud se proto a priori musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti.

[30] Vlastní přezkum rozhodnutí městského soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti; tedy se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. O nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost lze hovořit (mimo jiné) tehdy, je-li odůvodnění rozhodnutí městského soudu vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu, tudíž je-li jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním a nelze-li z jeho výroku zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107, ze

dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, či ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130). Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak měl městský soud rozhodnout, resp. jak podrobně měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24).

[31] Současně je třeba zdůraznit, že ne každý dílčí nedostatek odůvodnění založí nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Úkolem městského soudu je, aby své rozhodnutí zdůvodnil tak, že představí vlastní ucelený argumentační systém, který současně vypořádá hlavní obsah a smysl žalobní argumentace (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 As 95/2019-29). Rovněž je třeba říci, že Nejvyšší správní soud přistupuje velmi zdrženlivě ke kasaci rozhodnutí soudu prvního stupně, neboť tímto postupem se oddaluje okamžik, kdy bude základ sporu správními soudy s konečnou platností vyřešen (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25).

[32] Stěžovatelka mimo jiné namítá vnitřní rozpornost napadeného rozsudku, která spočívá v tom, že městský soud zpochybnil faktickou realizaci šetřených obchodů a zároveň potvrdil odepření nároku na odpočet DPH z důvodu vědomé účasti stěžovatelky na podvodu (viz bod [67] až [69] kasační stížnosti). Nejvyšší správní soud se primárně musel zabývat posledně zmíněnou námitkou, neboť odpověď na otázku, zda v řízení bylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění (tj. otázka faktické realizace šetřených obchodů) zcela předchází posouzení toho, zda nárok na odpočet daňovému subjektu vůbec vznikl a pokud ano, pak zda je možné jej z důvodu vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu odepřít. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že tato kasační námitka je důvodná.

[33] Jak správně uvedl městský soud, za podvod na DPH judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (viz rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11; z judikatury Nejvyššího správního soudu lze zmínit např. rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve věci *VYRTYCH*). Odepření nároku na odpočet představuje výjimku, kterou lze uplatnit toliko v případě, že se jedná o prokazatelný daňový podvod nebo došlo k porušení formálních požadavků v takovém rozsahu, že nebylo možné ověřit splnění hmotněprávních podmínek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46).

[34] Pokud je v řízení prokázáno, že byly splněny hmotněprávní podmínky dle § 72 a § 73 zákona o DPH, tedy, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění a splnil zákonem stanovené podmínky, přičemž důkazní břemeno tíží daňový subjekt (viz § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), může správce daně odepřít nárok na odpočet jen v případě, že prokáže podvod na dani z přidané hodnoty, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (viz rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, *Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd*). Podle judikatury SDEU je tedy možné přistoupit k odepření nároku na odpočet daně jen v případě, že

pokračování

správce daně, na němž leží důkazní břemeno (k otázce rozvržení důkazního břemene srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28), prokáže existenci daňového podvodu a vědomost daňového subjektu o jeho účasti na něm. V rámci tohoto tzv. vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i absenci či nedostatek rozumných opatření přijatých daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na DPH.

[35] Nejvyšší správní soud akcentuje, že předpokladem pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení daňového subjektu do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH ve smyslu shora citované judikatury předchází zjištění, že k předmětným obchodům skutečně došlo, tedy byly splněny formální a hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. K posuzování podmínek pro přiznání nároku na odpočet lze odkázat např. na rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37: „Z judikatury Soudního dvora jasně vyplývá, že nejprve se zkoumá, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně (bod 31, rozsudku ve věci Bonik EOOD), jde přitom o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí 2006/12, které v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí 206/12 (bod 44 rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David). Soudní dvůr nechává na soudech členských států posouzení skutkových okolností případu, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně (bod 32 rozsudku ve věci Bonik EOOD).“

[36] V rozsudku ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 – 32, Nejvyšší správní soud uvedl: „Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude - jak správně podotýká stěžovatel - v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat v jistém (širším) smyslu za podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“

[37] V kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že rozsudek městského soudu je překvapivý a trpí závažným vnitřním rozporem, neboť nelze tvrdit, že žalovaný postupoval správně, když stěžovatelce odepřel nárok na odpočet pro vědomou účast na podvodu, a současně dovozovat, že faktická realizace předmětných obchodů nebyla prokázána. V takovém případě by totiž stěžovatelce nárok na odpočet vůbec nevznikl. Městský soud se dle stěžovatelky významně odchýlil od právního posouzení daňových orgánů, které faktickou realizaci obchodů nezpochybnily. V této souvislosti odkazuje na konkrétní pasáže napadeného rozsudku, ze kterých dovozují své námitky (viz níže).

[38] Nejvyšší správní soud uvádí, že v nyní souzené věci správce daně i žalovaný identifikovali daňový podvod v rámci obchodního řetězce, na jehož počátku stojí společnosti z jiného členského státu, dále spol. MIRO TRADE, stěžovatelka a její odběratelé; ve všech případech dospěl k závěru, že šetřené transakce (obchody) se skutečně odehrály, avšak daň, jejíž odpočet stěžovatelka uplatňuje na základě dokladů vystavených spol. MIRO TRADE, nebyla do státního rozpočtu odvedena. Následně postupoval v rámci třístupňového testu a zkoumal existenci daňového podvodu, přičemž dospěl k závěru, že šetřené obchody s betonářskou ocelí byly zatíženy daňovým podvodem, na kterém se stěžovatelka vědomě podílela. Z tohoto důvodu stěžovatelce neuznal nárok na odpočet DPH na vstupu, a to ve vztahu k obchodům uskutečněným mezi ní a spol. MIRO TRADE. Tyto závěry potvrdil též žalovaný a odvolání stěžovatelky odmítl. Nejvyšší správní soud podotýká, že správce daně ani žalovaný ve svých rozhodnutích nikdy nezpochybnili splnění hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty (tedy faktické uskutečnění zdanitelného plnění). Rovněž stěžovatelka neučinila tuto otázku nikdy spornou.

[39] Městský soud v napadeném rozsudku nejprve zopakoval skutková zjištění správce daně, na jejichž základě konstatoval, že orgány finanční správy byly oprávněny se domnívat, že jednání stěžovatelky bylo motivováno získáním výhody na dani z přidané hodnoty v podobě odpočtu daně na vstupu (viz bod [67] napadeného rozsudku). Následně se zabýval tím, zda stěžovatelka o zapojení do podvodného řetězce v době obchodů věděla či vědět měla a mohla. V rámci druhého a třetího kroku (ve smyslu shora citovaného rozsudku ve věci *Axel Kittel* a *Recolta Recycling SPRL*) však městský soud uvedl následující sporná tvrzení, která se stala předmětem námitky stěžovatelky.

[40] V bodě [96] městský soud negativně hodnotil skutečnost, že o převzetí předmětného zboží ani o jeho kontrole neexistuje v předloženém spise žádný záznam. Městský soud konstatoval, že „[n]ení tedy věrohodně prokázáno, že zboží bylo žalobkyni skutečně dodáno a že jej převzala.“ V bodě [103], v rámci hodnocení přijetí dostatečných opatření stěžovatelkou, městský soud uvedl, že „[n]eshledal, že ani žalovaný ani správce daně nekladl k tíži žalobkyně, že by dostatečně neprovedla prověření svého obchodního partnera v dostupných veřejných rejstřících, resp. že by rozhodné skutečnosti z těchto zdrojů měla zjistit, či že by si nedostatečně prověřila, zda její obchodní partner je schopný dodávat betonářskou ocel. Otázkou totiž je, zda by taková lustrace vůbec mohla být přínosná pro odhalení a vyloučení žalobkyně z účasti na podvodném jednání. Žalovaný a správce daně totiž příhodně hodnotili to, že tuto vědomost měla žalobkyně získat z procesu obchodování se společností MIRO TRADE. Tyto obchody byly sice na jedné straně formálně podloženy doklady (faktury a jejich úhrady), avšak nebylo současně prokázáno, že se tyto obchody fakticky uskutečnily. Řetězec okolností, které doprovázely obchody, a které byly ze strany orgánů daňové správy zjištěny, pak

pokračování

spoluvytvořila žalobkyně sama o své vůli, přičemž chybí věrohodné, racionální a logické zdůvodnění, proč tomu tak bylo.“ (pozn. - zvýraznění doplněno NSS).

[41] V citovaných pasážích městský soud na jednu stranu hodnotí jednání stěžovatelky, resp. průběh obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a spol. MIRO TRADE, na druhou stranu však zpochybňuje uskutečnění těchto obchodů jako takových. Současně městský soud dochází k závěru, že *„žalovaný i správce daně správně zjistili, že obchody s betonářskou ocelí, kterých se žalobkyně účastnila v odběratelském vztahu se společností MIRO TRADE, byly zatíženy daňovým podvodem. Žalobkyně si této skutečnosti mohla a měla být vědoma a současně neprokázala, že by učinila dostatečná opatření, aby se účasti v tomto řetězci vyvarovala, ta opatření, kterými argumentovala v žalobě, byla nedostatečná a nemohly vyloučit její účast v podvodném řetězci. Orgány finanční správy proto žalobkyni oprávněně za uvedená období odepřely odpočet na dani z přidané hodnoty na vstupu.*“

[42] Výše popsané závěry městského soudu jsou vnitřně rozporné. Jak plyne ze shora citované judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu, není možné učinit závěr o existenci podvodu na DPH a zároveň popřít uskutečnění zdanitelných plnění, která měla být podvodem zasažena. Jednoduše řečeno, nebylo-li prokázáno přijetí zdanitelného plnění podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nemůže být toto neprokázané (resp. fiktivní) plnění zatíženo daňovým podvodem. Navzdory tomu v nyní souzené věci městský soud ve shodě se správcem daně a žalovaným kvalifikoval skutkovou situaci jako podvod na DPH (kdy tato kvalifikace v sobě nutně zahrnuje závěr o prokázání uskutečnění zdanitelného plnění), současně však prezentoval z povahy věci tomu odporující názor o tom, že zdanitelné plnění, byť zatížené podvodem, skutečně neproběhlo. Městský soud, vycházející ze správního spisu a ze stejných skutkových zjištění jako správce daně a žalovaný, tak poprvé v řízení zpochybnil obchody s betonářskou ocelí mezi stěžovatelkou a spol. MIRO TRADE. Tento závěr však nijak neodůvodnil.

[43] Nejvyšší správní soud dodává, že se nemohl zabývat zbývajícími námitkami stěžovatelky, neboť rozsudek městského soudu nebylo možné pro jeho vnitřní rozpornost podrobit soudnímu přezkumu. Městský soud zpochybnil faktickou realizaci předmětných obchodů, a proto by bylo předčasné zabývat se otázkami, jako je existence daňového podvodu, natož hodnotit subjektivní stránku jednání stěžovatelky (viz krok dva a tři ve smyslu rozsudku SDEU ve věci *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*).

[44] Kasačnímu soudu nezbyvá, než z výše uvedených důvodů rozhodnutí městského soudu posoudit jako vnitřně rozporné, tedy nepřezkoumatelné pro jeho nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

[45] Městský soud své rozhodnutí postavil na dvou navzájem si odporujících názorech. Bude jeho úkolem v dalším řízení tyto rozpory vyjasnit, resp. odstranit; především tedy bude povinen postavit na jisto, zda se v dané věci jednalo o daňový podvod, nebo zda v řízení nebylo dostatečně prokázáno splnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. V případě, že dospěje ke shodnému závěru jako žalovaný a správce daně, a sice že šetřené obchody skutečně proběhly, respektive byly stěžovatelkou dostatečně prokázány, bude povinen znovu přezkoumat rozhodnutí žalovaného, a to

v intencích žalobních námitek stěžovatelky. Pokud zaujme opačné stanovisko, bude muset svůj odlišný postup řádně zdůvodnit a rozhodnutí žalovaného zrušit.

[46] V novém rozhodnutí městský soud rozhodne rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 7. října 2022

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně
senátu