

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 první věci žalobce: **ExaSoft Holding a.s.**, se sídlem Rudé Armády 651/19a Hranice, Karviná, zast. advokátem Prof. JUDr. Miroslavem Bělinou, CSc., se sídlem AK Bělina & Partners s. r. o., Pobřežní 370/4, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 2. 2022, č. j. 25 Af 46/2019-114,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2019, č. j. 23853/19/5300-21442-712243, ve věci daně z přidané hodnoty za období září 2014 a říjen 2014.

[2] Stěžovateli nebyly uznány uplatněné odpočty na dani z přidané hodnoty z přijetí zdanitelných plnění od společnosti ExaSoft Czech, a.s. (dále jen „ESC“). Dle správce daně stěžovatel sice splnil formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, avšak správce daně identifikoval obchodní řetězec zasažený podvodem na dani z přidané hodnoty a současně dospěl k závěru,

že stěžovatel věděl, že se podílí na řetězových obchodních transakcích, které jsou stiženy podvodem.

[3] V **žalobě** stěžovatel zejména namítl, že správce daně měl k dispozici daňové doklady společnosti ESC a subjektů z identifikovaných obchodních řetězců, které uznal, ačkoli jsou shodné jako v dané věci rozporované daňové doklady a související transakce; všechny uvedené obchodní transakce byly přitom obchodovány zcela stejným způsobem, se stejným druhem zboží, v obdobných cenách a s identickými dodavateli jako v případě sporných transakcí. Tvrzení, že uvedených 9 faktur nebylo předmětem daňové kontroly, označil stěžovatel za účelové; dále zdůraznil, že všichni dodavatelé ESC byli pro stěžovatele v moment obchodování kontaktní; uvedl, že na tom, že subjekt sídlí na tzv. virtuální adrese, nespatřuje nic nezákonného či nestandardního, dále uvedl, že v jeho oboru podnikání není možné na velkoobchodním trhu ověřit podnikatelskou historii, protože informace typu, kdo komu velkoobchodně dodává či kdo komu prodává, jsou součástí obchodního tajemství.

[4] Dále namítl, že správce daně neprokázal chybějící daň; zdůraznil, že z platebních výměrů společnosti Florin za září a říjen 2014 je zřejmé, že daň byla této společnosti doměřena na základě neunesení důkazního břemene a neprokázání hmotněprávního nároku podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, daň u této společnosti je tedy neodvedená, což však nepostačuje pro závěr o podvodu. Ve vztahu ke společnosti Stroathsam uvedl, že vůbec nebylo možné identifikovat chybějící daň, neboť podle platebních výměrů měla tato společnost uhradit za září a říjen 2014 daň ve výši 0 Kč; správce daně tak neměl co po společnosti vymáhat; chybějící daň nemohou dokládat pouhé úvahy správce daně; u uvedené společnosti neproběhlo daňové řízení, v rámci kterého by mohl být prokázán podvod na dani z přidané hodnoty. Pokud se týče společnosti Special Voice, je z platebního výměru za říjen 2014 zřejmé, že daň společnosti byla doměřena na základě neunesení důkazního břemene a neprokázání nároku na odpočet; daň za říjen 2014 je pouze neodvedená, podvod u této společnosti nebyl prokázán. Obdobně argumentoval také ve vztahu ke společnosti REDMAC FOX. U společnosti Instruktatoner byla daň za 4. čtvrtletí 2014 doměřena na bázi fikce, kdy vzhledem k tomu, že uvedená společnost vystavila daňové doklady a uvedla na nich DPH, vznikla jí ve smyslu § 108 zákona o dani z přidané hodnoty povinnost přiznat a zaplatit daň uvedenou na daňových dokladech; v odůvodnění platebního výměru není podvod na dani zmíněn, natož prokázán. Dále se vyjádřil k jednotlivým žalovaným označeným nestandardním okolnostem a namítl, že tyto v jednotlivostech ani v souhrnu nemohou nic vypovídat o podvodu na dani. Namítl, že nebyl doložen adekvátní důkaz, kterým by byla vykonstruovaná tvrzení žalovaného prokázána a nesouhlasil s posouzením otázky přenosu důkazního břemene.

[5] Krajský soud rozsudkem ze dne 9. 6. 2020, č. j. 25 Af 46/2019-60, žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil. Dospěl k závěru, že nebyla identifikována chybějící daň, přičemž správce daně nezjistil takové objektivní okolnosti, které by ve svém důsledku vedly k závěru o existenci daňového podvodu, nebyl tím tedy dán ani prostor pro jakékoli posuzování vědomosti o účasti na domnělém podvodu. Ostatními námitkami v tomto směru se krajský soud proto dále nezabýval. Krajský soud naopak nepřisvědčil žalobní námitce, že lhůta k vyjádření se k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledku kontrolního zjištění byla nepřiměřeně krátká, podotkl, že stěžovateli nebylo bráněno v uplatnění skutkových námitek v následném odvolacím řízení, tedy i po ukončení daňové kontroly měl možnost

se proti skutkovým zjištěním účinně hájit a prokázat svá vlastní tvrzení, což také učinil, když nejenže podal vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, ale podal i rozsáhlé odvolání, jímž se žalovaný pečlivě zabýval, přičemž ani výtky směřující proti kontrolním zjištěním ani jiné odvolací námitky neshledal důvodnými.

[6] Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Především nepřisvědčil krajskému soudu v závěru, že nebyla dostatečně identifikována chybějící daň. Dle Nejvyššího správního soudu správce daně dostatečně podrobně detekoval řetězec: „dodavatelé ESC – ESC – stěžovatel", přičemž společnost ESC byla pouhým fakturačním článkem řetězce (objednávky, jednání s dodavateli, přejímku zboží a uskladnění prováděl stěžovatel), který sloužil k zakrytí skutečných dodavatelů. Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně prokázal, že stěžovatel a ESC jsou subjekty personálně spojené, zabýval se rovněž tím, zda nákup přes ESC měl ekonomické opodstatnění, resp. takové opodstatnění stěžovatel neprokázal; zjistil též, že společnost ESC nedisponuje majetkem ani skladovými zásobami, jeho aktivita jsou tvořena zejména pohledávkami. Dle Nejvyššího správního soudu správce daně dostatečně detekoval skutečnosti svědčící o tom, že zboží bylo obchodováno v řetězci společností zatížených podvodným jednáním, tyto skutečnosti jsou popsány ve zprávě o kontrole; správce daně identifikoval chybějící daň u „středových společností" a popsal všechny nestandardní prvky chování jednotlivých dodavatelů zboží, od nichž bylo zboží přes ESC nakoupeno.

[7] Nejvyšší správní soud podotkl, že z judikatury SDEU nevyplývají ve vztahu k otázce chybějící daně jakékoliv formální požadavky. V řetězci transakcí totiž může být narušována neutralita daně různými „právními" způsoby (např. vykázáním fiktivního plnění s nárokem na odpočet daně, kterým je v rozporu se skutečností kompenzována daňová povinnost; nesprávným deklarováním nižší daňové povinnosti; vykázáním daňové povinnosti a jejím následným neuhrazením etc.)

[8] Nejvyšší správní soud především odmítl názor krajského soudu, že by i u dodavatelů, u nichž byla identifikována chybějící daň, mělo jít o daň stanovenou na základě jejich účasti v podvodu na DPH (přičemž tato však nebyla konstatována), neboť takový požadavek, že by chybějící daň v řetězci musela spočívat v odepření nároku na odpočet DPH v důsledku vědomé účasti na podvodu, z relevantní judikatury SDEU ani NSS nelze dovodit. Krajským soudem vyslovený požadavek na objasnění odlišnosti v právním důvodu stanovení daně u stěžovatele a jeho subdodavatelů, coby společností, u nichž správce daně identifikoval chybějící daň, Nejvyšší správní soud proto odmítl jako zcela neopodstatněný. Konstatoval, že pokud dotčené společnosti byly nekontaktní a se správcem daně nespolupracovaly a nereagovaly, je zřejmé, že neunesly důkazní břemeno a oprávněnost nárokovaného odpočtu neprokázaly. Za těchto okolností správce daně ani nemohl v daňovém řízení u nich zkoumat případnou existenci daňového podvodu. To však nebrání tomu, aby byla u jiného článku řetězce následně zahájena daňová kontrola a správce daně detekoval daňový podvod. Krajský soud dále dle Nejvyššího správního soudu především pochybil, když nehodnotil všechny skutečnosti svědčící o existenci daňového podvodu ve vzájemných souvislostech; některé nestandardnosti přitom zcela ignoroval, u jiných jejich závažnost bagatelizoval; nestandardnosti v celém obchodním řetězci hodnotil jednotlivě a zcela izolovaně, z čehož následně dovodil nesprávné závěry.

[9] Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku jednoznačně vyslovil, že v detekovaném řetězci bylo spolehlivě prokázáno narušení neutrality daně, a to u subdodavatelů stěžovatele, jenž vystupují jako tzv. *missing trader*. Chybějící daň v řetězci přitom není výsledkem podnikatelského selhání jedné společnosti v řetězci, ale nebyla úmyslně správci daně uhrazena z důvodu realizace podvodu na dani. Správcem daně byla jednoznačně prokázána existence podvodu na DPH. Učiněný závěr o chybějící dani nebyl přitom jediným předpokladem závěru stěžovatele o existenci podvodu na DPH; současně byly prokázány nestandardní prvky v celém detekovaném obchodním řetězci. S tímto závazným právním názorem Nejvyšší správní soud vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] **Krajský soud** ve věci rozhodl znovu při ústním jednání dne 23. 2. 2022, u kterého účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Před ústním jednáním navrhl stěžovatel přerušení řízení a položení předběžné otázky SDEU. Krajský soud tento návrh důvodným neshledal, s tím, že s ohledem na čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie nemá krajský soud povinnost věc Soudnímu dvoru předložit, nadto podle soudu nevyvstala s ohledem na okolnosti věci potřeba předběžnou otázku položit.
[11] Krajský soud, vázán závěry Nejvyššího správního soudu o narušení neutrality daně, resp., o naplnění podmínky identifikace chybějící daně, jakož i existenci nestandardních okolností, které byly podle kasačního soudu dostatečně popsány, se zabýval tím, zda bylo v řízení správcem daně prokázáno, že o svém zapojení v podvodném řetězci stěžovatel věděl či vědět měl a mohl, resp. i tím, zda mohl své účasti na podvodu zabránit.

[12] Při posouzení těchto otázek krajský soud vycházel zejména ze správcem daně zjištěných nestandardních okolností tak, jak jsou popsány v rozhodnutí žalovaného v bodech [41] - [62]. Konstatoval: 1) rizikovost dodavatelů - stěžovatel přijal plnění v hodnotě miliónů korun pocházející od společností, které nemají žádnou obchodní historii, nemají internetové stránky, sídlo se nachází na virtuální adrese, jednatelem či společníkem jsou osoby cizí státní příslušnosti; tedy přijal zboží v milionových hodnotách, které prodaly osoby nezkušené, obtížně kontaktovatelné, bez zázemí pro uchování zboží, 2) stěžovatel neměl se svými dodavateli uzavřenou písemnou kupní smlouvu, ačkoliv odebíral zboží v hodnotě desítek milionů korun, nebyla zachycena konkrétní práva a povinnosti smluvních stran písemnou smlouvou, způsoby reklamace, sankce atd., 3) společnost ExaSoft Czech, přes kterou stěžovatel zboží od rizikových dodavatelů odebíral, nezasílala svým dodavatelům ani písemné objednávky, nebyl tedy k dispozici žádný dokument potvrzující, co bylo vlastně po dodavatelích požadováno, v jakém počtu a kvalitě, 4) nestandardní cena zboží; dodavatel stěžovatele ExaSoft Czech nakupoval zboží od společnosti, která není oficiálním distributorem předmětného zboží; 5) splatnost faktur vystavených subdodavateli FLORIN CZ TRADE, Stroathsam, REDAMC FOX a INTRUKTATONER byla sjednána v den uskutečnění zdanitelného plnění, 6) stěžovatel nepředložil doklad prokazující původ obchodovaného zboží, ani po subdodavatelích nepožadoval, aby mu předložili reference a certifikáty prokazující, že obchoduje s originálním zbožím; stěžovatel kontroloval, zda je zboží originálním výrobkem, až při naskladňování, přičemž předem nepožadoval žádné záruky.

[13] Krajský soud výše uvedené okolnosti vyhodnotil shodně jako žalovaný, jakožto podstatné nejen pro závěr o existenci podvodu, ale s ohledem na jejich povahu také pro závěr o vědomosti stěžovatele o tom, že jsou předmětné transakce zasaženy podvodem. Krajský soud posoudil jednotlivé uvedené skutečnosti v celém jejich souhrnu a dospěl k závěru, že existence citovaných okolností, zejména pak okolnosti týkající se jednotlivých statutárních orgánů dodavatelů ve spojení s dalšími okolnostmi, nutně svědčí o tom, že stěžovatel vědět měl a mohl, že předmětné transakce jsou zasaženy podvodem. Zdůraznil zejména skutečnost, že stěžovatel započal obchodovat se společnostmi, se kterými doposud neobchodoval či obchodoval velmi krátce ve vysokých objemech dodávaného zboží, do transakcí vstupoval v zásadě bez zajištění při absenci písemné smluvní dokumentace, přičemž u subdodavatelů se jednalo o osoby bez historie s vysokou rizikovostí obchodování. Krajský soud podotkl, že jakkoli by uvedený způsob obchodování mohl být v daném segmentu zboží i obvyklý, ještě to neznamená, že by měl být při uvedených okolnostech jednotlivých transakcí stěžovatelem uplatněn; zdůraznil, že stěžovatel rezignoval na základní mechanismy při sjednávání obchodů, což musí jít ve výsledku k jeho tíži. Krajský soud dále konstatoval, že stěžovatel ani v žalobě netvrdil nic o přijatých opatřeních, o kontrolních mechanismech, které by byly s to zamezit účasti na podvodu.

[14] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že lhůta, která stěžovateli byla poskytnuta k vyjádření se k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledku kontrolního zjištění, prodloužená k jeho žádosti, byla nepřiměřeně krátká. Poukázal na smysl koncentrace obsažený v § 88 odst. 3 daňového řádu, kterým je zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole. Krajský soud připustil, že mezi výzvou k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a samotným projednáním zprávy o daňové kontrole byla lhůta poměrně krátká, i případné pochybení správce daně v délce lhůty by bylo vadou, která by neměla vliv na zákonnost rozhodnutí, a to z několika důvodů. Nastalá koncentrace nebrání uplatnění skutkových námitek v následném odvolacím řízení, neboť daňové řízení je ovládáno apelačním principem (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2007-75 ze dne 14. 4. 2009 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018-38). Stěžovatel i po ukončení daňové kontroly měl možnost se proti skutkovým zjištěním účinně hájit a prokázat svá vlastní tvrzení, což také učinil, když nejenže podal vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, ale podal i rozsáhlé odvolání. Krajský soud uvedl, že ani případným pochybením správce daně při stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu stěžovatel neztratil možnost účinné obrany proti skutkovým zjištěním, která byla zásadním podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů. Krajský soud rovněž dodal, stěžovatelovým rozsáhlým odvoláním se žalovaný pečlivě zabýval.

[15] **V kasační stížnosti** stěžovatel obsáhle popisuje obsah rozhodnutí žalovaného, jakož i předchozích soudních rozhodnutí, což nepovažuje Nejvyšší správní za účelné opětovně rekapitulovat, neboť tyto skutečnosti jsou stěžovateli i žalovanému dostatečně známy.

[16] Stěžovatel dále v kasační stížnosti popisuje jednotlivé tvrzené nestandardní okolnosti s tím, že uvádí, že jejich posouzení krajským soudem je nesprávné, založené na nesrozumitelném a nepřezkoumatelném odůvodnění. Konstatuje, že krajský soud se nezabýval tím, zda existuje důkaz o zavinění stěžovatele; pouze existenci nestandardních okolností, aniž by je blíže hodnotil, povýšil na důkaz o vině stěžovatele. Krajský soud neuvedl žádný právní předpis, který by stěžovatel porušil, ani to, z jakého předpisu vyplývá a co znamená onen vědomostní test. Dále obsáhle polemizuje s obsahem jednotlivých kroků testu a obsáhle se vyjadřuje k jednotlivým okolnostem, přičemž vytýká krajskému soudu, že se věcně s žádnou z nich nevypořádal.

[17] Stěžovatel krajskému soudu dále vyčítá, že shodně s žalovaným posoudil uvedené okolnosti tak, že svědčí i o vědomosti stěžovatele o svém zapojení v podvodném řetězci. Stěžovatel poukazuje na žalobní námitku (str. 28 žaloby), v níž se výslovně ohradil proti závěru žalovaného, že jeho účast v řetězci byla úmyslná, a proto není třeba zabývat se případnými opatřeními k prevenci. Stěžovatel v žalobě namítal, že žalovaný nijak neprokázal úmyslnou účast stěžovatele na podvodném jednání. Stěžovatel rovněž uvedl, že žalovaný ignoroval kontrolní mechanismy, které stěžovatel uvedl ve svém odvolání, namítal, že se žalovaný vůbec nezabýval dobrou vírou stěžovatele, pročež je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné.

[18] Stěžovatel dále tvrdí, že rizikové obchody byly detekovány mezi ESC a jeho dodavateli, nikoli mezi stěžovatelem a ESC. To, že správce daně o dodavateli stěžovatele zjistil popisované skutečnosti, nemůže vést k závěru, že se stěžovatel vědomě účastnil podvodu. Krajský soud ani žalovaný nevysvětlili, k čemu konkrétnímu by měla vhodná opatření vést, a jak by měla být aplikována, nadto žalovaný se ani nezabýval tím, jaká opatření stěžovatel učinil.

[19] Stěžovatel se ohrazuje rovněž proti závěru krajského soudu ohledně lhůty poskytnuté k vyjádření (správce daně stanovil lhůtu 10 dnů pro vyjádření k rozsáhlé výzvě 62 stran), lhůtu prodloužil na žádost stěžovatele účelově o 1 den, a to v časové tísni blížící se prekluze; neposkytl tak stěžovateli dostatečný prostor, aby se mohl vypořádat se stanovisky a tvrzeními správce daně.

[20] Stěžovatel závěrem požaduje, aby Nejvyšší správní soud položil SDEU předběžnou otázku týkající se výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Navrhuje, aby se Nejvyšší správní soud dotázal, zda lze vykládat Směrnici o DPH tak, že je vnitrostátní správce daně oprávněn (povinen) odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet daně z přidaného hodnoty za situace, kdy vnitrostátní správce daně :
(a) identifikoval narušení daňové neutrality (chybějící daň) u subdodavatele daňového subjektu a
(b) zdanitelné plnění bylo uskutečněno za následujících objektivních okolností
1. jednatel subdodavatele daňového subjektu je cizí státní příslušník
(pokud je odpověď kladná, pak je nezbytné se dotázat, jaká státní příslušnost jednatele dodavatele je důvěryhodná a jaká nikoli),
2. jednatel subdodavatele je v obchodním rejstříku zapsán krátce
(pokud je odpověď kladná, pak je nezbytné se dotázat, po jakou dobu musí být jednatel dodavatele zapsán v obchodním rejstříku, aby byl hodnocen jako důvěryhodný),

3. subdodavatel není podle názoru vnitrostátního správce daně na trhu známý, nemá obchodní historii a nemá žádnou prezentaci na internetu
(*pokud jde odpověď kladná, pak je třeba se dotázat, jakým způsobem a po jakou dobu se má dodavatel prezentovat v podnikatelském prostředí a na internetu a jak dlouho musí být zapsán v obchodním rejstříku, aby byl považován za důvěryhodného),*
4. sídlo subdodavatele zapsané do veřejného rejstříku je odlišné od místa výkonu podnikání a je shodné s adresou, na které jsou ve veřejném rejstříku zapsány další obchodní korporace
(pokud je odpověď kladná, pak je třeba se dotázat, jaký je limitní počet obchodních korporací sídlících na jedné adrese, aby si společnosti na této adrese zachovaly statut důvěryhodného obchodního partnera)
5. subdodavatel byl zřízen jako ready-made společnost
(pokud je odpověď kladná, pak je třeba se dotázat, jakou formou může být společnost založena, aby měla statut seriózního a důvěryhodného obchodního partnera),
6. daňový subjekt nevede smlouvy ani objednávky v písemné formě, neboť je k uzavření obchodu nepotřebuje a žádný národní ani unijní právní předpis nestanoví povinnost tyto listiny vyhotovovat
(pokud je odpověď kladná, pak je zapotřebí se dotázat, za jakých konkrétních okolností má daňový subjekt povinnost vyhotovovat smlouvy na koupi movitých věcí v listinné podobě).

[21] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti odkazuje v plném rozsahu na odůvodnění napadeného rozsudku a rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 239/2020-46, přičemž se závěry zde uvedenými se plně ztotožňuje a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[22] K námitce nemožnosti aplikovat vědomostní test vyplývající z judikatury Soudního dvora EU žalovaný podotýká, že tato judikatura je součástí evropského práva, jehož závaznost a aplikační přednost vyplývají z čl. 10 a z čl. 10a Ústavy České republiky. Pokud čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod uvádí, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona, tím spíše je nutno na danou problematiku aplikovat předpisy vyšší právní síly (evropské právo). Názor stěžovatele o nemožnosti aplikace vědomostního testu je odporující konstantní judikatuře tuzemských správních soudů, které jeho aplikaci ve vztahu k podvodům na DPH výslovně připouštějí a hojně jej využívají ve své argumentaci.

[23] Žalovaný podotýká, že stěžovatel v kasační stížnosti každou jednotlivou objektivní okolnost vytrhává z kontextu a tuto posuzuje izolovaně, a nikoli ve svém souhrnu a podává k ní vlastní výklad. Žalovaný uvádí, že v rozhodnutí o odvolání podrobně popsal jednotlivé objektivní okolnosti, přičemž se s jeho závěry krajský soud zcela ztotožnil. Není smyslem tohoto vyjádření stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, žalovaný proto nepovažuje za účelné v návaznosti na stěžovatelovo rozporování jednotlivých objektivních okolností provádět opis odůvodnění rozhodnutí o odvolání, z něhož je zřejmá nesprávnost uvedeného závěru stěžovatele.
Žalovaný zejména odkazuje na body 63 a 64 rozhodnutí o odvolání a uvádí, že byla prokázána úmyslná účast stěžovatele na podvodném jednání, a proto nebylo třeba se zabývat případnými opatřeními k prevenci podvodného jednání. Připomíná, že nárok na odpočet daně není daňovému subjektu přiznán nejen v případě, kdy tento věděl, že je účasten daňového podvodu (tj. vědomě se do takového obchodování zapojil nebo jej dokonce organizoval), ale i v případě, kdy to tento s přihlédnutím k objektivním okolnostem vědět měl a mohl.

[24] Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, že by se stěžovatel nemohl vypořádat řádně se stanovisky a tvrzeními správce daně. K námitce týkající se krátké lhůty k vyjádření k výsledkům kontroly odkazuje na body 31 a násl. napadeného rozsudku, kde krajský soud uzavřel, že stěžovatel uplatnil svou argumentaci v odvolání, přičemž odvolací daňové řízení je ovládáno principem apelačním, tudíž takto stanovená lhůta neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání.

[25] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu dle § 109 odst. 3 s. ř. s., neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[26] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje většinu argumentace, kterou uvedl v žalobě, přičemž v kasační stížnosti stěžovatel toliko uvádí, k jakým závěrům dospěl krajský soud, resp. žalovaný, k čemuž dodává, že s těmito závěry nesouhlasí či že tyto závěry jsou nesprávné, nezákonné, neopodstatněné apod., aniž by však proti těmto závěrům „postavil" jasnou, srozumitelnou a ucelenou vlastní oponenturu, resp. omezuje se pouze na konstatování, že nic z toho, co bylo označeno jako nestandardní objektivní okolnosti, není nezákonné, resp. že krajský soud neuvedl, v čem a jaký právní předpis stěžovatel svým konáním či nekonáním porušil; namítá z tohoto důvodu nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[27] Stěžovatel rovněž činí sporným skutečnosti, které již byly posouzeny a zodpovězeny Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku (nestandardní objektivní okolnosti). Kasační námitky směřující k těmto otázkám Nejvyšší správní soud již proto opětovně neposuzoval [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]; srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05: „*Smyslem a účelem ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) soudního řádu správního je to, aby Nejvyšší správní soud znovu se nemusel zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil.*" Názorem, který Nejvyšší správní soud vyslovil, je nadto sám Nejvyšší správní soud vázán (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56). Poukazuje-li tak např. stěžovatel na to, že správce daně detekoval rizikové obchody mezi ESC a jeho dodavateli a nikoli mezi stěžovatelem a jeho přímými dodavateli, lze odkázat na bod 30 zrušujícího rozsudku sp. zn. 5 Afs 239/2020: „*Dle Nejvyššího správního soudu správce daně dostatečně podrobně detekoval řetězec: „dodavatelé ESC- ESC- žalobce", přičemž společnost ESC byla pouhým fakturačním článkem řetězce (objednávky, jednání s dodavateli, přejímku zboží a uskladnění prováděl žalobce), který sloužil k zakrytí skutečných dodavatelů; správce daně prokázal, že žalobce a ESC jsou subjekty personálně spojené, zabýval se rovněž tím, zda nákup přes ESC měl ekonomické opodstatnění, resp. takové opodstatnění žalobce neprokázal; zjistil též, že společnost ESC nedisponuje majetkem ani skladovými zásobami, jeho aktiva jsou tvořena zejména pohledávkami.*"

[28] Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku rovněž výslovně uvedl, že shledal podmínku identifikace chybějící daně, jakož i existenci nestandardních okolností, které správce daně dostatečně popsal, za splněné; krajskému soudu uložil, „*aby se v dalším řízení zabýval splněním či nesplněním podmínek, za kterých lze odpočet odepřít v intencích dalších*

dvou kroků vědomostního testu, tedy, zda bylo v řízení správcem daně prokázáno, že o svém zapojení v podvodném řetězci žalobce věděl či vědět měl a mohl, a poté i tím, zda mohl své účasti na podvodu zabránit. V tomto směru tedy krajský soud vypořádá žalobní námitky, kterými se dosud nezabýval."

[29] Nejvyšší správní soud se předně zabýval obecně vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti, přičemž ji neshledal důvodnou.

[30] Nejvyšší správní soud předesílá, že nelze fakticky zaměňovat nedostatečnost odůvodnění za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 65/2007, ze dne 19. 7. 2007). Z konstantní judikatury vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (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, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, 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). Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud při posouzení věci v rozsahu stěžovatelem formulovaných žalobních bodů veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. K tomu je nutno připomenout, že absence přímé reakce na každý jednotlivý argument účastníka řízení nepředstavuje nezákonnost či dokonce nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, či ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161). Implicitní vypořádání námitek akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09). Jak Nejvyšší správní soud zdůraznil již v rozsudku ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, požadavek na podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument by mohl vést „*zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení.*"

[31] Důvodem nepřezkoumatelnosti není ani fakt, že se krajský soud s hodnocením žalovaného ztotožnil či si jeho závěry osvojil. Nejvyšší správní soud již několikráte uvedl, že osvojil-li si soud závěry žalovaného, nelze mu za situace, kdy správní rozhodnutí, na které odkazuje, je přezkoumatelné a dostatečně odůvodněno, ničeho vyčítat (srov. např. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či ze dne 30. 9. 2021, č. j. 9 Afs 28/2021-43). Prostý nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry uvedenými v rozsudku rozhodně nelze v žádném případě zaměňovat s tím, že by krajský soud žalobní námitky údajně pominul či nevypořádal, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Krajský soud v bodě 29 napadeného rozsudku zcela přesně uvedl, jaké okolnosti považoval za stěžejní pro závěr o vědomosti stěžovatele o účasti na podvodu na DPH [viz bod 12 a 13 tohoto rozsudku]. Žalovaný přitom v odůvodnění svého rozhodnutí, z něhož krajský soud vycházel, dostatečně podrobně a přesvědčivě jednotlivé objektivní okolnosti a zjištěné souvislosti popsal, nelze tedy konstatovat, že by jeho rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, pročež by si krajský soud nemohl argumentaci žalovaného osvojit.

[32] Nejvyšší správní soud k polemice stěžovatele k problematice daňových podvodů konstatuje, že nebylo úkolem krajského soudu znovu provádět výklad právního rámce k podvodům na DPH a k vědomostnímu testu, když tento navíc zcela jasně vyplývá jak z rozhodnutí o odvolání, vyjádření k žalobě, tak i z rozsudku NSS. V daném případě nelze krajskému soudu vytýkat nesprávné hodnocení věci pouze z důvodu subjektivního nesouhlasu stěžovatele. Námitka stěžovatele, že judikatura k podvodům na DPH nebyla v roce 2014, kdy proběhly předmětné transakce, dostupná, je nedůvodná. Ačkoli žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazoval na novější judikaturu, není pravdou, že tato před rokem 2014 neexistovala; žalovaný odkazoval zejména na judikaturu, která shrnovala problematiku podvodů na DPH a podávala tak k tomuto ucelenější výklad (nicméně v napadeném rozhodnutí je i uvedena starší judikatura z roku 2011, 2012, 2013).

[33] Nejvyšší správní soud v obdobné věci stěžovatele již v rozsudku ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 144/2020-64, konstatoval: *„Hodnocení podvodů na DPH pomocí tzv. „vědomostního testu" vychází z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 2006, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL. Z tohoto rozsudku vyplývá, že nárok na odpočet DPH lze nepřiznat pouze ve výjimečných případech, ledaže by bylo kladně odpovězeno na čtyři otázky. 1) Existuje daňová ztráta? 2) Pokud ano, stalo se tak v důsledku daňového podvodu? 3) Byly transakce daňového subjektu spojeny s daňovým podvodem? 4) Věděl nebo měl vědět daňový subjekt, že jeho transakce byly spojeny s podvodem? V daném případě bylo na první tři otázky odpovězeno kladně již v předcházejícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019- 33, jehož závěry byl krajský soud v nyní napadeném rozsudku vázán. Dosud nerozhodnutou a spornou otázkou bylo posouzení vědomosti o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. První krok vědomostního testu sestává z existence objektivních okolností. Ty se mohou částečně i zcela překrývat s těmi, na jejichž základě byla shledána existence daňového podvodu (otázky 2 a 3). V žádném případě tak nelze hovořit o tom, že by stěžovatelce byla přičítána k tíži chybějící daň na výstupu u EXPOL (otázka 1). Naopak, tyto objektivní skutečnosti jsou tvořeny souhrnem okolností, které nelze označit za nahodilé. Patří k nim omezená obchodní historie,(...) podezřele se jevila také skutečnost, že pan Gajda byl jednatelem EXPOL od 1. 8. 2012, tedy krátce před uskutečněním prvních obchodů. Dále také skutečnost, že EXPOL i Veritam měly společníky pocházející ze stejné ulice ve stejném městě a byly personálně propojeny. Lze souhlasit s hodnocením krajského soudu, že absence internetových stránek a virtuální sídla společností lze označit za podpůrné indicie. Druhý krok sestává z ověření, zda stěžovatelka učinila nezbytná opatření, aby se vyhnula možné účasti na daňovém podvodu.* (...)*Zboží, se kterým stěžovatelka obchoduje, lze považovat za relativně rizikové, jelikož je předmětem padělání. EXPOL nebyl v rozhodné době autorizovaným distributorem inkoustových kazet HP a Canon a tato skutečnost měla vést stěžovatelku ke zvýšené opatrnosti. Stěžovatelka pak nebyla schopna pochybnosti žalovaného vyvrátit ani poukazem na písemnou dokumentaci, jelikož obchodovala s EXPOL pouze na podkladě ústní dohody a elektronických objednávek. V tomto ohledu nelze učinit závěr, že si krajský soud protiřečí, jestliže uznává, že elektronické objednávky bez listinné smlouvy mohou být běžné, a současně dodává, že stěžovatelka takto obchodní případy uskutečňovat neměla. S ohledem na objektivní okolnosti a absenci kontrolních mechanismů u stěžovatelky, nelze považovat absenci písemné dokumentace transakce za dostatečné pro tento obchodní případ. Pokud jde o objemy transakcí, pak obecně jistě stěžovatelce nelze vytýkat, že obchodovala ve vyšších objemech. EXPOL však byl novým dodavatelem a podle Nejvyššího správního soudu byly všechny podezřelé okolnosti zřejmé nejpozději před platbou za první objednávku. Proto i provedený objem měl význam z hlediska možné vědomosti stěžovatelky o podvodném jednání*

EXPOL, a to minimálně u dalších dodávek. Na základě výše uvedeného má kasační soud za to, že krajský soud nepochybil, pokud uzavřel, že stěžovatelka měla a mohla vědět o účasti na daňovém podvodu, jelikož si o společnosti EXPOL nezjistila dostatečné informace, aby zamezila své možné účasti na podvodu."

[34] Objektivní okolnosti lze chápat jako takové okolnosti (nestandardnosti), které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (srov. bod 60 rozsudku SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter Dávid*). Tyto objektivní okolnosti tedy tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou (resp. nemusí být) nezákonné, tak ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatel o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět měl a mohl (viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Jinými slovy, jsou indiciemi, které by objektivně měly v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce stiženého podvodem (viz např. rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, sp. zn. 1 Afs 304/2019, či ze dne 27. 4. 2021, sp. zn. 1 Afs 444/2020-64). Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že např. samotná neexistence internetových stránek, virtuální sídlo či absence písemných smluv a rizikovost komodity nemusí nutně mít žádnou vypovídací hodnotu o podvodném charakteru obchodních řetězců. Nicméně ve svém souhrnu tyto skutečnosti napovídají tomu, že zapojené obchodní společnosti nejsou běžnými obchodníky, ale naopak svědčí o tom, že se jedná o subjekty účastnící se podvodu na DPH. Tuto skutečnost dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu správce daně v řízení prokázal.

[35] Nejvyšší správní soud např. hodnotil jako objektivní okolnost svědčící o podvodu virtuální sídlo či neexistenci internetových stránek v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42. Obdobně v rozsudku ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, (a to dokonce v obdobném případě téhož stěžovatele) Nejvyšší správní soud stran hodnocení nestandardních okolností uvedl: „*Ostatní zjištěné skutečnosti hodnotí soud jako podporující tento závěr – rychlý přeprodej zboží, absence písemné dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence internetové prezentace dodavatelů a obchod s komoditou, která se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry. Samy o sobě by tyto podpůrné skutečnosti coby nestandardní okolnosti zřejmě neobstály, nicméně v kombinaci s výše uvedenými je možné na ně taktéž poukázat.* […] *okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami).*" V rozsudku ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015 - 29, Nejvyšší správní soud např. konstatoval, že absence písemné smlouvy je okolností svědčící o silné nestandardnosti posuzovaných transakcí. V rozsudku ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47, NSS konstatoval: „*Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v tom, že jednotlivé obchodní podmínky nelze izolovaně hodnotit jako jednoznačně nestandardní. Ve svém souhrnu však neumožňují dospět k závěru odlišnému od toho, který nastínil žalovaný a potvrdil krajský soud. Jejich síla tkví právě v jejich komplexnosti, krajský soud tudíž nepochybil, když se výslovně nevěnoval námitkám stěžovatele ohledně standardnosti každé jednotlivé podmínky transakce.*"

[36] Nejvyšší správní soud podotýká, že ne všechny nestandardní okolnosti posuzovaných obchodních transakcí, které poukazují na existenci daňového podvodu, musí současně být i objektivními okolnostmi nasvědčujícími tomu, že daňový subjekt o své účasti v řetězci zasaženém podvodem věděl či vědět měl a mohl. Všechny dané objektivní okolnosti však zpravidla budou současně okolnostmi nestandardními, neboť s ohledem na to, že se v případě objektivních okolností jedná o indicie, které by objektivně měly v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce stiženého podvodem, je nestandardnost jejich obvyklým atributem.

[37] Stěžovatel v kasační stížnosti každou jednotlivou objektivní okolnost vytrhává z kontextu a tuto posuzuje izolovaně, a nikoli ve svém souhrnu a podává k ní vlastní výklad. Z napadeného rozsudku je zcela zřejmé, že se krajský ztotožnil s žalovaným v závěru o vědomosti stěžovatele o účasti na podvodu na DPH, přičemž odkázal na ty skutečnosti, na základě nichž dospěl k závěru, že stěžovatel minimálně měl a mohl vědět, že obchodní transakce jsou zasaženy podvodem. Krajský soud uvedl: „*Okolnosti týkající se jednotlivých statutárních orgánů dodavatelů ve spojení s dalšími okolnostmi nutně svědčí o tom, že žalobce vzhledem ke všem zjištěným okolnostem vědět měl a mohl, že předmětné transakce jsou zasaženy podvodem. Je třeba vyzdvihnout zejména skutečnost, že žalobce započal obchodovat se společnostmi, se kterými doposud neobchodoval, či obchodoval velmi krátce ve vysokých objemech dodávaného zboží, do transakcí vstupoval v zásadě bez zajištění při absenci písemné smluvní dokumentace, přičemž u subdodavatelů se jednalo o osoby bez historie s vysokou rizikovostí obchodování...(...) Žalobce totiž rezignoval na základní mechanismy při sjednávání obchodů, což musí jít ve výsledku k jeho tíži, je-li zjištěno, že transakce jsou zasaženy podvodem. Žalobce ani v žalobě netvrdil nic o přijatých opatřeních, o kontrolních mechanismech, které by byly s to zamezit účasti žalobce na podvodu.*“ Z uvedeného nelze dovodit, že by krajský soud jednoduše učinil rovnítko mezi objektivními okolnostmi či nestandardnostmi (svědčící daňovému podvodu – viz první krok testu) a nevědomostí (druhý krok testu – pozn. NSS); skutečnosti, které krajský soud zmiňuje, lze přičítat výhradně stěžovateli; nejsou mu přičítány žádné okolnosti, které by byly zcela mimo sféru jeho vlivu.

[38] Objektivní okolnosti, které žalovaný prokázal a hodnotil, ve svém souhrnu, i s přihlédnutím k tomu, že stěžovatel má v daném oboru zkušenosti, v důsledku čehož na něj mohou být v souladu s judikaturou kladeny vyšší nároky stran jeho obezřetnosti (viz rozsudky NSS ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111; a ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47) představují dle Nejvyššího správního soudu dostatečně silné indicie, které měly ve stěžovateli vzbudit podezření o tom, že se účastní řetězce zatíženého podvodem na DPH. Např. stěžovatel prostřednictvím ES Czech obchodoval se společnostmi, které vykazovaly rizikové znaky; nebyly na trhu s obchodovanou komoditou známé, měly velmi krátkou obchodní historii, neprezentovaly svoji nabídku na internetových stránkách, neměly provozovnu ani sklad a jejichž sídlo se nacházelo na adrese, kde je zapsáno mnoho dalších společností, a to vše za situace, kdy tyto společnosti měly za statutární orgán osobu jiné státní příslušnosti. Stěžovatel i přes výše uvedené rizikové znaky se dále účastnil transakce, kdy musel vědět, že společnost ESC nemá se subdodavateli uzavřené písemné smlouvy ani žádné jiné dokumenty k následnému prokázání vlastnictví zboží a k řešení možných komplikací. Přestože právní úprava umožňuje uzavřít určité typy smluv ústně, uzavření písemné smlouvy je v obchodním styku žádoucí a naprosto běžné, neboť poskytuje významně vyšší průkaznost ujednaných práv a povinností jednotlivých

stran; přitom u plnění v řádu milionů Kč lze předpokládat, že řádný hospodář, byť při minimální míře obezřetnosti, by aspekty daného obchodního případu zajisté řádně smluvně ošetřil a tím zmírnil rizika vyplývající z obchodů v řádu několika miliónů korun. Stěžovatel např. nikterak neověřoval originalitu a původ zboží, byť se jednalo o rizikovou komoditu (obdobně viz zmiňovaný rozsudek sp. zn. 1 Afs 144/2020).

[39] Nejvyšší správní soud konstatuje, že základní otázkou pro posouzení vědomosti daňového subjektu je, zda tento na základě objektivních okolností mohl pojmout podezření, že se nejedná o standardní obchodní transakce a že v těchto obchodních vztazích je na místě větší obezřetnosti. Podvodný řetězec posuzuje správce daně jako celek, jinými slovy, není třeba, aby konkretizoval, na jakém článku řetězce se daňový subjekt nacházel (*missing trader, buffer, broker*). Naopak při provádění tzv. vědomostního testu je třeba postupovat výhradně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a je třeba posuzovat pouze ty skutečnosti a okolnosti, které daňový subjekt mohl či měl vědět nebo mohl učinit pro to, aby se podvodu vyhnul. Vědomostní test chrání právě ty subjekty, které se v řetězci nacházejí či ocitnou, aniž by o podvodném jednání věděly či vůbec mohly vědět (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31). Stěžovatel s ohledem na výše popsané okolnosti osobou, která minimálně musela vědět, že se nejedná o standardní obchodní transakce, nepochybně byl.

[40] Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být pro účely směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. července 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, rozsudek ze dne 21. června 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech *Mahagében a Petér Dávid).* Obdobné závěry byly převzaty i v četné judikatuře NSS. K tomu, že pro odepření nároku na odpočet daně postačuje i nevědomá nedbalost daňového subjektu ohledně podvodu na DPH se výslovně vyjádřil zdejší soud např. v rozsudku ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47: „[...] *Nevyžaduje se proto zavinění ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost).*“

[41] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno a dostatečně spolehlivě prokázal, že se stěžovatel účastnil obchodních transakcí stižených podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém věděl, resp. minimálně vědět měl a mohl. Krajský soud posoudil tuto otázku správně, přičemž nevybočil ani z mezí zákona ani z ustálené judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu.

[42] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stran neposkytnutí dostatečné lhůty k možnosti vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění. Nevyšší správní soud odkazuje na body 31 a násl. napadeného rozsudku krajského soudu, se závěrem krajského soudu se zcela ztotožňuje. Stěžovatel ostatně ani neuvádí, v čem byl fakticky na svých právech zkrácen či jak mu bylo znemožněno své námitky v řízení uplatnit. Správcem daně stanovená lhůta neměla vliv na zákonnost rozhodnutí o odvolání.

[43] K návrhu stěžovatele na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU Nejvyšší správní soud konstatuje, že smyslem odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení do podvodného řetězce je ochrana systému DPH, přičemž již existuje četná judikatura Soudního dvora EU, jakož i Nejvyššího správního soudu týkající se problematiky podvodů na DPH, která je ustálená. Nejvyšší správní soud se nedomnívá, že by daný případ zakládal nutnost položení stěžovatelem nastolených otázek.

[44] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud se v souladu se závazným pokynem Nejvyššího správního soudu dostatečně vypořádal ze stěžejními námitkami stěžovatele, vycházel z řádně zjištěného skutkového stavu a nepochybil ani v právním posouzení věci. Kasační námitky neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými, proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[46] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto mu soud náhradu nákladů v řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 30. června 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu