



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **INDIPA a.s.**, se sídlem Nečtiny 175, zast. Mgr. Danielelem Tetzelim, advokátem, se sídlem Mečíková 409, Jesenice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2017, č. j. 44470/17/5300-22442-702972, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2021, č. j. 3 Af 42/2017-63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobkyně podniká v oblasti velkoobchodního nákupu a prodeje pohonných hmot. Je jedním z mnoha článků dodavatelsko-odběratelského řetězce, skrze který jsou dováženy pohonné hmoty z Rakouska do České republiky. Finanční úřad pro Prahu 4 (dále jen „správní orgán prvního stupně“) zahájil dne 5. 9. 2011 u žalobkyně kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti ABC TIP KONTAKT s.r.o. spočívajícího v dodání pohonných hmot, z něhož uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu.

[2] Správní orgán prvního stupně proto žalobkyni dodatečným platebním výměrem na daň z přidané hodnoty ze dne 8. 8. 2012, č. j. 451016/12/004511109427 (dále jen „dodatečný platební výměr“), doměřil podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2011 ve výši

43.236.323 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí stanovil povinnost uhradit penále v částce 8.647.264 Kč.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 3. 2013, č. j. 10051/13/5000-14304-702972, dodatečný platební výměr změnil v části týkající se bankovního spojení a ve zbytku jej potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 26. 1. 2016, č. j. 3 Af 20/2013-47 (dále také jen „první rozsudek městského soudu“), zamítl. Nejvyšší správní soud následně rozsudkem ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38 (dále jen „zrušující rozsudek“), ke kasační stížnosti žalobkyně první rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného č. j. 10051/13/5000-14304-702972 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Vyslovil přitom, že ač objektivní okolnosti případu nasvědčují podvodnému jednání, správní orgány se nevydaly tímto směrem a neopatřily dostatečné důkazy o tom, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním.

[4] Žalovaný poté v dalším řízení vydal v záhlaví specifikované rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým dodatečný platební výměr změnil v části týkající se bankovního spojení a ve zbytku jej potvrdil. Jako důvod nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 uvedl účast žalobkyně na obchodním řetězci zatíženém podvodným jednáním na dani z přidané hodnoty.

II.

[5] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila další žalobou u městského soudu, který ji shora označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[6] K žalobní argumentaci, že žalovaný neprokázal, že žalobkyně věděla o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem, městský soud vyslovil, že žalovaný se okolnostmi daňového podvodu zabýval v dostatečné míře a pojem „*daňový podvod*“ aplikoval v projednávané věci v souladu se závěry judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Podle městského soudu závěry o tom, že zdanitelná plnění podle dokladů předložených žalobkyní jsou součástí podvodu a že žalobkyně o existenci obchodního řetězce a jeho účelu věděla, či vědět mohla, mají oporu ve zjištěném skutkovém stavu, jak byl popsán na stranách 8 až 19 napadeného rozhodnutí. Žalovaný zde shrnul skutečnosti svědčící o účasti žalobkyně v podvodném obchodním řetězci tak, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí s danou komoditou běžné, a společnosti figurující v posuzovaném řetězci se nejevily jako standardní podnikatelé. Co se týče předmětného zboží (pohonné hmoty), to bylo během jediného dne přeprodáváno v řetězci společností, ve kterém byla narušena daňová neutralita (tj. v řetězci byla patrná existence chybějící daně), kdy zaprvé se v obchodním řetězci stal jeden daňový subjekt nekontaktní a nelze ověřit jeho přijatá a uskutečněná plnění, a tedy ani jeho výslednou daňovou povinnost (společnost ABC TIP KONTAKT s.r.o.; dále jen „společnost ABC“) a u dalšího daňového subjektu chybí daň zcela explicitně (společnost MASNÝ A UZENÁŘSKÝ KONCERN s.r.o.; dále jen „společnost MUK“).

[7] O nestandardnosti obchodního řetězce podle městského soudu nadto svědčí i skutečnost, že některé ze společností do něj zapojené vznikly krátce před uskutečněním předmětných transakcí, nedlouho před nebo po realizovaných obchodech změnily

pokračování

vlastnickou a řídicí strukturu, sídlily na ryze administrativních adresách, disponovaly vzhledem k objemu svých transakcí nízkým základním kapitálem, ve většině tyto společnosti nebyly na trhu známými a etablovanými korporacemi obchodujícími s pohonnými hmotami a následně byly těmto společnostem postupně zrušeny registrace k dani z přidané hodnoty. Městský soud poukázal také na to, že žalobkyně měla k dispozici zcela nedostatečné předchozí informace o dodavateli společnosti ABC, splatnost daňových dokladů byla stanovena jako jednodenní, což je zcela mimo obchodní zvyklosti, a že rámcové smlouvy byly rozporné co do vymezení přepravy předmětného zboží. Nestandardně (neproporcionálně vzhledem k velmi krátkým lhůtám splatnosti) byly podle městského soudu v rámcových smlouvách sjednány i sankční podmínky (úrok z prodlení, smluvní pokuta), zpětná úhrada za dodané zboží i výše obchodní marže. Žalobkyně tedy podle soudu prováděla tvrzené transakce způsobem ekonomicky tak nevýhodným či nevěrohodným, že spolu s ostatními indiciemi lze dovozovat záměrnost takového jednání ústícího ve zneužití práva s cílem podvodu na dani z přidané hodnoty.

[8] Městský soud tedy dospěl k závěru, že ze skutkového stavu zjištěného ve správním řízení zřetelně vyplývá, že žalobkyně o podvodných jednáních na dani z přidané hodnoty věděla nebo vědět mohla, přičemž nepředložila žádný důkaz, který by tento závěr zpochybnil. Při zachování obvyklé míry opatrnosti by musela uvedené nestandardní okolnosti obchodů zaznamenat. Z jednání žalobkyně, respektive z informací, které uváděla ve správním řízení ohledně jednotlivých plnění, jakož i z dalších informací zjištěných správním orgánem prvního stupně o neobezřetném jednání žalobkyně v rámci posuzovaných transakcí vyplývá, že z její strany nebyla přijata veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně požadována, a žalobkyně nevěnovala dostatečnou pozornost interním kontrolním mechanismům. Podle městského soudu žalovaný v napadeném rozhodnutí přezkoumatelně uvedl logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů, které jsou spolehlivě a jednoznačně schopny ve svém souhrnu prokázat skutečnost, že žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty věděla, či minimálně vědět mohla. Městský soud neshledal ani žádné zaujaté hodnocení objektivních okolností v neprospěch žalobkyně ani porušení principů daňového řízení.

[9] K žalobní argumentaci, že žalobkyně byla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu na základě daňových dokladů od společnosti ABC, které prokazují přijetí deklarovaného zdanitelné plnění, městský soud uvedl, že tato není pro nyní projednávanou věc relevantní. Žalovaný totiž odůvodnil neuznání uplatňovaného odpočtu na dani z přidané hodnoty a její dodatečné vyměření v napadeném rozhodnutí tím, že byla účastna podvodu na dani z přidané hodnoty a o této své účasti věděla či vědět mohla, nikoliv tím, že by neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti ABC.

[10] Městský soud nakonec neshledal důvodnou ani žalobní argumentaci, že správní orgán prvního stupně před zahájením daňové kontroly nezaznamenal do protokolu, že sdělil žalobkyni, jaké nové skutečnosti či důkazy ho vedly k zahájení daňové kontroly, neboť podle daňového řádu takovou povinnost neměl. Městský soud uzavřel, že správní orgán prvního stupně nepostupoval v rozporu s § 143 odst. 3 a § 145 odst. 2 daňového řádu.

III.

[11] Proti napadenému rozsudku nyní žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek, jakož i napadené rozhodnutí, zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[12] Stěžovatelka především městskému soudu vytýká, že v odůvodnění napadeného rozsudku neuvedl, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil. Podle stěžovatelky je tak odůvodnění napadeného rozsudku nepřesvědčivé a nepřezkoumatelné. Nadto městský soud v napadeném rozsudku bez bližšího vysvětlení akcentuje jen některé z důkazů (zejména ty, které opatřil v průběhu daňové kontroly správní orgán prvního stupně), zatímco jiné (zejména ty, které předložila v průběhu daňové kontroly stěžovatelka) zcela opomíjí. A tedy postupuje v rozporu s § 77 odst. 2 s. ř. s. Městský soud proto zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti z důvodu nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů.

[13] Stěžovatelka je dále přesvědčená o tom, že městský soud rozhodl v rozporu se zásadami legitimního očekávání, předvídatelnosti rozhodnutí a povinnosti respektovat právní názor Nejvyššího správního soudu. Rozhodl totiž věc v neprospěch stěžovatelky za situace, kdy si žalovaný přes závazný názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku neopatřil důkazy, které by byly způsobilé k prokázání závěru, že stěžovatelka věděla, či vědět mohla, že se účastní podvodného jednání na dani z přidané hodnoty. Žalovaný v řízení po vydání zrušujícího rozsudku opatřil toliko jediný důkaz, a to obžalobu Vrchního státního zastupitelství v Praze ze dne 20. 7. 2016, č. j. 7 VZV 16/2012-4465, z níž však objektivně neplyne žádná negativní skutečnost ve vztahu ke stěžovatelce či jejímu statutárnímu orgánu. Naopak je z ní zřejmé, že stěžovatelka ani její statutární orgán nebyly v souvislosti s posuzovanými obchody obžalovány ani v minulosti obviněny, jelikož bylo zřejmé, že o existenci jakýchkoliv nezákonností, natož podvodů, v souvislosti s obchodováním neměly sebemenší tušení. Takový závěr rovněž podle stěžovatelky nelze učinit na podkladě skutečnosti, že předsedkyní jejího představenstva byla od založení do 22. 9. 2009 Mgr. Kateřina Tetzeli. Podle stěžovatelky tedy pokud z obžaloby neplynou konkrétní skutečnosti, jejichž existence by byla prokázána ve správním řízení, není a nemůže být obžaloba oním důkazem, který by v nynější věci měl prokazovat vědomost stěžovatelky o tom, že se účastní podvodného jednání. Stěžovatelka naopak za podstatný považuje závěr městského soudu, že splnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, neboť není sporu o tom, že předmětná plnění skutečně existovala a stěžovatelka je přijala od dodavatele uvedeného na posuzovaných (přijatých) daňových dokladech.

[14] Stěžovatelka k uvedenému poukazuje také na rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „věc Optigen“) a ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 (dále jen „věc Kittel“), podle nichž nemůže být nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Každá další transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Podle stěžovatelky je nárok na odpočet daně na vstupu jejím základním právem, na němž je postaven celý systém daně z přidané hodnoty a nemůže být

pokračování

v zásadě omezen (k tomu poukazuje také na rozsudek SDEU ze dne 13. 3. 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG v Finanzamt Göttingen*, ve věci C-437/06, dále jen „věc Securenta“). Dalším pravidlem v tomto systému je také právo osoby povinné k dani na plný odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu v případech, kdy lze mezi zakoupeným zbožím či přijatou službou a uskutečněným plněním, u něhož je připuštěn nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, identifikovat přímou a bezprostřední vazbu. Stěžovatelka má za to, že správní orgány i městský soud postupovaly v rozporu s § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty i v rozporu s citovanou judikaturou. Omezily její právo na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu v předmětném zdaňovacím období, a to přesto, že stěžovatelka naplnila všechny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Správní orgán prvního stupně byl povinen v případě pochybností ohledně faktického přijetí zboží prokázat též vědomost stěžovatelky o daňovém podvodu či o tom, zda zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou osobou, než je uvedena na daňovém dokladu. Nestačí pouhé pochybnosti správního orgánu prvního stupně a přenesení důkazní povinnosti na stěžovatelku.

[15] Stěžovatelka rovněž nesouhlasí se závěrem správních orgánů a městského soudu, že důkazní prostředky získané v průběhu správního řízení nebyly dostatečné k prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění. Vycházejí ze závěrů vyslovených v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60, ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, a ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45, má za to, že je sice na daňovém subjektu, který se domáhá svého nároku na odpočet daně ve smyslu § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v jím prokázané výši, aby tento prokázal, avšak toto břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, respektive jakýchkoliv skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá jiný subjekt. Podle stěžovatelky byl správní orgán prvního stupně oprávněn požadovat prokázání přijetí zdanitelného plnění, avšak nebyl oprávněn rozsah tohoto dokazování pojímat tak, že by měla stěžovatelka prokazovat skutečnosti zatěžující dodavatele. Jestliže totiž stěžovatelka doložila, že zboží koupila, zaplatila a následně je prodala, přičemž bylo doloženo, že dodavatelé i odběratelé jsou existujícími subjekty, již není možné na ní spravedlivě požadovat doložení ještě jiných důkazních prostředků. Podle stěžovatelky tudíž samotná skutečnost, že dodavatelé (subjekty odlišné od stěžovatelky) nesplnili své zákonné povinnosti a jsou nekontaktní, nemůže být důvodem pro neunesení důkazního břemene stěžovatelkou. Prokazovat, že se nejednalo o simulované dodávání zboží, tak měli dodavatelé a nikoliv stěžovatelka, případně správní orgán prvního stupně, který měl prokázat existenci skutečností, které věrohodnost, průkaznost či úplnost účetnictví, evidencí či jiných záznamů stěžovatelky zcela vyvracejí, což neučinil. Tyto skutečnosti městský soud v napadeném rozsudku městský soud nezohlednil.

IV.

[16] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku, a proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

[17] Žalovaný předesílá, že v posuzované věci po vydání zrušujícího rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení celou situaci překvalifikoval. Původně stěžovatelce neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu, že neprokázala přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. V napadeném rozhodnutí jí následně odepřel nárok na odpočet daně z přidané

hodnoty z důvodu účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Podle žalovaného přitom stěžovatelka tuto změnu v žalobě (a následně ani v kasační stížnosti) téměř nerefletovala. To shledal i městský soud, když vyslovil, že žalobní argumentace týkající se neprokázání přijetí zdanitelného plnění od společnosti ABC není pro projednávanou věc relevantní, jelikož žalovaný odůvodnil dodatečné vyměření daně stěžovatelce tím, že byla účastna podvodu na dani z přidané hodnoty a o této své účasti věděla nebo vědět mohla.

[18] Žalovaný dále uvádí, že stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvody, které neuplatnila v řízení před městským soudem, ačkoliv tak učinit mohla. Těmi jsou námitka, že žalovaný neprovedl relevantní šetření ve smyslu závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu vysloveného ve zrušujícím rozsudku a námitka, že obžaloba Vrchního státního zastupitelství v Praze ze dne 20. 7. 2016 nemůže prokazovat vědomost stěžovatelky o tom, že se účastnila podvodného jednání. Žalovaný také poukazuje na to, že některé pasáže kasační stížnosti jsou čistě obecného rázu.

[19] Konkrétně ke kasační argumentaci týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku žalovaný uvádí, že tuto námitku uvedla stěžovatelka již v předešlém řízení o kasační stížnosti vedeném Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 2 Afs 55/2016. Cituje proto závěry kasačního soudu vyslovené k otázce nepřezkoumatelnosti vyslovené ve zrušujícím rozsudku. Podle stěžovatelky napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti netrpí.

[20] Ohledně kasační námitky týkající se doplnění důkazů o tom, že stěžovatelka věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním, k němuž zavázal Nejvyšší správní soud žalovaného ve zrušujícím rozsudku, žalovaný uvádí, že doplnění důkazů o obžalobu není v daném případě na škodu, přičemž zdůrazňuje, že nově otevřené odvolací řízení (po vydání zrušujícího rozsudku) nebylo doplněno pouze o obžalobu, jak tvrdí stěžovatelka, ale i o další písemnosti. Podle žalovaného přitom dospěl městský soud ke správnému závěru, že žalovaný postupoval zcela v souladu se závazným právním názorem, řádně doplnil řízení a shledal, že se stěžovatelka účastnila podvodu na dani z přidané hodnoty. Namítá-li stěžovatelka i to, že z obsahu obžaloby vůči ní nevyplývá nic negativního, zdůrazňuje žalovaný, že obžaloba sice směřuje vůči jinému daňovému subjektu, lze z ní ale dovodit skutečnosti vypovídající o charakteru řetězce jako takového, a nelze ji tudíž *a priori* odmítnout jako důkazní prostředek. Nerelevantní je podle žalovaného také komentář stěžovatelky k tomu, že městský soud v napadeném rozsudku uvádí informace o předsedkyni představenstva stěžovatelky. Uvedením této informace totiž městský soud pouze dokresluje celou situaci a není jeho cílem stěžovatelce něco vytýkat. Nadto tuto argumentaci stěžovatelka neuvedla již v žalobě, ač tak mohla učinit, a je tudíž nepřijatelná. Co se týče námitky týkající se prokázání přijetí zdanitelného plnění, žalovaný nepovažuje za účelné se k nim vyjadřovat, neboť se mýlí s předmětem řízení, v němž byl řešen podvod na dani z přidané hodnoty.

[21] V závěru svého vyjádření žalovaný poukazuje na to, že námitky uvedené v kasační stížnosti pod bodem VI. a VII. (viz výše shrnutí v odstavcích [14] a [15]) jsou zkopírovány z minulé kasační stížnosti ve věci sp. zn. 2 Afs 55/2016 a nereflektují posun v řízení, a tudíž se k nim pro nadbytečnost podrobně nevyjadřuje.

pokračování

V.

[22] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud předně posuzoval námitky, jež jsou podřaditelné pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí soudu, že by se jí Nejvyšší správní soud zabýval i tehdy, pokud by ji stěžovatelka nenamítala, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[25] Stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétně namítá, že městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku neuvedl, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil. Městskému soudu současně vytýká to, že v napadeném rozsudku bez bližšího vysvětlení akcentuje jen některé z důkazů (zejména ty, které vyhotovil v průběhu daňové kontroly správní orgán prvního stupně), zatímco jiné (zejména ty, které předložila v průběhu daňové kontroly stěžovatelka) opomíjí.

[26] Z obsahu stěžovatelčiny argumentace je tedy zřejmé, že namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

[27] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře Nejvyššího správního soudu bohatě zastoupena (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, a ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ.

[28] Nejvyšší správní soud v nynějším případě dospěl k závěru, že napadený rozsudek uvedeným kritériím přezkoumatelnosti vyhovuje. Městský soud v něm výstižně vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o které své závěry opřel, a stanoviska účastníků řízení, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby a zcela přesvědčivě a srozumitelně popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl. Městský soud se přitom neopomněl vypořádat s žalobní argumentací, která se týkala prokázání vědomí stěžovatelky o zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodem (viz zejména odst. 26. až 31. napadeného rozsudku), vyjádřil se též k námitkám o prokázání a doložení přijetí zdanitelných plnění od společnosti ABC (odst. 33. napadeného rozsudku) a neuvedení nových skutečností či

důkazů, na jejichž podkladě bylo možné předpokládat doměření daně, do protokolu před zahájením daňové kontroly za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 (odst. 35. napadeného rozsudku).

[29] S ohledem na uvedené je proto nedůvodná námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou stěžovatelka spatřuje v tom, že městský soud v napadeném rozsudku uváděl pouze důkazy, které vyhotovil v průběhu daňové kontroly správní orgán prvního stupně, a nepřihlédl k důkazům předloženým v průběhu daňové kontroly stěžovatelkou.

[30] Zcela mimoběžná je také stěžovatelčina argumentace, kterou městskému soudu vytýká, že v napadeném rozsudku neuvedl důkazy, o něž opřel svá skutková zjištění, ani úvahy, kterými se při hodnocení důkazů řídil. Nejvyšší správní soud připomíná, že při jednání konaném v řízení před městským soudem dne 23. 4. 2021 k dotazu soudu nepožadovali účastníci řízení provedení žádného důkazu. Městský soud proto v nynější věci neprováděl dokazování ani následné hodnocení důkazů upravené v soudním řádu správním v § 52 a konkrétně ve vztahu k řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí v § 77, neboť k tomu nebyl důvod. Vycházel totiž ze skutečností obsažených ve správním spise. Nepochybil proto logicky ani v tom, že v napadeném rozsudku neuvedl důkazy, o něž měl opřít svá skutková zjištění, ani úvahy, kterými se při hodnocení důkazů řídil.

[31] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že napadený rozsudek nevykazuje vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Nezjistil ani to, že by napadený rozsudek trpěl vadou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost či že by zde byla jiná vada řízení před městským soudem, která by zakládala nezákonnost napadeného rozsudku. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[32] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje také kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., blíže však výtky podřaditelné pod tento kasační důvod neuvádí. Jak ale vyplývá například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003-50, nebo též z usnesení téhož soudu ze dne 18. 3. 2004, č. j. 1 As 7/2004-47, stěžovatelka je povinna kromě označení kasačních důvodů též uvést konkrétní kasační námítky, v nichž spatřuje naplnění toho kterého kasačního důvodu. To stěžovatelka v případě kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. neučinila. Nejvyšší správní soud se tudíž naplněním uvedeného kasačního důvodu pro absenci jakýchkoliv stížnostních námitek pod něj podřaditelných nezabýval.

[33] Nejvyšší správní soud se proto věnoval zbývající kasační argumentaci, která svým obsahem spadá pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[34] Stěžovatelka je přesvědčená o tom, že splnila všechny podmínky podle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, a tudíž byla oprávněna k odpočtu daně na vstupu u plnění (pohonných hmot) přijatého v roce 2011 od společnosti ABC. Má za to, že správní orgány a městský soud dospěly k nesprávnému závěru, že stěžovatelka věděla, či vědět mohla, že se účastní podvodného jednání na dani z přidané hodnoty. Namítá též to, že žalovaný v řízení po vydání zrušujícího rozsudku nově opatřil toliko jediný důkaz, a to obžalobu Vrchního státního zastupitelství v Praze ze dne 20. 7. 2016, z něhož však objektivně neplyne žádná negativní skutečnost ohledně účasti na obchodním řetězci zatíženého podvodem. To nelze

pokračování

dovodit ani ze skutečnosti, že předsedkyní představenstva stěžovatelky byla od založení do 22. 9. 2009 Mgr. Kateřina Tetzeli. Správní orgány a městský soud tudíž podle stěžovatelky postupovaly v rozporu s judikaturou SDEU, podle níž nemůže být nárok na odpočet daně z přidané hodnoty dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět, což v nynějším případě stěžovatelka nevěděla, a rovněž v rozporu s § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, neboť omezily její právo na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, přestože naplnila všechny nezbytné podmínky.

[35] Předně je třeba připomenout, že právní úprava daně z přidané hodnoty je harmonizována na úrovni Evropské unie, a to prostřednictvím směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o dani z přidané hodnoty“). Soudní dvůr Evropské unie k nároku plátce daně z přidané hodnoty na odpočet daně na vstupu setrvale judikuje, že představuje nedílnou součást mechanismu daně z přidané hodnoty a nemůže být v zásadě omezen. Cílem režimu odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení daní z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém daně z přidané hodnoty tedy zajišťuje naprostou neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na účel nebo výsledky těchto činností za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají dani z přidané hodnoty.

[36] Je rovněž nutné zdůraznit, že cílem uznaným a podporovaným směrnicí o dani z přidané hodnoty je také boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím. Subjekty práva se nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury SDEU (srov. zejména rozsudky ve věci *Optigen* a ve věci *Kittel*, dále rozsudek ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, ve věci C-271/06, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11; dále jen „věc Mahagében“). Dospěl přitom k závěru, že pokud daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, může správce daně neuznat tento odpočet jen v případě, že prokáže podvod na dani z přidané hodnoty nebo zneužití práva.

[37] Zmiňovaná judikatura jako podvod na dani z přidané hodnoty označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o dani z přidané hodnoty. I když varianty podvodu na dani z přidané hodnoty mohou být rozmanité a spletité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako daň z přidané hodnoty; tedy některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit) [srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232, či ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60].

[38] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „*existence daňového podvodu*“, případně „*prokázání existence daňového podvodu*“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. již citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014-60).

[39] Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (například obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (například nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (například následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami) [srov. již citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 304/2019-33].

[40] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci Optigen totiž SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámeček toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc Mahagében).

[41] Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (věc Optigen). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, přijmou-li veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (věc Kittel).

[42] Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí

pokračování

podvodu na dani z přidané hodnoty. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylicít jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (srov. např. již citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014-60, nebo rozsudky ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52, a ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46). Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno *stricto sensu*, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání. Preventivní opatření tedy neprokazuje správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42).

[43] Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu nebo se stává jejich spolupachatelem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195 a další).

[44] Optikou shora citované judikatury a z ní vyplývajících obecných východisek Nejvyšší správní soud nahlížel i na nyní projednávanou věc. Z uvedeného je zřejmé, že pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu účasti na daňovém podvodu je třeba nejprve prokázat existenci podvodu. Následně lze teprve přikročit k tzv. vědomostnímu testu, v rámci něhož se hodnotí okolnosti, které svědčí o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění bylo součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. V neposlední řadě je třeba posoudit, zda daňový subjekt přijal přiměřená opatření, aby se účasti na daňovém podvodu vyvaroval.

[45] Nejvyšší správní soud připomíná, že v původním řízení vedeném před soudním přezkumem správní orgány doměřily stěžovatelce daň z přidané hodnoty z důvodu, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti ABC spočívajícího v dodání pohonných hmot, z něhož uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. V řízení po vydání zrušujícího rozsudku žalovaný v souladu se závazným právním závěrem v něm vysloveným provedl další šetření, opatřil si podklady a potvrdil závěr správního orgánu prvního stupně o odepření nároku stěžovatelky na odpočet daně z přidané hodnoty a doměření daně z přidané hodnoty. Tentokrát jej však zdůvodnil tím, že stěžovatelka byla účastna obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním, přičemž o této skutečnosti věděla, či vědět mohla.

[46] Konkrétně Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil, že „ačkoli se v obecné rovině lze ztotožnit s názorem žalovaného, že objektivní okolnosti případu nasvědčují podvodnému jednání, správce daně ani žalovaný se nevydali tímto směrem a neopatřili

dostatečné důkazy o tom, že stěžovatelka věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním. Nejvyšší správní soud nemůže při svém rozhodování nabrzdovat činnost správních orgánů. Je tedy na žalovaném, aby provedl další šetření, opatřil relevantní důkazy a vyvodil odpovídající závěry. Ve svém posouzení je nicméně povinen řídit se právním názorem Nejvyššího správního soudu, že na předmětnou transakci mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem nelze pohlížet izolovaně a uměle odhlížet od reálných podmínek uskutečňování řetězových transakcí, nýbrž je třeba posoudit a prokázat, zda v souladu s výše uvedenou judikaturou stěžovatelka věděla nebo mohla vědět, že se účastní podvodného obchodování.“

[47] Jádrem sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným v nynější věci tak spočívá v posouzení, zda správní orgány dostatečně prokázaly, že stěžovatelka věděla, či mohla a měla vědět, že se účastní obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním, a zda přijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.

[48] Nejvyšší správní soud ověřil, že žalovaný v řízení následujícím po vydání zrušujícího rozsudku spisový materiál doplnil o platební výměry na daň z přidané hodnoty za květen a červen roku 2011, sestavu úhrad daně z přidané hodnoty, bankovní účty registrované správními orgány a rozhodnutí jediného společníka ze dne 31. 8. 2010 (vše se týkalo společnosti MUK, dříve vystupující pod obchodní firmou PROROBÍ s.r.o.), dále o rozhodnutí jediného společníka ze dne 1. 11. 2010 (ve vztahu ke společnosti ABC), o údaje z živnostenského rejstříku vztahující se k osobě Petra Holoty, o úplný výpis z obchodního rejstříku ohledně společnosti F 9, s.r.o. a o obžalobu Vrchního státního zastupitelství v Praze ze dne 20. 7. 2016, č. j. 7 VZV 16/2012-4465. Z uvedeného je zřejmé, že není pravdivé stěžovatelčino tvrzení, že žalovaný po vydání zrušujícího rozsudku kasačního soudu opatřil toliko jediný důkaz o tom, že stěžovatelka věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním, a to zmíněnou obžalobu. Nadto, jak sám žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, vycházel zcela v souladu se zásadou jednotnosti řízení při posouzení otázky týkající se vědomí stěžovatelky o zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním nejenom ze skutečností získaných v rámci řízení vedeného po vydání zrušujícího rozsudku, ale rovněž ze skutečností vyplývajících již z dokazování provedeného v rámci původního řízení (vedeného před soudním přezkumem).

[49] Žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela v souladu s výše predestřenými judikaturními závěry nejprve prokazoval existenci podvodu (tu v žalobě ani v kasační stížnosti stěžovatelka nezpochybňuje), poté provedl tzv. vědomostní test, v rámci něhož hodnotil objektivní okolnosti, které svědčily o tom, že stěžovatelka věděla nebo musela vědět, že plnění bylo součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (identifikoval, prokazoval a hodnotil objektivní okolnosti konkrétních obchodních transakcí stěžovatelky s jejími obchodními partnery) a nakonec zkoumal to, zda stěžovatelka přijala přiměřená opatření, aby se účasti na daňovém podvodu vyvarovala.

[50] Co se týče existence objektivních okolností, těmi se žalovaný zevrubně zabýval na stranách 11 až 16 napadeného rozhodnutí, přičemž identifikoval tyto skutečnosti, na základě nichž učinil závěr, že stěžovatelka o podvodném jednání na dani z přidané hodnoty věděla:

pokračování

1) podezřelý způsob navázání spolupráce stěžovatelky s dodavatelem pohonných hmot společností ABC (která nebyla a není na trhu s pohonnými hmotami známým a etablovaným subjektem a nabízela ceny pohonných hmot pod cenou uváděnou společností ČEPRO, a.s.), 2) neověření údajů o společnosti ABC stěžovatelkou (společnost se neprezentovala ani neprezentuje na internetu, krátce před posuzovaným zdaňovacím obdobím změnila jednatele a zapsala nového prokuristu, společníkem společnosti je společnost se sídlem v Seychelské republice, registrace k dani z přidané hodnoty je u společnosti v platnosti méně než rok od uskutečnění obchodu, od svého vzniku ani jednou nesplnila zákonnou povinnost zveřejnění účetní závěrky), 3) písemné rámcové smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a dodavatelem (společnost ABC) i odběratelem (společnost PRIME INVEST s.r.o.) vykazují nemalé nedostatky, přičemž je zřejmé, že podle smluv nemohlo být v řadě případů fakticky konáno (datum uzavření smlouvy s odběratelem předchází datu uzavření smlouvy dodavatelem, podle rámcové smlouvy se společností ABC měly v posuzovaných obchodních případech existovat objednávky zboží, ty však nebyly předloženy, z rámcových smluv rovněž vyplývá, že má být prodávajícím garantována jakost dodaných pohonných hmot uvedených v nákladním nebo dodacím listě - nákladní listy však nebyly předloženy, dodací listy sice předloženy byly, ale nebyly předloženy atesty, které měly být podle rámcové smlouvy jejich součástí; je tedy zřejmé, že stěžovatelka o jakost zboží nedbala, splatnost kupní ceny uvedené na daňových dokladech byla podle rámcových smluv sjednána nestandardně jeden pracovní den po datu uskutečnění zdanitelného plnění, úrok z prodlení byl sjednán ve výši 0,05% denně z kupní ceny, marže stěžovatelky na přeprodávaném zboží byla stanovena rovněž v nestandardně nízké výši, stěžovatelka nemá v rámci dodávek v řádech desítek milionů Kč sjednáno žádné pojištění zboží), 4) rozpor v ustanoveních rámcových smluv týkající se uskutečněných přeprav a nákladů na přepravu (podle rámcové smlouvy je v ceně zboží nabídnuté prodávajícím kupujícímu zahrnuta doprava zboží z místa nakládky do místa proclení - uvedení zboží do volného oběhu a zároveň je však podle této smlouvy prodávající povinen dodat zboží kupujícímu na dohodnutém stáčecím místě, přičemž je kupující povinen zajistit si dopravu na vlastní náklady; ani po vysvětleních stěžovatelky a prokuristy společnosti ABC ale nebyly osvětleny náklady na přepravu zboží z místa proclení do místa stočení pohonných hmot do nádrží, a je tudíž zřejmé, že stěžovatelka se o reálnost přeprav nezajímala a ujednání o přepravě byly pouze formální, ani na přijatých a vystavených daňových dokladech dodavatele není specifikováno, že by měla být v ceně zboží zahrnuta rovněž doprava zboží).

[51] Dalšími zjištěnými skutečnostmi pak bylo, že 5) dodací listy podle rámcových smluv byly vystaveny až následně po provedení dodávek a nebyly vystavovány současně s dodávkami pohonných hmot (byly vyhotoveny účelově až na vyzvu správního orgánu, těmito doklady stěžovatelka nedisponovala v průběhu obchodních transakcí, ač podle rámcové smlouvy disponovat měla), 6) nejasnosti ohledně přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník (ze zjištěných skutečností je zřejmé, že stěžovatelka neměla přehled o tom, kdy na ni právo nakládat se zbožím jako vlastník přešlo), 7) stěžovatelka se v reálném průběhu obchodních transakcí s pohonnými hmotami o osud tohoto zboží vůbec nezajímala, což není obezřetné zejména s ohledem na způsob navázání spolupráce se společností ABC prostřednictvím kontaktu zanechaného touto společností na čerpací stanici a objemy obchodovaného zboží a cenovou hladinu; stěžovatelka tedy podle žalovaného nejednala jako řádný hospodář, 8) z výpisů z bankovního účtu stěžovatelky vyplývá, že platby za zboží byly prováděny bezhotovostně a tzv. pozpátku (nedříve na bankovní účet

stěžovatelky hradil odběratel, společnost PRIME INVEST s.r.o., a až poté byly finanční prostředky odepisovány dodavateli společnosti ABC; vzhledem k nastaveným sankčním podmínkám, splatnosti a vlastní marži by se při včasném neuhrazení dodávky odběratelem stěžovatelka dostala okamžitě do prodlení a dodávka by se pro ni ze dne na den stala ztrátovou), 9) nestandardně nízká marže vzhledem k rizikům spojeným s obchodními transakcemi, 10) sankční podmínky v souvislosti s kupní cenou (respektive marží) a splatností kupní ceny (neproporcionální sankce vzhledem k velmi krátkým lhůtám plnění neodpovídají nastavení smluvního vztahu, které by učinil subjekt s péčí řádného hospodáře) a konečně 11) personální propojenost mezi jednatelem stěžovatelky panem Holotou a bývalým jednatelem a společníkem společnosti MUK panem Navrátilem, neboť oba byli v předmětném období společníky téže společnosti.

[52] Na podkladě těchto skutečností, které žalovaný hodnotil nikoliv izolovaně, ale v jejich souvislostech a souhrnně, dospěl k závěru, že stěžovatelka o účasti na obchodních transakcích s pohonnými hmotami zasaženými podvodem na dani z přidané hodnoty vědět minimálně mohla a měla.

[53] Žalovaný se poté v napadeném rozhodnutí zabýval také tím, zda stěžovatelka přijala opatření k případnému vyhnutí se účasti na transakcích zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty. Nic takového však nezjistil. Naopak shledal, že ze zjištění učiněných ve správním řízení vyplývá, že stěžovatelka se při obchodních transakcích chovala neobezřetně, neboť ač uzavřela rámcovou smlouvu, její ustanovení nerespektovala, zboží nikterak nekontrolovala, dodací listy obdržela až po provedení dodávek zboží, a tedy osud zboží byl stěžovatelce lhostejný. Stěžovatelka rovněž zcela neobezřetně navázala spolupráci se společností ABC, aniž by provedla prověření tohoto obchodního partnera, přičemž by zjistila okolnosti, které by jí jistě varovaly před spoluprací s touto společností. Doložené čestné prohlášení společnosti ABC o neexistenci závazků vůči daňové správě samo o sobě nemůže vést k závěru, že stěžovatelka učinila dostatečná opatření k zamezení případné účasti na podvodu. Stěžovatelka nadto na výzvu žalovaného k seznámení s doplněním odvolacího řízení a s odlišným právním názorem neuvedla žádná opatření k případné eliminaci zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný proto uzavřel, že stěžovatelka nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala vhodná opatření, která by po ní bylo možné rozumně vyžadovat k ověření toho, že jí uskutečňované obchodní transakce nepovedou k účasti v podvodném řetězci, respektive opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešla. Stěžovatelka proto nemohla být v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání.

[54] Městský soud následně v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že právě uvedené úvahy žalovaného o tom, že zdanitelná plnění podle dokladů předložených stěžovatelkou jsou součástí podvodu a stěžovatelka o existenci uvedeného řetězce a jeho účelu věděla, či vědět mohla, mají oporu ve zjištěném skutkovém stavu, jak jej žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal (zejm. na stranách 8 až 19 napadeného rozhodnutí). O nestandardnosti žalovaným popsaného obchodního řetězce podle městského soudu svědčí i skutečnost, že některé ze společností do něj zapojených vznikly krátce před uskutečněním posuzovaných transakcí (společnost MUK a společnost PRIME INVEST s.r.o.), nedlouho před nebo po realizovaných obchodech změnilly vlastnickou a řídicí strukturu (společnosti ABC a MUK), sídlily na ryze administrativních adresách (společnosti ABC a MUK), disponovaly vzhledem

pokračování

k objemu svých transakcí nízkým základním kapitálem (společnosti ABC, MUK a společnost PRIME INVEST s.r.o.), ve většině nebyly tyto společnosti na trhu známými a etablovanými společnostmi obchodujícími s pohonnými hmotami a následně jim postupně byly zrušeny registrace k dani z přidané hodnoty (společnosti ABC, MUK a společnost PRIME INVEST s.r.o.). Podle městského soudu měla mít stěžovatelka již na základě těchto skutečností při běžné míře opatrnosti pochybnosti o standardnosti obchodních vztahů, do nichž se chystala vstoupit. S uvedenými úvahami městského soudu se s ohledem na skutková zjištění správních orgánů nyní shoduje i Nejvyšší správní soud, aniž považuje za potřebné k nim cokoli dodávat.

[55] Městský soud také správně poukázal na to, že stěžovatelka se ke skutečnostem zjištěným správními orgány buď nevyjádřila, nebo pouze tvrdila (a nijak nedoložila) standardnost jimi uvedených okolností, a to toliko k nastavené obchodní marži. Stěžovatelčino tvrzení o standardnosti výše marže však městský soud vyvrátil. Dovedil, že stěžovatelkou nastavená obchodní marže (při porovnání zjištěný rozdíl nákupních a prodejních cen jednotlivých dodávek) činila částku do 2.000 Kč, což se vzhledem k výši realizovaných dodávek jeví jako nepřiměřeně nízká obchodní marže, zejména ve vztahu k nákladům spojeným s dodávkami, pojištěním, kontrolou a přepravou zboží. Podle městského soudu by takové transakce nemohly být pro stěžovatelku ekonomicky rentabilní. Výše marže je nadto zcela neproporcionální ke sjednaným sankčním mechanismům jako je penále za pozdní vystavení a dodání zálohových a zúčtovacích faktur, úrok z prodlení kupujícího zaplatit kupní cenu a jednorázová smluvní pokuta z dlužné částky pro případ prodlení prodávajícího zaplatit/vrátit včas kupujícímu jakoukoliv peněžitou částku. Stěžovatelka tedy prováděla tvrzené transakce způsobem ekonomicky natolik nevýhodným a nevěrohodným, že spolu s ostatními zmíněnými indiciemi lze dovozovat záměrnost takového jednání ústící ve zneužití práva s cílem podvodu na dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka přitom nepřinesla žádný důkaz, kterým by tyto skutečnosti a závěry správních orgánů zpochybnila. Lze tudíž souhlasit s městským soudem také v tom, že stěžovatelka nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, a nevěnovala dostatečnou pozornost interním kontrolním mechanismům.

[56] Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, že stěžovatelka v kasační stížnosti nevytkla konkrétní vady uvedeného posouzení provedeného městským soudem ohledně toho, zda si žalovaný opatřil důkazy způsobilé prokázat závěr, že stěžovatelka věděla, či vědět mohla, že se účastní podvodného jednání na dani z přidané hodnoty. Poukázala jenom na to, že si žalovaný po vydání zrušujícího rozsudku kasačního soudu opatřil pouze jediný důkaz – obžalobu Vrchního státního zastupitelství v Praze ze dne 20. 7. 2017, což, jak již výše v tomto rozsudku [viz odstavec 48] kasační soud uvedl, neodpovídá obsahu správního spisu. S ohledem na obecnost této stěžovatelčiny argumentace tudíž Nejvyšší správní soud uvedenou námitku vypořádal v odpovídající míře obecnosti a shledal, že městský soud nepochybil, pokud dovedl, že žalovaným zjištěné objektivní okolnosti nasvědčují závěru, že stěžovatelka věděla nebo alespoň mohla a měla vědět, že je účastna obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním. Sám totiž není oprávněn za stěžovatelku domýšlet její argumenty (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2017, č. j. 7 As 208/2017-20), které by mohly přivodit pro ni v řízení o kasační stížnosti příznivější rozhodnutí.

[57] Nejvyšší správní soud shrnuje, že žalovaný i městský soud se zevrubně zabývali okolnostmi obchodování stěžovatelky s jejím dodavatelem a odběratelem a nepochybili, pokud shledali, že v posuzovaném případě existovaly takové nestandardnosti a indicie, které ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, z nichž lze vyvodit, že stěžovatelka přinejmenším mohla vědět o možnosti, že se účastní daňového podvodu. Za správný a ze skutečností majících oporu ve správním spise pak považuje Nejvyšší správní soud i související úvahu žalovaného a městského soudu, že stěžovatelka nepřijala opatření k případnému vyhnutí se účasti na transakcích zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty.

[58] Městský soud tedy dospěl ke správnému závěru, že si žalovaný v souladu se závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku opatřil dostatečné důkazy k prokázání toho, že stěžovatelka věděla, či vědět mohla a měla, že se účastní podvodného jednání na dani z přidané hodnoty a že správní orgány nepochybily, pokud neuznaly stěžovatelkou uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty a doměřily jí za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2011 daň z přidané hodnoty včetně penále z doměřené daně ve výši vyplývající z dodatečného platebního výměru. Nedůvodná je tudíž stěžovatelčina kasační argumentace, podle níž městský soud rozhodl v rozporu se zásadami legitimního očekávání, předvídatelnosti rozhodnutí a povinnosti respektovat právní názor Nejvyššího správního soudu. Správní orgány ani městský soud proto nepostupovaly v rozporu s § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty ani v rozporu s judikaturou SDEU (zejména stěžovatelkou zmiňované rozsudky ve věcech Optigen, Kittel či Securenta) a neomezily stěžovatelčino právo na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu v předmětném daňovém období.

[59] Stěžovatelka nakonec v kasační stížnosti nesouhlasí se závěrem správních orgánů a městského soudu, podle nějž důkazní prostředky získané v průběhu správního řízení nebyly dostatečné k prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění.

[60] Nejvyšší správní soud zde připomíná již výše uvedené, že správní orgány doměřily stěžovatelce daň z přidané hodnoty z důvodu, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti ABC spočívajícího v dodání pohonných hmot, z něhož uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu, v původním řízení vedeném před vydáním zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 55/2016-36. V řízení po vydání tohoto zrušujícího rozsudku však žalovaný v souladu se závazným právním závěrem v něm uvedeným provedl další šetření, opatřil si podklady a potvrdil závěr správního orgánu prvního stupně o odepření nároku stěžovatelky na odpočet daně z přidané hodnoty a doměření daně z přidané hodnoty. Nikoliv však již pro neprokázání přijetí zdanitelného plnění, nýbrž proto, že stěžovatelka byla účastna obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním, přičemž o této skutečnosti věděla, či vědět mohla.

[61] Spornou v posuzované věci tedy nyní nebyla otázka prokázání přijetí zdanitelného plnění od společnosti ABS, nýbrž otázka, zda v dané věci správní orgány dostatečně prokázaly, že stěžovatelka věděla, či mohla a měla vědět, že transakce, kterých se účastní, jsou součástí řetězce zatíženého podvodem na dani, a zároveň že stěžovatelka nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Ostatně z napadeného rozhodnutí vyplývá, že i podle žalovaného stěžovatelka splnila hmotněprávní podmínky nároku na

pokračování

odpočet daně; nebylo sporu, že předmětná plnění skutečně existovala a nebyly zde ani pochyby o tom, že stěžovatelka pohonné hmoty přijala právě od dodavatele uvedeného na daňových dokladech (společnosti ABC). Jedná-li se tudíž o kasační argumentaci týkající se prokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, ta je vzhledem ke skutečnostem, na nichž byly vystavěny závěry daňových orgánů, zcela mimoběžná. Tato otázka totiž již nebyla předmětem úvah v napadeném rozhodnutí. Městský soud, který na tuto skutečnost poukázal v odstavci 33. napadeného rozsudku, tudíž nepochybil, pokud se problematice prokázání přijetí zdanitelných plnění více nevěnoval. Netvořily již totiž *ratio decidendi* napadeného rozhodnutí.

[62] Nejvyšší správní soud tudíž považuje závěry městského soud o sporných právních otázkách za správné a příslušné a uzavírá, že ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

VI.

[63] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[64] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení účastníkem úspěšným, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů tohoto řízení právo.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. července 2023

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu