



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 právní věci žalobce: **TRADEBANK CANARIA, s.r.o.**, se sídlem Na Šípu 142, Ostrovačice, zast. JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem, se sídlem Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27.7.2022, č. j. 31 Af 11/2021-86,

t a k t o :

- 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 7. 12. 2020, č. j. 44697/20/5300-22441-712084, ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2016 a srpen 2016; stěžovateli nebyl přiznán nárok na odpočet daně, neboť 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. Subjekty zapojené v řetězci neodvedly daň a zároveň neoprávněně nárokovaly odpočet z DPH z fiktivních plnění; v obchodním řetězci byla současně zjištěna celá řada nestandardních okolností.

[2] Prvním tuzemským článkem řetězce byla společnost SAPFIRE Europe, která dodala předmětné zboží dne 29. 4. 2016 společnosti Desideria Invest, SE za 6 208 269,54 Kč bez DPH; tato společnost zboží mezi dny 15. – 16. 4. 2016 dodala společnosti CREDIT PRAGUE za 15 826 117,64 Kč bez DPH. CREDIT PRAGUE poté dodala zboží dne 22. 4. 2016 stěžovateli za 16 142 639,99 Kč bez DPH. Stěžovatel převedl zanedbatelnou část zboží na 4 drobné odběratele a ve zbytku zboží dne 1. 9. 2016 směnil se společností

SAPFIRE Europe, s. r. o. (dále jen „SAPFIRE Europe“) za údajně stejné zboží s pozdější dobou expirace. Toto nové zboží poté dodal společnosti Kapital. Žalovaný identifikoval chybějící daň u společností SAPFIRE Europe a Desideria Invest, SE (dále jen „Desideria Invest“).

[3] V žalobě stěžovatel především namítal, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, jelikož žalovaný nesprávně vymezil odvolací námitky. Dále tvrdil, že chybějící daň byla u společnosti Desideria Invest identifikována ve výši 4 898 Kč, u společnosti SAPFIRE Europe ve výši 10 347 Kč; jedná se o bagatelní částky a nelze akceptovat, že byl odmítnut nárok na odpočet vyšší, než činí chybějící daň; tvrdil, že o vedených daňových dlužích nevěděl, neznal hospodaření společností; nesouhlasil s tím, že mu jsou kladeny k tíži skutečnosti týkající se obchodních transakcí mezi společnostmi AREWA CONSULTING & PARTNERS, s.r.o. a společnostmi Desideria Invest a SAPFIRE Europe; tyto transakce jsou však součástí jiného obchodního řetězce, než do kterého byl stěžovatel zapojen. Poukazuje na to, že společnosti SAPFIRE Europe a Desideria Invest v roce 2016 řádně podaly daňová přiznání a spolupracovaly se správcem daně, nelze je označit jako „missing traders“. Dle stěžovatele nebylo prokázáno, že došlo k podvodnému jednání na DPH v řetězci subjektů, který obchodoval s plněním dodaným stěžovateli; důvodem chybějící daně bylo neprokázání tvrzených skutečností subjekty odlišnými od stěžovatele, nikoliv podvod na DPH. Stěžovatel dále nesouhlasil s hodnocením jednotlivých dle žalovaného nestandardních okolností, které jsou mu přičítány k tíži; uvádí dva okruhy námitek, buď uvádí, že o daných okolnostech nevěděl nebo že identifikované okolnosti nejsou nestandardní. Za nesprávný a nepodložený označil také závěr žalovaného, že účast stěžovatele v podvodném řetězci byla úmyslná, pročez není třeba zabývat se případnými opatřeními k prevenci účasti na podvodu na DPH.

[4] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Předně nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného; poukázal na to, že není povinností žalovaného, aby do rekapitulační části správního rozhodnutí obsáhle přepisoval argumentaci uplatněnou v odvolání; postačí, pokud tato část rozhodnutí obsahuje vymezení závěrů správce daně, které daňový subjekt odvoláním napadá. Jelikož stěžovatel neuvedl konkrétní námitky, které žalovaný v napadeném rozhodnutí opomněl vypořádat, posoudil soud tuto obecnou námitku taktéž pouze v obecné rovině. Konstatoval, že žalovaný systematicky přezkoumal jednotlivé závěry správce daně, které konfrontoval s argumentací stěžovatele, v závěrečné části rozhodnutí se pak žalovaný opět vrátil k jednotlivým odvolacím námitkám a samostatně je vypořádal; žádná z námitek nebyla opomenuta a napadené rozhodnutí je logicky a v úplnosti odůvodněno. Soud proto dospěl k závěru, že úroveň odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela v souladu s požadavky judikatury NSS, a napadené rozhodnutí je proto přezkoumatelné.

[5] Krajský soud při samotném věcném přezkumu podrobně rekapituloval průběh daňového řízení, vyhodnotil zjištěný skutkový stav jako dostatečný, a dospěl k závěru, že učiněná zjištění správních orgánů prokazují chybějící daň a dostatečně odůvodňují závěr, že stěžovatel byl zapojen do obchodního řetězce, jenž byl zasažen podvodem na DPH; krajský soud rovněž dospěl k závěru, že existence jednotlivých objektivních okolností, které v odůvodnění detailně popsal, svědčí o tom, že stěžovatel současně věděl, že předmětné transakce jsou zasaženy podvodem.

pokračování

[6] V **kasáční stížnosti** stěžovatel tvrdí, že se žalovaný i krajský soud nesprávně vypořádali s uplatněnými odvolacími/žalobními námitkami a z tohoto důvodu je rozhodnutí ve věci samé vadné a v konečném důsledku se jedná o nezákonné rozhodnutí. Stěžovatel konkrétně namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí [§103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]; tvrdí, že krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval přezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání, s čímž se stěžovatel neztotožňuje; již v žalobě namítal, že v rozhodnutí o odvolání nebyly vymezeny uplatněné odvolací důvody, jejich tvrzené (a soudem akceptované) vypořádání je neúplné a rozhodnutí o odvolání tedy trpí vadou nezákonnosti, resp. nepřezkoumatelnosti. Stěžovatel nepopírá závěr krajského soudu, že absence odpovědi na každé tvrzení nezakládá nepřezkoumatelnost daného rozhodnutí, avšak ve zde projednávaném případě vlastní názor žalovaného neodstranil námitku nepřezkoumatelnosti, jelikož ani na základě jiného odůvodnění (prezentováním jiného názoru) nedošlo k odůvodnění závěrů, dle nichž bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání. Přezkoumání provedené krajským soudem je tedy nesprávné a návazně na to je napadený rozsudek nezákonný.

[7] Stěžovatel dále uvádí výčet odvolacích námitek, které uvedl již v žalobě a které podle jeho názoru žalovaný v odvolání nevymezil, přičemž žalovaný podle jeho názoru tyto námitky vypořádal neúplně a krajský soud toto vypořádání aproboval. Za nepřiléhavý považuje stěžovatel odkaz krajského soudu na judikaturu, podle které lze uceleným právním názorem vypořádat odvolací námitky, aniž by bylo reagováno jednotlivě na každou z nich.

[8] Předně stěžovatel namítá, že z napadeného rozsudku ani z rozhodnutí žalovaného není zřejmé, jestli mu byl nárok odepřen proto, že o podvodu věděl, nebo proto, že o něm vědět měl. Podle stěžovatele nedává judikatura pravomoc odepřít nárok na odpočet variantně. Současně stěžovatel namítá, že se krajský soud nedostatečně zabýval samotnou existencí podvodného řetězce transakcí. Podle stěžovatele krajský soud v napadeném rozsudku nedostatečně zdůvodnil, proč považoval zboží za zasažené podvodem na dani z přidané hodnoty, podle stěžovatele podvod spočíval v umělém snížení daňové povinnosti jinými články řetězce, týkal se tedy obchodování s jiným plněním. Zboží dodané stěžovateli podle něho podvodem zasaženo nebylo. Podle stěžovatele nebyla prokázána fiktivnost plnění, kterým si subjekty v řetězci transakcí snižovaly daňovou povinnost. Stěžovatel má za to, že v rámci jednoho řetězce transakcí nelze jednotlivým subjektům odepřít nárok na odpočet z různých důvodů. Pokud nebylo vedeno daňové řízení u přímého dodavatele, pak se podle stěžovatele lze důvodně domnívat, že by mnohé relevantní skutečnosti byly zjištěny i u tohoto dodavatele. Pokud by však byl nárok na odpočet odepřen již dodavateli, daň by byla vybrána u něho a u stěžovatele by pak nebyly podmínky pro odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty naplněny.

[9] Stěžovatel následně obsáhle odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 493/2019-32, ze dne 14. 5. 2020, přičemž poukazuje na části rozsudku, podle kterých má být vědomost o podvodu posuzována k okamžiku uskutečnění transakce, a na část, podle které neuhrazená daň nastala až v důsledku jejího doměření, nikoliv v důsledku podvodu. Daňový subjekt v odkazované věci proto nemohl mít žádný vliv na uhrazení dodatečně vyměřené daně, neuznal-li za těchto okolností správce daně v odkazované věci nárok na odpočet, šlo o zjevně nepřípustné přenášení daňové povinnosti. Podle stěžovatele neuhrazení doměřené daně na základě následných daňových kontrol nemůže mít dopad na zde projednávaný případ. Závěr krajského soudu, podle něhož byla chybějící daň v řetězci transakcí správně identifikována, označuje stěžovatel za nesprávný a nepřezkoumatelný.

[10] Stěžovatel namítá, že v rámci žaloby se vyjádřil jednotlivě ke každé zjištěné nestandardnosti, avšak krajský soud pouze uvedl, že je třeba je posuzovat komplexně v celém kontextu daného případu. Podle stěžovatele nemohou následně nastalé skutečnosti mít jakoukoliv vazbu na plnění přijatá stěžovatelem. Úhrady plnění formou zápočtů měl krajský soud nepřipustně hodnotit optikou podvodu na dani z přidané hodnoty. Účelové navýšení ceny podle stěžovatele nebylo prokázáno, přičemž samotné navýšení bez účelovosti neprokazuje existenci podvodu na dani z přidané hodnoty. Podle stěžovatele krajský soud hodnotil i zjištěné objektivní okolnosti optikou podvodu na dani z přidané hodnoty, ohledně námitek ke konkrétním objektivním okolnostem stěžovatel odkazuje na žalobu. Vnitřní rozpornost rozsudku pak spatřuje stěžovatel v konstatování, že přijatá opatření v případě úmyslného zapojení do podvodu nemá smysl zkoumat, a současném uvedení závěru, že stěžovatel přijetí dostatečných opatření neprokázal.

[11] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti poukázal na to, že stěžovatel v bodu 13 kasační stížnosti odkazuje na části F, G a H žaloby, ovšem v žalobě se takto označené části nevyskytují, přičemž tímto způsobem stěžovatel označil jednotlivé části odvolání, fakticky tedy jde o námitku vztahující se k žalobou napadenému rozhodnutí, nikoliv k napadenému rozsudku.

[12] Žalovaný uvádí, že stěžovateli byl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odepřen z důvodu jeho úmyslné účasti v podvodném řetězci transakcí (viz bod 69 rozhodnutí žalovaného), závěr o účasti v podvodném řetězci transakcí tedy nebyl učiněn variantně, jak stěžovatel uvádí. Žalovaný k tomu dodává, že názor o úmyslném zapojení v řetězci transakcí přejal i krajský soud, jak je ostatně zřejmé ze stěžovatelem citovaného bodu 57 napadeného rozsudku. Žalovaný přesto považuje za vhodné uvést, že z relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie nevyplývá právní názor, který by správci daně ukládal povinnost jednoznačně specifikovat, zda daňový subjekt o účasti v podvodném řetězci transakcí věděl, či toliko vědět měl a mohl. K odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty vedou obě uvedená zjištění, přičemž s ohledem na skutečnost, že otázka vědomosti o podvodu na dani z přidané hodnoty zůstává zpravidla nevyřešeným vnitřním postojem daňového subjektu k podvodu na dani z přidané hodnoty, a tudíž na něj lze usuzovat jen nepřímou z vnějších projevů jednání daňového subjektu, představovalo by lpění na určení pouze jedné z výše uvedených možností přílišný formalismus, který nadto není odůvodněn žádným praktickým důvodem, který by jej ospravedlňoval.

[13] Pokud stěžovatel namítá, že fiktivnost plnění, kterými si subjekty na pozici „*missing trader*“ snižovaly vlastní daňovou povinnost, nebyla prokázána, uvádí žalovaný, že tento závěr vyplynul z daňových řízení u daných subjektů, je výsledkem dokazování ve smyslu daňového řádu, tudíž musí být považován za prokázaný. Jakoukoliv argumentaci, kterou by stěžovatel zdůvodnil přesvědčení, že doměřenou daň z důvodu neunesení důkazního břemene nelze považovat za prokázanou chybějící daň, stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí a neučinil tak ani v podané žalobě. Byla-li v rámci daňového řízení stanovena daň a následně nebyla uhrazena, pak ji nehledě na právní důvod jejího stanovení je třeba považovat za daň chybějící, jsou-li následně zjištěny i nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání, pak taková neuhrazená daň nutně musí být považována za jeden z prvků podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný je přesvědčen, že relevantní

pokračování

není ani otázka, zda subjekty na pozici „missing trader“ neuhrazení vlastní daňové povinnosti dosáhly prostým nepřiznáním zdanitelného plnění, nárokováním odpočtu z fiktivních plnění či jakkoliv jinak, ve výsledku totiž není uhrazena daňová povinnost spojená s obchodováním s podvodem zasaženým plněním. Schéma, ve kterém jeden ze subjektů, který je zapojen v podvodném řetězci transakcí a kterému z obchodů se zbožím, které je předmětem podvodu, vzniká vysoká daňová povinnost, kompenzuje tuto povinnost vykázaním nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z obchodů, které se fakticky neuskutečnily, představuje jedno z obvyklých podvodných schémat.

[14] Námitce stěžovatele, podle které podvod spočíval v umělém snížení daňové povinnosti jinými články řetězce, týkal se tedy obchodování s jiným plněním, nelze přisvědčit, smyslem deklarování fiktivních plnění totiž bylo eliminovat právě daňovou povinnost vznikající v souvislosti s obchodováním podvodem zasaženého zboží. V této souvislosti žalovaný odkazuje na bod 27 rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 218/2020, ze dne 1. 6. 2022, z něhož je zřejmé, že neprávem nárokovaný odpočet daně z přidané hodnoty je nutno považovat za součást podvodu ve vztahu k plnění přijatému stěžovatelem, současně je z odkazovaného rozsudku zřejmé, že identifikaci chybějící daně nebrání ani určitá nejistota ohledně fiktivnosti plnění či předmětu takových plnění.

[15] Otázku, zda bylo vedeno daňové řízení u přímého dodavatele stěžovatele, je třeba označit za zcela irelevantní pro výsledek daňového řízení u stěžovatele. K odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 493/2019-32, ze dne 14. 5. 2020 žalovaný uvádí, že daňová povinnost ve smyslu § 3 daňového řádu vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Výše uvedené je pak nutno aplikovat i na daň, ve které spočívá narušení neutrality daně v rámci daňového podvodu. Chybějící daň v posuzované věci byla zřejmá již s ohledem na skutečnost, že společnosti Desideria Invest a SAPFIRE Europe neuhradily jimi deklarovanou daňovou povinnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 232/2018-45, ze dne 28. 8. 2020 nebo č. j. 8 Afs 358/2019-86, ze dne 12. 8. 2022). I následně doměřená daň nicméně ve smyslu výše odkazovaného zákonného ustanovení existovala již v okamžiku uskutečnění podvodu, následnou daňovou kontrolou dochází toliko k jejímu zjištění a stanovení, nikoliv k jejímu vzniku. I v případě, kdy je chybějící daň doměřena až v důsledku pozdějšího postupu správce daně, dochází toliko k dodatečnému zjištění daňové povinnosti, která ovšem vznikla již v okamžiku, kdy nastaly skutečnosti tuto daňovou povinnost zakládající.

[16] Žalovaný trvá na tom, že chybějící daň v řetězci transakcí identifikoval správně, a to jak ve vztahu daně tvrzené a neuhrazené, tak ve vztahu k dani následně doměřené. Správnost uvedeného závěru potvrzuje četná judikatura Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, z níž žalovaný, potažmo krajský soud vycházel.

[17] K namítané vnitřní rozpornosti rozsudku, kterou stěžovatel spatřuje v konstatování, že přijatá opatření v případě úmyslného zapojení do podvodu nemá smysl zkoumat, a současném uvedení závěru, že stěžovatel přijetí dostatečných opatření neprokázal, žalovaný uvádí, že jde o projev určité opatrnosti, což je z žalobou napadeného rozhodnutí i napadeného rozsudku bez jakýchkoliv pochybností zřejmé. Jak žalovaný, tak krajský soud dospěli k závěru, že účast stěžovatele v podvodném řetězci transakcí byla zcela vědomá,

proto by za daných okolností přijetí jakýchkoliv opatření nemohlo být míněno jako prostředek, jehož smyslem by bylo vyhnout se účasti v podvodném řetězci transakcí. Pokud tedy přijatá opatření měla pouze vyvolat zdání opatrnosti či obezřetnosti, aniž by jejich smyslem bylo zabránit účasti stěžovatele v podvodném řetězci transakcí, nepovažuje žalovaný ani krajský soud zkoumání těchto opatření za účelné, proto se jimi zabývali pouze z opatrnosti a s ohledem na tvrzení stěžovatele, že odvolatel šetřenou obchodní transakci uzavřel v dobré víře. Krajský soud na žádném místě v napadeném rozsudku nekonstatoval, že se účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty nebylo možné vyhnout, jak uvádí stěžovatel, v tomto ohledu stěžovatel napadený rozsudek nesprávně interpretuje.

[18] Žalovaný má napadený rozsudek krajského soudu za dostatečně odůvodněný a přezkoumatelný, souladný se zákonem i relevantní judikaturou; kasační stížnost považuje za nedůvodnou a navrhuje ji zamítnout.

[19] K vyjádření žalovaného zaslal stěžovatel **repliku**, v níž shodně jako již v žalobě především poukazuje na to, že žalovaný v rámci svého vyjádření ignoroval, že původně prvoinstanční správce daně zpochybňoval nárok na odpočet daně s odkazem na prokázání samotné existence plnění a až po 28 měsících (kdy prováděl jiná řízení u jiných subjektů) obvinil stěžovatele z účasti na daňovém podvodu na DPH. Stěžovatel se tak snažil více jak 2 roky daňové kontroly získávat důkazy prokazující existenci plnění a až následně musel čelit zjištěním (realizovaným s výrazným časovým odstupem) správce daně stran deklarovaného řetězce a chybějící daně. Tento aspekt však krajský soud nevzal při rozhodování v potaz. Konstatuje, že žalovaný účelově nesprávně vykládá napadené rozhodnutí krajského soudu a souvislosti mezi body 11 až 15 doplnění kasační stížnosti, kdy případné odkazy mají funkci informační k prameni chybného rozhodnutí krajského soudu; tímto pramenem jsou pochybení žalovaného, která krajský soud nekriticky přijal. Argumentace a kritika stěžovatele ve věci nesprávných, vadných, nelogických a nepřezkoumatelných hodnocení žalovaného, je stejná v odvolání proti platebním výměrům, v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu a v kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu, tato chybná hodnocení krajský soud nekriticky přejal a aproboval, opodstatněné námitky stěžovatele ignoroval. Stěžovatel je i přes argumenty uvedené ve vyjádření žalovaného přesvědčen o nezákonnosti doměřené daně, a tedy i nezákonnosti rozsudku krajského soudu, jež nesprávně vyhodnotil žalobní námitky.

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

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud předně neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. 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

pokračování

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 ani absence přímé reakce na každý jednotlivý argument 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 efektivní a hospodárnosti řízení.“*

[23] Důvodem nepřezkoumatelnosti není ani fakt, že se krajský soud s hodnocením žalovaného ztotožnil či si jeho závěry osvojil. Nejvyšší správní soud již několikrát 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 námítka údajně pominul či nevypořádal, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje většinu argumentace, kterou shodně uvedl v žalobě, přičemž v kasační stížnosti 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.

[24] Vadu nepřezkoumatelnosti stěžovatel v řízení o žalobě spatřoval především v nesprávném vymezení odvolacích námitek, námitku nepřezkoumatelnosti v žalobě namítal pouze obecně, neuvedl žádný konkrétní odvolací důvod, který by žalovaný opomněl vypořádat. I k této nekonkrétní námitce se nicméně krajský soud přezkoumatelností žalobou napadeného rozhodnutí zevrubně zabýval, přičemž jej neshledal nepřezkoumatelným. Ostatně ani v kasační stížnosti stěžovatel neuvádí konkrétní důvody nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, pouze bez odůvodnění vyjadřuje nesouhlas se závěrem krajského soudu o přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

[25] Krajský soud v rozsudku zcela přesně uvedl, jaké okolnosti považoval za stěžejní pro závěr o daňovém podvodu, o zapojení stěžovatele do obchodního řetězce a vědomosti stěžovatele o účasti na podvodu na DPH. 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, protože by si krajský soud nemohl argumentaci žalovaného osvojit.

[26] Pokud stěžovatel namítá, že se krajský soud nedostatečně zabýval samotnou existencí podvodného řetězce transakcí, resp. chybějící daní vůbec, je třeba uvést, že krajský soud v bodech 28 až 57 detailně popsal skutečnosti, které jednoznačně svědčí o tom, že

stěžovatelem bylo přijato zboží, které bylo v rámci identifikovaného řetězce transakcí zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, krajský soud popsal jak narušení neutrality daně, identifikoval chybějící daň, tak nestandardní skutečnosti svědčící o podvodném charakteru řetězce transakcí. Namítá-li stěžovatel, že v rámci žaloby se vyjádřil jednotlivě ke každé zjištěné nestandardnosti, avšak krajský soud pouze uvedl, že je třeba je posuzovat komplexně v celém kontextu daného případu, odkazuje Nejvyšší správní soud na bod 43 napadeného rozsudku, v němž krajský soud dříve popsané jednotlivé skutečnosti shrnul a komplexně vyhodnotil, přičemž uvedl i důvody, pro které nepřisvědčil námitkám stěžovatele. Námitka, že se krajský soud námitkami stěžovatele nezabýval, tedy není důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud nesdílí námitku stěžovatele o neprokázání chybějící daně, resp., daňového podvodu, jakož ani o nevědomosti stěžovatele o něm. Žalovaný podrobně znázornil řetězec společností, v němž došlo k přeprodejům zboží (str. 11 rozhodnutí žalovaného), podrobně popsal průběh jednotlivých obchodů, popsal rovněž, na jakém místě (společnost Desideria Invest, resp. SAPFIRE Europe) identifikoval chybějící daň. Dostatečně byly popsány i souvislosti (postavení jednotlivých článků v řetězci) a objektivní okolnosti svědčící o tom, že stěžovatel si byl vědom svého zapojení v podvodném řetězci. Nejvyšší správní soud dodává, že pokud stěžovatel poukazuje na bagatelní výši chybějící daně, je třeba brát v potaz, že v daném řetězci nechybí daň pouze ve výši 10 347 Kč a 4 898 Kč; uvedené společnosti na pozici *missing trader* si uměle snižovaly vlastní daňovou povinnost, výši chybějící daně proto tvoří také částky, které byly těmto společností doměřeny správcem daně. V tomto případě se chybějící daň pohybuje v řádech milionů, zcela jistě tak nejde o bagatelní částky, jak tvrdí stěžovatel.

[28] Nejvyšší správní soud odkazuje na recentní rozsudek Soudního dvora EU ze dne 24. 11. 2022, C-596/21, *Finanzamt M.*: „Články 167 a 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, ve spojení se zásadou zákazu daňových úniků, musí být vykládány v tom smyslu, že druhému pořizovateli zboží může být odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) odvedené na vstupu z důvodu, že věděl nebo měl vědět o existenci úniku na DPH, kterého se dopustil původní prodávající při prvním prodeji, i když o tomto daňovém úniku věděl i první pořizovatel; druhému pořizovateli zboží, které bylo ve stadiu předcházejícím tomuto pořízení předmětem podvodného plnění týkajícího se pouze části daně z přidané hodnoty (DPH), kterou je stát oprávněn vybrat, musí být nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu odepřen v plném rozsahu, pokud uvedený pořizovatel věděl nebo měl vědět, že je toto pořízení spojeno s daňovým únikem.“ Výše chybějící daně u jednoho z článků v řetězci nemusí odpovídat výši odepřeného nároku na odpočet. Chybějící daně v řetězci, do kterého byl stěžovatel zapojen, bylo dosaženo deklarováním nároku na odpočet z fiktivního plnění; přesto je řetězec, jehož se stěžovatel účastnil, pevně spjat s chybějící daní. Správce daně může některým společností odmítnout nárok na odpočet z důvodu neprokázání dodavatele zboží a jiným společností z téhož řetězce odmítnout nárok na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH. Námitky stěžovatele, že jsou mu přičítány neprávem okolnosti týkající se jiných společností, nemohou proto, a to ani ve světle rozsudku sp. zn. 1 Afs 493/2019, kterého se stěžovatel dovolává, obstát.

[29] Nejvyšší správní soud již několikrát uvedl, že objektivní okolnosti lze chápat jako takové okolnosti (nestandardnosti), které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují

pokračování

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 daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět měl a mohl (viz např. 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 stíženého 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). V rozsudku ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, zdejší soud konstatoval: „*K prokázání vědomé účasti na podvodu na DPH postačí, zjistí-li správce daně řadu nepřímých indicií, které ve svém souhrnu prokazují, že se daňový subjekt podvodu na DPH účastnil a že o tom musel vědět. Správce daně však nemusí prokázat, že daňový subjekt věděl o tom, u kterého článku řetězce byla identifikována chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval.*“

[30] V obchodním řetězci docházelo takřka výhradně k úhradám pomocí vzájemného započtení (mimo obchodování v systému TRADEBANK). V důsledku toho v řetězci až na platby v hotovosti od drobných odběratelů nedošlo k použití peněžních prostředků v jakékoliv platné měně. V kontextu těchto zjištění zcela jistě nelze vnímat vzájemné zápočty mezi jednotlivými články řetězce jako něco, co je v obchodním styku zcela běžné. Nejvyšší správní soud nepochybně, že např. samotné platby zápočtem nejsou v rozporu se zákonem, nicméně „*po boku zbylých neobvyklých skutečností se řadí mezi další objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka přinejmenším mohla a měla vědět o tom, že obchoduje uvnitř podvodného řetězce* (viz rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, či rozsudek ze dne 17. 12. 2015, č. j. 4 Afs 192/2015-27). Pokud jde o úhrady zápočtem, předně nelze se stěžovatelem souhlasit v tvrzení, že soud vycházel z neprokázaného tvrzení o fiktivnosti dodávek, takový právní názor nelze v napadeném rozsudku shledat. Tvrdí-li stěžovatel, že zápočty neprobíhaly přímo u něho, je třeba uvést, že zápočty v řetězci transakcí byly zohledněny toliko v rámci nestandardních okolností řetězce, jejich relevance tedy není podmíněna vědomostí stěžovatele o nich. 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, zdejší soud 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.*“

[31] Skutečnost, že zboží nebylo hrazeno penězi, ale tradeovými korunami, je dle Nejvyššího správního soudu nutné považovat rovněž za nestandardní; a to zejména v kontextu dané transakce, kdy společnost CREDIT PRAGUE vstoupila do systému TRADEBANK pouze pro provedení této transakce, dle výpisu z evidence obchodních transakcí neměl stěžovatel v daný okamžik v systému TRADEBANK dostatek finančních prostředků, což zásady a postupy obchodování v systému TRADEBANK neumožňují; nákupní limit byl poskytnut dodatečně dva měsíce po podpisu smlouvy a realizaci obchodu personálně spřízněnou společností; k uzavření obchodního kontraktu stěžovatel přistoupil

na základě strohé kupní smlouvy, v níž se vzdal uplatnění práva z vadného zboží; zboží bylo po nákupu skladováno ve skladu prvního článku řetězce (SAPFIRE Europe); do skladu stěžovatele bylo dopraveno po 3 týdnech společností CREDIT PRAGUE; dokumentace sledující pohyb zboží neodpovídala skutečnosti; dle dodacích listů mělo být dopraveno veškeré zboží, přičemž v té době již stěžovatel převedl práva k části zboží na třetí osoby; stěžovatel se nikterak nezajímal o ochranu zboží v hodnotě dosahující 20 mil Kč, úhradou zboží se zadlužil, přičemž svůj dluh kryl směnkou; ve skutečnosti však žádné finanční prostředky nepotřeboval, neboť kontrakt byl ve výsledku uskutečněn v systému TRADEBANK, který spravuje personálně propojená společnost TRADEBANK DEVELOPMENT. Stěžovatel následně převážnou část zboží vrátil prvnímu článku v řetězci, resp. stěžovatel směnili se společností SAPFIRE Europe zboží za jiné, i přesto, že se cena zboží při transakcích v řetězci dvojnásobila; tato společnost přitom prokazatelně nemohla disponovat zbožím, které by bylo výrazně novější; navýšení ceny zboží nebylo nijak odůvodněno; nelze pominout ani personální propojení stěžovatele a společnosti TRADEBANK DEVELOPMENT, resp. propojení společnosti SAPFIRE Europe a Desideria Invest, tedy obou *missing traderů* (postavení jednotlivých osob žalovaný dostatečně popsal v bodě 58 a 66 správního rozhodnutí).

[32] Pokud stěžovatel namítá, že následně nastalé skutečnosti nemohou mít jakoukoliv vazbu na plnění přijatá stěžovatelem, je třeba uvést, že ve fázi zkoumání účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty je posuzována toliko otázka, zda chybějící daň potažmo identifikovaný řetězec transakcí jako celek mají podvodný charakter. Správce daně musí v rámci unesení důkazního břemene, které jej tíží, při identifikaci řetězových podvodů posuzovat všechny podstatné okolnosti, které vyšly najevo, a to i včetně takových, které mohly nastat až následně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 7 Afs 92/2020, ze dne 21. 1. 2021, či rozsudek sp. zn. 8 Afs 303/2018, ze dne 10. 9. 2020). Tyto skutečnosti však nebyly stěžovateli přičítány k tíži v rámci tzv. „vědomostního testu“. Jelikož v této fázi není zkoumána výlučně transakce, které se účastnil stěžovatel, ani jeho vědomost o podvodu, nýbrž povaha zjištěného řetězce transakcí jako celku, mohou být zohledněny i skutečnosti, které nastaly s odstupem času; tedy ani pozdější zjištění (doměření) daně není v rozporu s povinností správce daně posuzovat vědomost o podvodu k okamžiku uskutečnění transakce.

[33] 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 musela vědět, že se nejedná o standardní obchodní transakce, nepochybně byl.

[34] 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

pokračování

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).*“

[35] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud dospěl oprávněně shodně s žalovaným k závěru, že účast stěžovatele v podvodném řetězci transakcí byla zcela vědomá. Žalovaný na základě vyhodnocení všech okolností, které důkladně popsal, důvodně uzavřel, že stěžovatel věděl, resp. musel vědět, že se účastní podvodného řetězce. Žalovaný výslovně uvedl, že účast stěžovatele v řetězci nebyla pouze nedbalostní, ale úmyslná, neboť souhrn všech okolností vylučuje, že by se do transakcí zapojil pouze náhodou. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie je přitom třeba odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty i takovému subjektu, který se na podvodu aktivně nepodílel a o svém zapojení v podvodném řetězci transakcí toliko měl vědět (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 324/2020-104, ze dne 24. 10. 2022, č. j. 1 Afs 427/2017-48, ze dne 21. 3. 2022 nebo č. j. 3 Afs 421/2019-39, ze dne 20. 12. 2021, viz též rozhodnutí usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 4. 2021 ve věci C-108/20, *Finanzamt Wilmersdorf*: „*Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní praxi, podle které je nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu odepřen osobě povinné k dani, která pořídila zboží, jež bylo předmětem úniku na DPH spáchaného na vstupu v dodavatelském řetězci, a která o tomto úniku věděla nebo měla vědět, přestože se na něm aktivně nepodílela.*“ Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu z judikatury Soudního dvora EU nevyplývá povinnost jednoznačně specifikovat, zda daňový subjekt o účasti v podvodném řetězci transakcí věděl, či toliko vědět měl a mohl. K odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty vedou obě uvedená zjištění.

[36] Namítá-li stěžovatel, že závěry krajského soud jsou rozporné, neboť z povahy věci je zřejmé, že buď se lze účasti na podvodu vyhnout (pak lze uvažovat o prokazování neúčasti na podvodu), nebo nelze a takové prokazování je irelevantní, přičemž není patrné, jakou variantu krajský soud zvolil, nelze mu přisvědčit. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, konstatoval: „*Jestliže se podvodu na DPH spočívajícího v uplatnění (neoprávněného) nároku na odpočet účastnil daňový subjekt vědomě, nemůže být v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu.*“ Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že v rámci vypořádání odvolacích námitek žalovaný odůvodnil, na základě čeho dospěl k závěru, že stěžovatel nemohl být dobré víře. Žalovaný, potažmo krajský soud se (ne)přijetím dostatečných opatření zabývali pouze s ohledem na tvrzení stěžovatele, že obchodní transakci uzavřel v dobré víře. Krajský soud na žádném místě v napadeném rozsudku nekonstatoval, že se účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty nebylo možné vyhnout, jak uvádí stěžovatel.

[37] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno a dostatečně spolehlivě prokázal, že se stěžovatel účastnil obchodních transakcí stížených podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém věděl. Krajský soud posoudil tuto otázku správně, přičemž nevybočil ani z mezí zákona ani z ustálené judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. Kasační stížnost neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

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

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

V Brně dne 2. srpna 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně

senátu