



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **SOLIDFIN PRO s.r.o.**, se sídlem Bořivojova 878/35, Praha, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 2. 2023, č. j. 10 Af 25/2019-172, ve znění opravného usnesení ze dne 7. 3. 2023, č. j. 10 Af 25/2019-194,

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 žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2019, č. j. 9979/19/5300-22441-712084; tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti platebním výměrům na DPH vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 6840379/17/2003-52521-110324, za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 214 020 Kč, č. j. 6846943/17/2003-52521-110324, za zdaňovací období leden 2013, kterým byla vyměřena daňová povinnost ve výši 2 663 370 Kč, č. j. 6847034/17/2003-52521-110324, za zdaňovací období duben 2013, kterým byla vyměřena daňová povinnost ve výši 1 189 395 Kč.

[2] Správce daně stěžovatelce odepřel nárok na odpočet na DPH z důvodu účasti na podvodu. K existenci daňového podvodu správce daně uvedl, že u dodavatele stěžovatelky, společnosti MIRO TRADE s. r. o. (dále jen „MIRO TRADE“), bylo zjištěno, že nepřiznala pořízení zboží z jiného členského státu, na základě čehož jí byla doměřena daň (za 4. čtvrtletí

2012 ve výši 4 623 600 Kč, za leden 2013 ve výši 5 430 803 Kč, za duben 2013 ve výši 4 037 378 Kč), která nebyla uhrazena. Správce daně tak dospěl k závěru, že daň, jejíž odpočet stěžovatelka uplatňuje, nebyla do státního rozpočtu odvedena. Ve všech zmiňovaných případech správce daně konstatoval, že uvedené obchodní transakce byly uskutečněny pouze za účelem realizace podvodu na dani z přidané hodnoty, přičemž stěžovatelka si musela být vědoma své účasti v podvodném řetězci. Na podporu svých závěrů uvedl řadu objektivních okolností; současně konstatoval, že stěžovatelka nepřijala dostatečná preventivní opatření k tomu, aby se účasti na podvodu vyvarovala. Žalovaný se ve svém rozhodnutí zcela ztotožnil se závěry správce daně a podané odvolání zamítl a platební výměry potvrdil.

[3] Nejvyšší správní soud rozhoduje ve věci opakovaně poté, kdy rozsudkem ze dne 7. 10. 2022, č. j. 5 Afs 113/2021-62, zrušil rozsudek městského soudu ze dne 29. 3. 2021, č. j. 10 Af 25/2019-67, jímž byla žaloba stěžovatelky zamítnuta. Vzhledem k tomu, že skutkové okolnosti byly dostatečně popsány již v předchozích řízeních a jsou oběma účastníkům známy, nepovažuje Nejvyšší správní soud za nutné je z obsahu správního, resp. soudního spisu opětovně rekapitulovat.

[4] Nejvyšší správní soud shledal první rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným, neboť městský soud na jednu stranu hodnotil jednání stěžovatelky, resp. průběh obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a spol. MIRO TRADE, na druhou stranu však zpochybnil samotné uskutečnění těchto obchodů.

[5] Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku zejména poukázal na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, dle které není možné učinit závěr o existenci podvodu na DPH a zároveň popřít uskutečnění zdanitelných plnění, která měla být podvodem zasažena. Nebylo-li prokázáno přijetí zdanitelného plnění podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, nemůže být toto neprokázané (resp. fiktivní) plnění zatíženo daňovým podvodem. Městský soud ve shodě se správcem daně a žalovaným kvalifikoval skutkovou situaci jako podvod na DPH (tato kvalifikace v sobě nutně zahrnuje závěr o prokázání uskutečnění zdanitelného plnění), současně však prezentoval z povahy věci tomu odporující názor, že zdanitelné plnění, byť zatížené podvodem, skutečně neproběhlo. Městský soud, vycházející ze správního spisu a ze stejných skutkových zjištění jako správce daně a žalovaný, tak poprvé v řízení zpochybnil obchody s betonářskou ocelí mezi stěžovatelkou a spol. MIRO TRADE. Tento závěr však nijak neodůvodnil.

[6] Nejvyšší správní soud uložil městskému soudu v dalším řízení tyto rozpory odstranit; především postavit na jisto, zda se v dané věci jednalo o daňový podvod, nebo zda v řízení nebylo dostatečně prokázáno splnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. V případě, že dospěje k závěru, že obchody skutečně proběhly, respektive byly stěžovatelkou dostatečně prokázány, bude městský soud povinen znovu přezkoumat rozhodnutí žalovaného, a to v intencích žalobních námitek stěžovatelky. Pokud zaujme opačné stanovisko, bude muset svůj odlišný postup řádně zdůvodnit a rozhodnutí žalovaného zrušit.

[7] **Městský soud** se v novém rozsudku ztotožnil s žalovaným, že se obchodní transakce fakticky uskutečnily, přičemž stěžovatelka se se svým dodavatelem MIRO TRADE účastnila řetězce zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Konstatoval, že správce daně

pokračování

i žalovaný prokázali existenci daňového podvodu, jakož i to, že stěžovatelka mohla či měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty; dospěl rovněž k závěru, že stěžovatelka si nepočínala při obchodech dostatečně obezřetně a nepřijala dostatečná opatření, aby se takové účasti v řetězci vyvarovala – průběh obchodních vztahů přenechala třetí osobě, aniž by se zajistila proti negativním následkům takového jednání; poukázal na souhrn důkazů svědčících o nestandardních objektivních okolnostech obchodů; konstatoval, že v nastavených obchodních vztazích stěžovatelka jednala neobezřetně a proto jí dobrá víra nesvědčí. Městský soud tak dospěl k závěru, že stěžovatelce byl odepřen odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu v souladu s požadavky unijní úpravy, judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu.

[8] V **kasáční stížnosti** stěžovatelka předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu nesprávného označení stěžovatelky. Stran existence samotného podvodu tvrdí, že je povinností správce daně prokázat existenci podvodu; uvádí, že současný přístup je ale založen na tom, že podvod mohou prokazovat i jen důkazy nepřímé (sídlo v office house, nezveřejňování závěrek ve sbírce listin, následná nekontaktnost), případně ve spojení se závěry z daňových řízení „podvodných“ dodavatelů. Namítá, že na základě těchto závěrů byla daň doměřena pomůckami, to velice zkratkovitě, bez zohlednění jakýchkoliv dalších okolností, dokonce důkazy o nákupech majících původ v jiných členských státech, vyjma nevěrohodného svědka V., snesl prvně až žalovaný (srov. bod 9 doplnění odvolání); právě na tuto skutkovou nedostatečnost stěžovatelka od počátku poukazovala. Mají-li mít daňové subjekty možnost řízení ovlivňovat a být tak plnohodnotným subjektem řízení, musí jim být dána možnost i do otázky existence daňové ztráty aktivně zasahovat, tj. vznášet důkazní návrhy, seznamovat se se všemi důkazy. Ostatně bylo-li by v řízení postupováno zákonem předvídanou cestou, pak by toto právo stěžovatelce plně náleželo; nelze proto připustit, aby v případě aplikace mimozákonného „ručení“ byla stěžovatelka tohoto práva zbavena, a pasována tak do role pouhého diváka. Informace, které byly stěžovatelce ze strany správce daně poskytnuty, byly velice zkratkovité. Odvolací orgán pak závoj utajení stěžovatelce sice poodkryl, avšak již jí nedal možnost se k novým informacím a důkazům vyjádřit.

[9] Stěžovatelka tvrdí, že pro účely existence daňové ztráty nepostačuje odkázat na zkratkovité závěry správce daně příslušného ke správě daní označeného *missing tradera*. Tyto závěry musí správce daně odpírající nárok na odpočet kriticky přezkoumat, pokusit se je doplnit, a udělat tak maximum pro unesení svého důkazní břemene. Výše uvedené ale v případě stěžovatelky nenastalo. Byly pouze převzaty závěry vzešlé z doměření daně pomůckami, nikdo se nijak nevěnoval pohybům na účtech, ze kterých lze vyčíst pohyb zboží, nikdo se nezabýval informacím z Intrastatu, nikdo se nezamyslel nad tím, že obchody stěžovatelky tvoří jen malou část všech vykázaných obchodů společnosti MIRO TRADE (pohyby na účtech mohly ukázat na další obchodní partnery). A tento stav *non liquet* byl udržován v domnění toho, že pouhé doměření daně pomůckami zcela prokazuje existenci daňové ztráty. Správce daně aplikoval nepřípustně institut ručení.

[10] Dle stěžovatelky systém dokazování, který se při existenci určitých skutečností nebo velkého počtu nedostatečných skutečností opírá o domněnky založené na předem stanovených kritériích o existenci podvodu, a v určitých případech o vědomosti o podvodu, kterou daňový poplatník měl nebo měl mít, je v rozporu s judikaturou, dle které je na správci daně, aby v každém jednotlivém případě na základě objektivních důkazů dostatečně prokázal existenci podvodu spáchaného osobou povinnou k dani nebo předložil důkaz, že

osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že dotčené plnění je spojeno s podvodem spáchaným vystavitelem faktury nebo jiným obchodníkem zapojeným do řetězce dodávek. Žalovaný dle stěžovatelky neunesl své důkazní břemeno, resp. důkazní standard u něj aplikovaný byl nepřipustně mírný. Rozdílnost důkazních standardů je v rozporu se zásadou rovnosti, čehož si měl městský soud všimnout. Městský soud nesprávně posvětil existenci daňové ztráty stojící na chatrném skutkovém základu, který bylo v moci žalovaného bez větších problémů rozšířit. Stejně tak si měl městský soud všimnout toho, že stěžovatelce nebyla dána možnost reagovat na novoty ozřejmené až v odvolacím řízení. Za těchto okolností je proto napadaný rozsudek zatížen vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[11] Stěžovatelka namítá, že od začátku poukazovala na postavení svého obchodního partnera pana Sajdoka (selhání jednotlivce). Ostatně ohledně něj Nejvyšší správní soud v související věci sp. zn. 4 Afs 264/2021 uvedl, že „*pan Sajdok s panem V. o účasti na daňovém podvodu věděli a nejspíš jej i organizovali.*“ Stěžovatelka netušila, jaké je právě postavení pana Sajdoka. Byla v dobré víře v to, že zájmem pana Sajdoka je uskutečnit legitimní obchod. Teprve na základě šetření orgánů finanční správy se ale ukázalo, že pravým úmyslem bylo se podílet na podvodu na DPH. Prioritní otázkou, na kterou stěžovatelka dodnes očekává odpověď, tedy je, zda se může daňový subjekt spolehnout na nějakou osobu, že tato bude svědomitě plnit svůj úkol. V tomto ohledu přitom musí být nerozhodné, zda touto osobou bude zaměstnanec či externí subjekt. Dle názoru stěžovatelky je odpověď na tuto otázku kladná (srov. věc vedenou u NSS pod sp. zn. 8 Afs 112/2017), jinak by se jednalo o odpovědnost objektivní. Je tak na příslušném orgánu veřejné moci, aby stanovil pravidla, na základě kterých lze hovořit o tom, že si daňový subjekt spoléhající na třetí osobu ještě počíná odpovědně. Takováto pravidla ale ani žalovaný ani městský soud nestanovil. Městský soud tudíž právní otázku spolehnutí se na pana Sajdoka posoudil nepřezkoumatelně, případně vadně ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[12] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s právním názorem městského soudu uvedeným v odůvodnění napadeného rozsudku a tento zastává jako jedině možný s odvoláním na provedené dokazování správních orgánů a vymezenou právní úpravu. Rozsudek považuje za zákonný i z důvodu, že jeho právní závěr vychází z judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu. Má za to, že se městský soud vypořádal řádně s námitkami uplatněnými v žalobě a své právní závěry odůvodnil. K uváděným námitkám stěžovatelky se žalovaný vyjádřil již v odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve vyjádření k žalobě ze dne 22. 8. 2019 a doplnění vyjádření žalovaného k žalobě ze dne 4. 11. 2022, na něž také odkazuje. Kasační stížnost navrhuje jako nedůvodnou zamítnout.

[13] **Nejvyšší správní soud** konstatuje, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, přičemž byly splněny i ostatní podmínky řízení. Nejvyšší správní soud se dále zabýval přípustností kasační stížnosti.

[14] Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu; dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.

pokračování

Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165).

[15] Kasační stížnost je přípustná, neboť předchozí rozsudek městského soudu byl zrušen z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti. Městský soud zpochybnil faktickou realizaci obchodů, Nejvyšší správní soud se proto nemohl dosud zabývat otázkami, jako je existence daňového podvodu, natož hodnotit subjektivní stránku jednání stěžovatelky (viz krok dva a tři ve smyslu rozsudku SDEU ve věci *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*).

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci důvodů v ní uplatněných, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet ex offa (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje mimo jiné důvod dle § 103 odst.1 písm. d) s. ř. s.; nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje v nesprávně uvedeném názvu stěžovatelky (nesprávné označení stěžovatelky názvem „SOLIDIN PRO s. r. o.“ na místo správného „SOLIDFIN PRO s. r. o.“).

[18] Z ustálené judikatury vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námítky a zásadní argumentaci, o kterou se opírá, pomíjelo by jednotlivá podání stěžovatele a námítky v nich uvedené, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

[19] Nepřezkoumatelností tedy trpí rozhodnutí soudu tehdy, je-li nesrozumitelné, nebo neobsahuje-li dostatek důvodů, tj. není možné vysledovat myšlenkový postup, jímž soud ke svému rozhodnutí dospěl. V daném případě však tomu tak není.

[20] Nejvyšší správní soud podotýká, že kromě názvu stěžovatelky v záhlaví rozsudku (v němž je nesprávně vynecháno písm. F) ji označil rovněž správným identifikačním číslem 29237033, pod nímž je stěžovatelka evidována např. v obchodním rejstříku a rovněž sídlem; v záhlaví napadeného rozsudku městského soudu bylo jako přezkoumávané rozhodnutí přesně označeno rozhodnutí žalovaného. Není tedy pochyb o tom, kdo byli účastníci řízení ani co bylo předmětem soudního přezkumu; rozhodnutí tedy není z tohoto pohledu nesrozumitelné. Navíc sama stěžovatelka nenamítá, že by nebyla adresátem napadeného rozsudku městského soudu, podala-li proti němu kasační stížnost. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že městský soud se v rozsudku zabýval přezkumem napadeného rozhodnutí žalovaného a stěžovatelka si této skutečnosti byla vědoma. Pokud městský soud v záhlaví

chybně označil název stěžovatelky, jedná se o zjevnou chybu v psaní ve smyslu § 54 odst. 4 s. ř. s., která stěžovatelce nezpůsobila žádnou újmu na jejích právech. Městský soud vydal dne 7. 3. 2023 usnesení č. j. 10 Af 25/2019-194, kterým chybu v označení stěžovatelky v souladu s § 54 odst. 4 s. ř. s opravil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2008, č. j. 4 Ads 125/2008-174).

[21] Námitku, že byly pouze převzaty závěry vzešlé z doměření daně společnosti MIRO TRADE pomůckami a že se nikdo nevěnoval pohybům na účtech, ze kterých lze vyčíst pohyb zboží, jakož i námitku, že se nikdo nezabýval informacemi z Intrastatu, stěžovatelka v žalobě vedené před městským soudem neuplatnila, ač tak nepochybně učinit mohla, proto se k ní městský soud v odůvodnění rozsudku nevyjadřoval. Z uvedeného důvodu je tato námitka ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná a nemůže se jí zabývat ani kasační soud.

[22] Stěžovatelce nelze přisvědčit v námitce stran neprokázání chybějící daně. Dle Nejvyššího správního soudu byla dostatečně prokázána přímá souvislost mezi doměření daně u dodavatele stěžovatelky MIRO TRADE a daňovým podvodem, byť k doměření daně došlo na základě pomůcek. Městský soud zcela dostatečně vysvětlil, že fakt, že daň byla společnosti MIRO TRADE doměřena postupem dle § 98 daňového řádu, není pro podstatu nynější věci nijak rozhodná [bod 70]. Podstatné je, že doměřenou daň společnost MIRO TRADE neuhradila, přičemž neuhrazení daně doměřené v důsledku nesoučinnosti se správcem daně lze dle judikatury NSS považovat za narušení daňové neutrality (viz např. rozsudky NSS č. j. 6 Afs 61/2019-27, ze dne 26. 9. 2019, č. j. 7 Afs 102/2019-25, ze dne 5. 11. 2020, č. j. 4 Afs 136/2020-31, ze dne 15. 12. 2020, č. j. 2 Afs 147/2020-37, ze dne 22. 6. 2021, č. j. 1 Afs 427/2017-48, ze dne 21. 3. 2022).

[23] Nejvyšší správní soud podotýká, že k doměření daně nedošlo na základě pouhých domněnek, jak namítá stěžovatelka. Správce daně, potažmo žalovaný řádně identifikovali kromě chybějící daně (viz body [44] a [45] rozhodnutí žalovaného) také nestandardní okolnosti transakcí svědčící o podvodu (viz body [46] až [51] rozhodnutí žalovaného) i objektivní okolnosti svědčící o tom, že stěžovatelka o své účasti na podvodu na DPH přinejmenším vědět měla a mohla (viz body [54] až [61] rozhodnutí žalovaného). Byla prokázána řada nestandardností v posuzovaném řetězci, a to rychlý přeprodej zboží v řetězci, několikanásobnou fakturaci téhož zboží při nezvykle krátké lhůtě splatnosti (téhož dne, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění a vystavení daňového dokladu), na bankovní účet, který nebyl zveřejněný správcem daně; stěžovatelka pouze převzala zaběhnuté obchody s betonářskou ocelí, měla minimum obchodních partnerů a nevyvíjela žádnou snahu o jejich rozšíření; vstoupila na tento nový trh v situaci, kdy neměla k dispozici vlastní skladovací prostory a ke skladování využívala sklady, které měl pronajaty její dodavatel MIRO TRADE; obchody fakticky neprováděl zplnomocněný zástupce stěžovatelky pan M. R., ale pan Pavel Sajdok, jednatel společnosti KAIZEN na základě zcela obecné smlouvy o zprostředkování. Přestože stěžovatelka věděla, že zboží (jednalo se o obchody ve velkém objemu s rizikovou komoditou-betonářskou ocelí), pochází od společností z jiného členského státu, nakupovala toto zboží od tuzemských dodavatelů namísto aby oslovila přímo výrobce z jiného členského státu. Stěžovatelka ani její zástupce se neúčastnila přejímek předmětného zboží osobně, neprováděli kontrolu tohoto zboží a ani nepředložili žádné předávací protokoly; obchodovali s dodavatelem MIRO TRADE pouze na základě rámcové smlouvy obecného charakteru, která vůbec neupravovala kvalitu zboží,

pokračování

pojištění, záruku ani ceník. Nejvyšší správní soud shodně s městským soudem konstatuje, že správce daně, potažmo žalovaný na základě zjištěných objektivních okolností oprávněně dospěli k závěru, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti, které byly stěžovatelce známy a které ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že stěžovatelka věděla či minimálně vědět mohla (tj. měla alespoň nabyt podezření) o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.

[24] Pokud stěžovatelka namítá zneužití institutu ručení, Nejvyšší správní soud konstatuje, že v projednávané věci nebyly dány zákonné podmínky pro uplatnění institutu ručení (§ 109 zákona o DPH), protože tento zajišťovací nástroj nebyl ani aplikován. Ručení a neuznání nároku na odpočet daně představují dva samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového řízení. Neuznání nároku na odpočet spadá do nalézacího řízení, kdežto ručení se používá při placení daní. V obecné rovině tedy nemá institut ručení přednost před neuznáním nároku na odpočet DPH z důvodu, že dodavatel či subdodavatel daňového subjektu daň podvodně nepřiznal či neodvedl. Ustanovení § 109 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty představuje zvláštní případ ručení jako zajišťovacího institutu majícího své místo v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody (viz např. rozsudky NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze dne 30. 1. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, ze dne 18. 12. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33, ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 60/2021-34, ze dne 25. 7. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65, ze dne 24. 1. 2022). Ručení dle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty naopak zakládá solidární odpovědnost za podvod (viz čl. 205 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty). Odepření nároku na odpočet je tak třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby.

[25] Nejvyšší správní soud shodně s městským soudem neshledal, že by stěžovatelce byla odepřena možnost vyjádřit se k novým informacím v odvolacím řízení. Tvrzení stěžovatelky ohledně údajného porušení § 115 odst. 2 daňového řádu nemají oporu ve spisovém materiálu. V odvolacím řízení nebylo prováděno dokazování, žalovaný ani nedospěl k odlišnému právnímu závěru, než správce daně, který by ovlivnil rozhodnutí v neprospěch stěžovatelky. Co se týče grafického schématu v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, jsou v něm uvedeny na rozdíl od zprávy o daňové kontrole na začátku řetězce „společnosti z JČS“; jedná se však pouze o doplnění skutečností ve zprávě o daňové kontrole uvedených a jejich promítnutí do grafického znázornění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2020, sp. zn. 10 Afs 282/2018). V daném případě se tedy nejedná o žádnou „novotu“, se kterou by nebyla stěžovatelka před vydáním napadeného rozhodnutí seznámena. V rámci odvolacího řízení nadto stěžovatelka ani nezpochybovala, že v případě společnosti MIRO TRADE došlo k pořízení zboží z jiného členského státu. Lze tak shrnout, že žalovaný v odvolacím řízení vycházel pouze ze skutečností, které byly stěžovatelce známy již před vydáním odvolacího rozhodnutí, rovněž náhled správce daně na tyto ve zprávě o daňové kontrole podrobně popsané skutečnosti byl pro stěžovatelku seznatelný ještě před jeho vydáním.

[26] K námitce stěžovatelky, že nevěděla, jaké je postavení jejího obchodního partnera pana Sajdoka, kdy byla v dobré víře, že zájmem pana Sajdoka je uskutečnit legitimní obchod, Nejvyšší správní soud konstatuje, že skutečnost, že stěžovatelka pověřila obchodováním

s betonářskou ocelí pana Pavla Sajdoka, namísto jednatele stěžovatelky, ji nemůže vyvinít z podezření o účelovém zařazení článků do uměle tvořeného řetězce pro získání výhody na DPH. Ve vztahu k osobě pana Sajdoka a jeho zapojení do různých obchodních transakcí Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2022, č. j. 4 Afs 264/2021-57, v němž se mimo jiné uvádí: „*V kasační stížnosti stěžovatelka zpochybňuje význam objektivní okolnosti spočívající v neznalosti jednatelů dodavatelů a pasivním přístupu k obchodům tím, že těmito činnostmi pověřila zprostředkovatele pana Sajdoka. Problém tedy podle ní nejspíše spočíval v selhání tohoto externího obchodního partnera, které stěžovatelka nemohla ovlivnit, a nelze jí to proto přičítat k tíži. Stěžovatelka podle svého tvrzení standardně kontrolovala plnění povinností panem Sajdokem, avšak nikdy nezjistila nic závadného. Touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud již ve svém předchozím rozsudku, v němž uvedl, že výběr a prověřování obchodních partnerů i zástupců je nedílnou součástí obezřetného přístupu k podnikání. Uzavřením zprostředkovatelské smlouvy se statutární orgány obchodní společnosti nemohou zbavit odpovědnosti za smlouvy, které následně uzavřou na základě doporučení od zprostředkovatele. Stejně tak nelze přijmout postup, kdy obchodní korporace na základě dřívější pozitivní zkušenosti s obchodním partnerem zcela rezignuje na kritickou analýzu jeho následného chování.*“

[27] Nejvyšší správní soudu konstatuje, že bylo pouze věcí stěžovatelky, jaká opatření k zabránění účasti na podvodu na DPH přijme a doloží, přičemž neexistuje povinnost správce daně, aby taková opatření specifikoval; takový požadavek nelze dovodit z judikatury SDEU a nevyplývá ani z judikatury Nejvyššího správního soudu. Z ustálené judikatury lze i v návaznosti na tzv. několikastupňový test dovodit, že přijatá opatření (3. krok), představují odpověď daňového subjektu na konkrétní objektivní okolnosti (2. krok) každého jednotlivého posuzovaného případu. V rozsudku ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 123/2020-84, Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Co se týče nastavení kontrolních mechanismů, Nejvyšší správní soud již mnohokrát opakoval, že není povinností orgánů finanční správy sdělovat daňovému subjektu, jaká kontrolní opatření měl přijmout, aby účinně odhalil daňový podvod a zabránil své účasti na něm (např. rozsudky ze dne 7. 6. 2017, čj. 3 Afs 161/2016-51, ze dne 13. 5. 2021, čj. 7 Afs 265/2020-61, a ze dne 15. 9. 2021, čj. 8 Afs 162/2019-79). Ostatně, po daňových subjektech se nepožaduje, aby přijímaly dokonalá opatření, která je za všech okolností zbaví rizika, že uskuteční zdanitelné plnění v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce, který byl objektivně zasažen na některém z předchozích či následujících článků podvodem na DPH. Postačí, že daňový subjekt prokáže, že s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem dané věci dodržel rozumný standard přiměřené obezřetnosti při uzavírání obchodních vztahů. V takovém případě mu totiž v případě existence podvodu na DPH svědčí dobrá víra stran legality uskutečněných plnění.*“ V intencích uvedeného však stěžovatelka nepostupovala. Argumentuje-li „selháním jednotlivce“, nemůže být v kontextu se svým nedostatečně obezřetným jednáním úspěšná (k tomu viz bod 23 tohoto rozsudku).

[28] Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelkou citovaný rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2020, č. j. 8 Afs 112/2017-69, není na danou věc případný, neboť v uvedeném rozsudku „*žalovaný preventivní opatření přijatá žalobcem vůbec nehodnotil*“, což se v případě stěžovatelky nestalo. Přijetím rozumných opatření, která mohla být po stěžovatelce rozumně požadována s ohledem na okolnosti případu, se žalovaný podrobně zabýval v bodech [63] až [67] rozhodnutí o odvolání, přičemž dospěl oprávněně k závěru, že stěžovatelka nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně požadována k ověření, že jí uskutečňované obchodní transakce

pokračování

nepovedou k účasti v podvodném řetězci; nebyla tak v dobré víře stran své účasti na podvodu na DPH.

[29] Nejvyšší správní soud uzavírá, že pokud je v řízení prokázáno, že byly splněny hmotněprávní podmínky dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy, že daňový subjekt přijal zdanitelné plnění a splnil zákonem stanovené podmínky, přičemž důkazní břemeno tíží daňový subjekt (viz § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), může správce daně odeprít nárok na odpočet jen v případě, že prokáže podvod na dani z přidané hodnoty, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (viz rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, *Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd*). Podle judikatury SDEU je tedy možné přistoupit k odeprění nároku na odpočet daně jen v případě, že správce daně, na němž leží důkazní břemeno (k otázce rozvržení důkazního břemene srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28), prokáže existenci daňového podvodu a vědomost daňového subjektu o jeho účasti na něm. V rámci tohoto tzv. vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i absenci či nedostatek rozumných opatření přijatých daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na DPH. V daňovém řízení byl dostatečně prokázán a řádně identifikován daňový podvod v rámci obchodního řetězce, na jehož počátku stojí společnosti z jiného členského státu, dále spol. MIRO TRADE, stěžovatelka a její odběratelé. Žalovaný důvodně dospěl k závěru, že šetřené transakce (obchody) se skutečně odehrály, avšak daň, jejíž odpočet stěžovatelka uplatnila na základě dokladů vystavených spol. MIRO TRADE, nebyla do státního rozpočtu odvedena, obchody s betonářskou ocelí byly zatíženy daňovým podvodem, na kterém se stěžovatelka vědomě podílela; z tohoto důvodu stěžovatelce ve vztahu k obchodům uskutečněných mezi ní a spol. MIRO TRADE nebyl uznán nárok na odpočet DPH na vstupu zcela důvodně.

[30] Nejvyšší správní soud se se závěry žalovaného, které aproboval městský soud, ztotožnil. Kasační stížnost neshledal důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

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

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

V Brně dne 23. února 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu