



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **ADM Olomouc s. r. o.**, se sídlem Hamerská 681/50, Olomouc, zastoupená Mgr. Viktorem Duškem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2018, čj. 12607/18/5300-21442-711315, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 30. 10. 2019, čj. 65 Af 32/2018 - 93,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 30. 10. 2019, čj. 65 Af 32/2018 - 93, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) platebními výměry ze dne 31. 7. 2017, čj. 129006/17/4225-21793-500379, a čj. 129018/17/4225-21793-500379, žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen a července 2014. Důvodem bylo v průběhu daňové kontroly správcem daně učiněné zjištění, že transakce žalobkyně (dodávky slunečnicového či řepkového semínka) se společností GREAT CONSULT s.r.o. byly zasaženy podvodem na DPH, o kterém musela žalobkyně vědět. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Správní orgány podle ní neprokázaly, že musela vědět o zasažení transakcí podvodem. Správce daně chybějící daň identifikoval u společnosti VIA GROUP s.r.o., která dodávala zboží dodavateli žalobkyně (společnosti GREAT CONSULT). Žalobkyně neměla k údajům o identitě subdodavatelů (včetně společnosti VIA GROUP) reálný přístup. Pro naplnění podmínek vzniku nároku na odpočet DPH je nutné posuzovat jen vztah žalobkyně a jejího dodavatele. Pouhé zjištění chybějící daně navíc nelze označit za prokázání daňového podvodu. Správce daně rezignoval na zjišťování skutkových okolností, v jakých měl podvod spočívat. Žalobkyně neměla žádné indicie o nestandardním

počinání jejího dodavatele. Společnost *Compagnie Française d'Assurance pour le Commerce Extérieur SA* (dále jen „Coface“), která pro žalobkyni zajišťuje pojištění některých dodávek, se ke sporným dodávkám nevyjadřovala z pohledu možného zapojení do podvodu na DPH, ale pouze z hlediska pojistných rizik. Její odmítnutí dodávky pojistit (zdůvodněné nedávným vznikem dodavatele) proto nelze vyhodnotit jako nedoporučení navázat spolupráci se společností GREAT CONSULT. Vzhledem k fungování jednotného trhu v EU není nestandardní ani skutečnost, že statutárními orgány české společnosti GREAT CONSULT byli cizí státní příslušníci, kteří neuměli česky. Mimo sféru vlivu žalobkyně je i to, v jakém jazyce vystavovaly faktury společnosti GREAT CONSULT a VIA GROUP. Závěr o nestandardnosti obchodní transakce nezakládá ani pravopisné pochybení při zápisu jména jednatele společnosti GREAT CONSULT v rámci svědeckých výpovědí během daňové kontroly. Žalobkyně se společností GREAT CONSULT spolupracovala na základě dřívějších pozitivních zkušeností s její slovenskou předchůdkyní (CORNECO SLOVAKIA s.r.o.). V rámci obchodování s olejinami běžně dochází k tzv. řetězovému obchodu, při kterém nejsou dodávky fyzicky přebírány každým článkem. Po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání skutečností, ke kterým při takovém typu obchodování z podstaty nedochází (zde uvedení firmy žalobkyně a společnosti GREAT CONSULT na dodacích listech). Závěry žalovaného o chybějící kontrole zboží při jeho přijetí neodpovídají obsahu spisu a opakovaným tvrzením žalobkyně o průběhu přejímky a kontroly zboží. Vzhledem k tomu, že podpis a otisk razítka nejsou povinnými náležitostmi daňového dokladu, není zřejmé, jak mohlo využití naskenovaného podpisu odůvodnit závěr žalovaného o vědomém přijetí plnění zasaženého podvodem. Žalobkyni nelze připisovat k tíži ani chyby v psaní obsažené v dodacích listech vystavených společností GREAT CONSULT (např. nepřesné označení žalobkyně). Žalobkyně splnila všechny požadavky kladené na prodejce a dovozce biomasy. Ani případné nedostatky v dokumentaci osvědčující splnění kritérií udržitelnosti biomasy by neměly mít za následek odnětí nároku na odpočet daně. Nesouhlasila ani se závěrem o ekonomické nevýhodnosti transakcí, jelikož k posouzení marže nelze pouze párovat přijaté a vydané faktury, jak učinil žalovaný, protože na jeden prodejní kontrakt poskytlo dodávky několik různých dodavatelů. Marži je proto potřeba počítat jediné celkově na prodejní kontrakt. Co se týče přijetí rozumných opatření k eliminaci možné účasti na podvodu, ty by žalobkyně byla nucena přijmout teprve za situace, kdy by existovaly indicie svědčící o podvodném jednání. Tak tomu ale nebylo. Nadto poukázala na to, že v době, kdy takové indicie později vyvstaly, využila ve vztahu k většině dodávek od GREAT CONSULT zvláštního způsobu zajištění daně dle § 109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[3] Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci v záhlaví označeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle závěrů soudu představují veškeré objektivní okolnosti popsané žalovaným (vyjma nestandardní ceny) polemiku o povědomosti žalobkyně o nestandardních skutečnostech a o tom, zda o nich žalobkyně mohla a měla vědět a zda mohla a měla přijmout rozumná opatření k eliminaci účasti na podvodu. Aby mohl žalovaný učinit závěr o existenci daňového podvodu (a tím i subjektivní odpovědnosti žalobkyně za účast na podvodu), musel nejprve zjistit existenci podvodného řetězce subjektů a chybějící daň. Žalovaným vyjevené okolnosti nejsou s to jednotlivě, ale ani v souhrnu založit závěr o existenci daňového podvodu. Jako indicie směřující k případnému závěru o spáchání podvodu ob stojí pouze skutečnost, že společnost VIA GROUP neuhradila daň a v následném řetězci obchodů si žalobkyně daň nárokovala jako nadměrný odpočet. Tato okolnost ale sama o sobě nepostačuje. Nelze shledat nic nestandardního na tom, že žalobkyně začala obchodovat se společností GREAT CONSULT za situace, kdy osoby jednající za tuto společnost znala z předchozích obchodů se společností CORNECO. Žalovaný ani nevyjevil žádné konkrétní negativní poznatky o této společnosti, které by mohly svědčit o tom, že žalobkyně měla v době obchodování se společností GREAT CONSULT předvídat nestandardní okolnosti obchodování. Závadné není ani to, že za danou společnost jednaly osoby cizí státní příslušnosti. Významnou

pokračování

roli nemůže s ohledem na předchozí obchodování sehrát ani to, že tyto osoby neumí česky a nerozumí českému prostředí. Není navíc zřejmé, na základě čeho žalovaný tyto závěry o neznalosti jazyka a prostředí učinil. Co se týče hypotéz žalovaného o „doporučení“ společnosti Coface, žalovaný se vůbec nezabýval obranou žalobkyně, dle které se pojistná společnost zabývala jen pojistnými riziky. Nedostatečná je i argumentace týkající se nestandardních cen a způsobu ověřování kvality zboží a jeho kontroly, protože žalovaný pominul typ obchodování s danou komoditou a nevysvětlil, proč byla kontrola nestandardně nedostatečná za situace žalobkyní tvrzené kontroly a analýzy zboží v Olomouci. Při analýze cen nepostupoval žalovaný komplexně, ale vyčlenil pouze některé obchody, aniž by učinil závěr o celkové možné marži při zohlednění všech obchodů v kontrolovaném období.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítá, že krajský soud nerespektoval základní principy posuzování daňových podvodů vymezené v judikatuře. Nesouhlasí s tím, že by v žalobou napadeném rozhodnutí vymezené skutečnosti svědčící o existenci podvodu a tzv. objektivní okolnosti dokládající, že žalobkyně věděla či mohla a měla o podvodu vědět, představovaly pouhou polemiku. Objektivní okolnosti doložené ve správním spisu vytváří obraz nestandardního průběhu obchodování, který měl v žalobkyni vyvolat větší obezřetnost. Fakty jsou podloženy i závěry stěžovatele týkající se nepřijetí adekvátních opatření. Krajský soud se v napadeném rozsudku vůbec nezaobíral tím, zda byla naplněna prvotní podmínka, tedy zda došlo k daňovému podvodu. Závěr, dle kterého stěžovatel nezjistil „*objektivní okolnosti, které by ve svém důsledku vedly k závěru o existenci daňového podvodu*“ je terminologicky nepřesný, ale zejména nepravdivý. Stěžovatel poukazuje na to, že krajský soud zaměňuje skutečnosti prokazující existenci podvodu a tzv. objektivní okolnosti prokazující vědomostní stránku na straně žalobkyně. Stěžovatel v rozhodnutí definoval skutečnosti, v nichž v této věci daňový podvod spočíval. Jednalo se o popis právních, obchodních a osobních znaků transakcí a vazeb mezi subjekty zúčastněnými na transakcích. Rozhodně se nejednalo jen o to, že by společnost VIA GROUP neuhradila daň a žalobkyně si následně nárokovala nadměrný odpočet daně, jak tvrdí krajský soud. Krajský soud neobjasnil, z jakého důvodu by nemohly k prokázání existence podvodu obstát veškeré další stěžovatelem vymezené skutečnosti. Proto je daná část rozsudku nepřezkoumatelná.

[5] Stěžovatel dále namítl, že krajský soud objektivní okolnosti (týkající se již zapojení žalobkyně do daňového podvodu) hodnotil nesprávně izolovaně. Uvedl sice, že ani v souhrnu objektivní okolnosti k závěru o naplnění vědomostní složky nevedly, ve skutečnosti ale k takovému komplexnímu hodnocení nepřistoupil. Objektivní okolnosti vždy tvoří ucelený obraz nestandardnosti, nelze je vytrhávat z kontextu a hodnotit je pouze zvlášť. Krajský soud ani nezohlednil všechny objektivní okolnosti, resp. je zohlednil velmi úsporně. Nezohlednil způsob zahájení obchodní spolupráce, neznámý původ zboží, nestandardní signatury na dokumentech a nedostatečnou dokumentaci ke zboží.

[6] Objektivní okolnost spočívající v nedůvěryhodnosti společnosti GREAT CONSULT krajský soud vytrhl z kontextu. Stěžovatel ve svém rozhodnutí popsal relativní novost společnosti s nulovou historií v době počátku obchodování s žalobkyní, odmítnutí pojištění obchodů s touto společností, způsob původního obchodování a jeho návaznost na aktuální obchodování, personální prvek, chybějící kancelářské prostory a místo obchodního jednání. Co se týče jednání cizích státních příslušníků, krajský soud zde opět zaměnil skutečnosti svědčící o podvodu a tzv. objektivní okolnosti dokládající vědomostní stránku. I zde navíc krajský soud pominul celkový kontext dané objektivní okolnosti a kontext všech dalších objektivních okolností v jejich souhrnu. Pouze na základě dřívějšího obchodování nelze dovozovat, že konkrétní osoby jednající

za GREAT CONSULT umí česky a rozumí českému prostředí, pokud nebylo prokázáno, jak dřívější obchodování probíhalo. Stěžovatel v rozhodnutí kromě neznalosti jazyka a českého prostředí na straně jednatelů společnosti GREAT CONSULT poukazoval na to, že se jednalo o novou ready-made společnost, která si pro obchodování s českými odběrateli najala zprostředkovatele (pana M.), který také neumí česky a hovoří jen maďarsky a „lámanou angličtinou“. Stěžovatel zpochybňuje i závěry týkající se neuzavření pojištění. Pokud společnost Coface odmítla obchody pojistit, mělo to v účastníku vyvolat minimálně větší obezřetnost a nutnost důkladnějšího prověřování a zajištění obchodů s tímto dodavatelem. Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že by jeho posouzení nestandardnosti cen bylo nedostatečné. Rozdíl mezi kupní a prodejní cenou detailně a komplexně hodnotil ve vztahu k závěru, jaký vyvodil. Není mu zřejmé, jak by typ obchodování s danou komoditou měl ovlivnit posouzení tohoto rozdílu. Totéž lze uvést ke způsobu ověřování kvality zboží a jeho kontroly. Stěžovatel se v rozhodnutí vypořádal i s vysvětlením, které žalobkyně poskytla.

[7] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla její zamítnutí. Stěžovatel jen opakuje svou předchozí argumentaci, což zakládá její nepřipustnost. Žalobkyně souhlasí se všemi závěry krajského soudu, považuje je za přezkoumatelné a věcně správné. Soud důsledně rozlišil podmínky pro existenci daňového podvodu a správně přistoupil k aplikaci vědomostního testu. Není vinou krajského soudu, že okolnosti, na kterých stěžovatel staví svou argumentaci, se překrývají (v této souvislosti zmiňuje závěry o kupní ceně, signaturách na dokumentech nebo nedůvěryhodnosti dodavatele). Závěry rozhodnutí stěžovatele týkající se existence podvodu a objektivních okolností jsou téměř totožné. Stěžovatel tvrdí, že krajský soud nerespektuje judikaturu, ale v dané části kasační stížnosti se závěry krajského soudu nepolemizuje. Mezi účastníky nepanují spory ohledně závěrů relevantní judikatury, a proto nebylo zapotřebí, aby ji krajský soud znovu rekapituloval. Stěžovatel sice v rozhodnutí vymezil skutečnosti týkající se sporných transakcí, byly ale jen ve spekulativní rovině, bez vzájemné provázanosti a při jejich hodnocení ve vzájemných souvislostech nemohou být považovány za nestandardnosti svědčící o podvodu. Stěžovatel nikde nespécifikuje, ve kterých konkrétních skutečnostech spatřuje daňový podvod. Stěžovatel sice tvrdí, že se nejednalo o pouhou polemiku, ale další konkrétní argumenty nepředložil. Argumentace stěžovatele působí tak, že se na krajský soud snaží přenést vlastní pochybení spočívající v nedostatečném podložení vlastních závěrů konkrétními důkazy.

[8] Co se týče argumentace týkající se objektivních okolností, považuje žalobkyně tvrzení stěžovatele o jejich izolovaném hodnocení krajským soudem za naprosto liché. Stěžovatel v této části odkazuje na část rozsudku, která se týká posouzení objektivních okolností ve vztahu k existenci daňového podvodu. Krajský soud se vyjádřil k jednotlivým skutečnostem a výslovně uvedl, že se ztotožňuje s rekapitulovanou žalobní argumentací. Nebylo proto nutné, aby tuto argumentaci znovu opakoval. Stěžovatelem tvrzené nestandardnosti jsou zcela v pořádku s ohledem na povahu transakcí (obchod s obilninami). Žalobkyně nerozumí, jak by tvrzená nestandardnost při převzetí zboží mohla svědčit o její vědomosti o zasažení transakcí na úrovni subdodavatele podvodem. Objektivní okolnosti by měly být posuzovány pouze ve vztahu k dodavateli žalobkyně. Nemělo žádný smysl, aby soud hodnotil veškeré objektivní okolnosti za situace, kdy dospěl k závěru o nedostatečném prokázání existence podvodu a za situace, kdy se závěry stěžovatele v obou částech překrývaly. Jestliže se podle nálezu ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, krajský soud nemusí vypořádat s jednotlivými žalobními námitkami, pokud proti nim vystaví ucelenou argumentaci, pak se nemusí detailně vypořádávat ani s argumentací stěžovatele obsaženou v jeho rozhodnutí. Žalobkyně v žalobě podrobně popsala okolnosti zahájení spolupráce se společností GREAT CONSULT a soud se s její argumentací ztotožnil. S odůvodněním krajského soudu se žalobkyně ztotožňuje i v části týkající se (ne)znalosti češtiny a českých poměrů na straně osob jednajících za dodavatele. Stěžovatel své závěry ve vztahu k těmto skutečnostem ničím nepodložil a zůstal pouze v rovině tvrzení.

pokračování

Ve vztahu k okolnosti spočívající v odmítnutí pojištění ze strany společnosti Coface stěžovatel zcela ignoruje vysvětlení ze strany žalobkyně. Daná společnost se vyjadřovala jen k pojistným rizikům a neprověřovala potenciální partnery žalobkyně z pohledu možného zapojení do podvodů na DPH. Tvrzení o nedostatečné obezřetnosti není pravdivé. V tomto směru odkazuje na uplatnění zvláštních způsobů zajištění daně poté, co se dozvěděla o nestandardním jednání dodavatele. Žalobkyně dále trvá na tom, že stěžovatel nedostatečně analyzoval rozdíl mezi prodejní a kupní cenou. Žalobkyně nenakupovala zboží pouze od jednoho dodavatele, a proto nelze bez dalšího párovat marže přijatých a vydaných faktur. Popsala také způsob, jakým kontroluje dodávky včetně odběru vzorků z každého auta či vagonu, vizuální kontroly, zkoušky vlhkosti, testu kvality olejnatých semen, zapečetění a uschování vzorků a zaznamenání výsledků měření. Tvrzení stěžovatele, že ke kontrole nedocházelo, nemá oporu ve spisu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Vedle vznesených kasačních námitek se zabýval také tím, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Stěžovatel uplatnil kasační námitky, které lze podřadit pod důvody vymezené v § 103 odst. 1 a) a d) s. ř. s. Namítá, že krajský soud nepřihlédl ke všem skutkovým okolnostem, na kterých stěžovatel založil své závěry o účasti žalobkyně na daňovém podvodu a o naplnění vědomostní stránky její účasti na něm, resp. že je nehodnotil komplexně v jejich vzájemných souvislostech. Vedle toho krajskému soudu vytýká nesprávné právní posouzení věci a trvá na tom, že na základě zjištěných skutečností lze učinit závěr o existenci podvodu na DPH a o tom, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu mohla a měla vědět s ohledem na vymezené objektivní okolnosti. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatel jako důvod kasační stížnosti formálně označil rovněž § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., nicméně tento důvod zde z podstaty věci nemůže být relevantní, protože se dané ustanovení týká vad správního řízení. Kasační soud nepředpokládá, že by stěžovatel hodlal zpochybňovat zákonnost svého rozhodnutí, resp. řízení, které vedlo k jeho vydání. Ostatně z hlediska obsahu vznesených námitek tak ani fakticky nečiní.

[12] Nejvyšší správní soud považuje za nutné nejprve reagovat na tvrzení žalobkyně, dle které je argumentace stěžovatele uplatněná v kasační stížnosti nepřipustná se smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., protože nereaguje na závěry krajského soudu. Jak plyne z judikatury zdejšího soudu, dané ustanovení se vztahuje výlučně na stěžovatele, který byl v řízení před krajským soudem v postavení žalobce (viz rozsudek ze dne 2. 7. 2008, čj. 1 Ans 5/2008-104). Navíc je zřejmé, že stěžovatel konkrétně tvrdí, jaké části napadeného rozsudku považuje za nesprávné a z jakých důvodů. Je třeba nicméně připustit, že převážnou část prvního bodu kasační stížnosti označeného jako „*Ad 1) nerespektování judikovaných základních principů při posuzování daňových podvodů, resp. vědomosti daňových subjektů o účasti na daňových podvodech*“ nelze vnímat jako řádnou kasační námitku. Tato část sestává převážně z rozsáhlého shrnutí judikatury týkající se podvodů na DPH, aniž by ji stěžovatel blíže vztáhl na skutkové okolnosti této věci. Podstatou kasační námitky musí být vylíčení, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl krajský soud vůči stěžovateli dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným (k tomu přiměřeně viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58; č. 835/2006 Sb. NSS, a v něm učiněné závěry týkající se vymezení žalobního bodu). Obecné tvrzení, dle kterého krajský soud na věc pohlížel optikou

vymykající se judikaturním principům, tyto požadavky nenaplnuje (je otázkou, zda stěžovatel danou část kasační stížnosti jako kasační námitku vlastně zamýšlel).

[13] Nejvyšší správní soud v návaznosti na již existující judikaturu tohoto soudu i Soudního dvora EU dále v obecné rovině připomíná, že podvodem na DPH se označuje situace, v níž jeden daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede vybranou daň a další subjekt si ji naopak odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS). Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (viz rozsudek ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 - 28). Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Zjednodušeně řečeno, znakem podvodu je, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomostí o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH mezi těmito subjekty (srov. výše již citovaný rozsudek ve věci sp. zn. 5 Afs 60/2017). Z uvedené judikatury plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017 - 43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra).

[14] Nejvyšší správní soud se ve světle vznesených kasačních námitek nejprve zabýval tím, zda napadený rozsudek netrpí nepřezkoumatelností. O nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost lze hovořit mimo jiné tehdy, je-li odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu, tudíž je-li jeho odůvodnění vnitřně rozporné (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2008, čj. 4 Azs 94/2007 - 107). V případech, kdy soud zruší rozhodnutí správního orgánu, může být pak jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů například tehdy, není-li z něj zřejmé, proč soud považuje rozhodnutí správního orgánu za nezákonné, resp. jaká konkrétní vada řízení před správním orgánem nastala. Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je též rozsudek, v němž výtky soudu vůči správnímu orgánu nemají oporu ve správním spisu či v provedeném dokazování před soudem a správním orgánem (viz rozsudek NSS ze dne 19. 5. 2009, čj. 1 Azs 20/2009 - 68). V této souvislosti je třeba současně zdůraznit, že ne každý dílčí nedostatek odůvodnění založí nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Přezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě. Podstatné je, zda lze z celkového kontextu odůvodnění seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí věci (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS).

[15] Stěžovateli je třeba předně dát za pravdu v tom, že odůvodnění napadeného rozsudku působí z hlediska systematického (naplnění tří výše judikaturou vymezených podmínek)

pokračování

a terminologického nesourodě. Nejedná se pouze o to, že krajský soud nepřesně používá pojem tzv. objektivních okolností v rámci posouzení přítomnosti nestandardností prokazujících existenci daňového podvodu (1. podmínka), byť ty jsou běžně chápány jako součást druhé podmínky výše uvedeného algoritmu a jejich prostřednictvím je prokazováno, že daňový subjekt o účasti na podvodu alespoň mohl a měl vědět. Pokud by se jednalo pouze o terminologickou nepřesnost a z kontextu celého odůvodnění by bylo zřejmé, zda se jednotlivé závěry učiněné krajským soudem vztahují k existenci podvodu či k prokázání vědomostní stránky, nejednalo by se o důvod ke zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost. Odůvodnění napadeného rozsudku je nicméně nejasné a vnitřně rozporné i v dalších ohledech, a to v míře, že jej přezkoumat nelze.

[16] Krajský soud sice v závěrečném bodu odůvodnění (26.) učinil závěr, dle kterého „ze strany žalovaného nebyly identifikovány tak zřetelné závažné nestandardní okolnosti, které by svědčily o tom, že předmětné transakce jsou zasaženy podvodem“ obdobný závěr učinil také v bodu 21.). Z toho by se mohlo jevit, že krajský soud učinil závěr, že nebyla naplněna již první ze shora vymezených podmínek (prokázání existence podvodu). V jiných částech rozsudku se ovšem krajský soud věci zabýval z toho hlediska, zda žalobkyně o určitých skutečnostech mohla vědět, resp. zda byla dostatečně obezřetná (viz bod 18., dle kterého „vyjma nestandardní ceny zboží veškeré tzv. objektivní okolnosti popsané žalovaným v napadeném rozhodnutí jsou **polemikou o povědomosti žalobce o určitých, žalovaným označených nestandardních skutečnostech a o tom, zda o těchto žalobce mohl a měl vědět**“ a bod 23. pojednávající o možnosti žalobkyně předvídat nestandardní okolnosti). Posuzování povědomosti žalobkyně, resp. její možnosti předvídat je ale při zkoumání existence podvodu předčasné a nemá rozhodující význam. Zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na DPH má prostor teprve tehdy, pokud správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, ať už o něm daňový subjekt věděl či nikoli (viz rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016 - 55, a ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019 - 33). I výše uvedené závěry proto přispívají k podstatným nejasnostem ohledně toho, čeho se závěry krajského soudu vlastně týkají.

[17] Především však objasnění a srozumitelnosti úvah krajského soudu nepomáhá ani to, jakými konkrétními skutkovými okolnostmi se v napadeném rozsudku zabýval, resp. naopak nezabýval. Podle krajského soudu jako indicie směřující k závěru o spáchání podvodu na DPH ob stojí pouze skutečnost, že společnost VIA GROUP (dodavatel společnosti GROUP CONSULT) neuhradila daň a žalobkyně si v následném řetězci obchodů daň nárokovala jako nadměrný odpočet s tím, že stěžovatelem vyjevené skutkové okolnosti k závěru o podvodu na DPH vést nemohou. Následně se však již zabýval skutečnostmi, které žalovaný vymezil jako tzv. objektivní okolnosti dokládající, že žalobkyně mohla a měla vědět o podvodu na DPH (hodnotil podezřelost společnosti GREAT CONSULT z pohledu žalobkyně, stanovisko společnosti Coface týkající se pojištění obchodů, nedostatečné ověřování kvality zboží žalobkyní). Nejvyšší správní soud na tomto místě opakuje, že z odůvodnění napadeného rozsudku není zřejmé (a to ani implicitně, ani nepřímo), proč se krajský soud zabýval (navíc pouze některými) objektivními okolnostmi, pokud následně učinil závěr o nenaplnění již první podmínky (existence podvodu).

[18] Z hlediska přezkoumatelnosti napadeného rozsudku je rovněž podstatné, že krajský soud se vůbec nezabýval celou řadou nestandardních skutkových okolností, které podle stěžovatele mají prokazovat existenci podvodu na DPH. Je třeba zdůraznit, že stěžovatel je podrobně a strukturovaně takto vymezil již v žalobou napadeném rozhodnutí. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí je zřejmé, jaké jsou skutečnosti dokládající existenci podvodu (1. podmínka) a jaké objektivní okolnosti podle stěžovatelky vedle toho prokazují vědomostní složku (2. podmínka). Stěžovatel sice některé skutečnosti zmínil u obou podmínek, nicméně toto prolnutí, na které

upozorňuje žalobkyně ve svém vyjádření, je minimální (týká se nedůvěryhodnosti nově vzniklého dodavatele založeného stejnými cizími příslušníky jako v případě předchozího dodavatele). V této souvislosti je navíc nutné zdůraznit, že takové prolnutí ještě samo o sobě není vadou, protože skutkové okolnosti nelze striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění objektivní nebo subjektivní podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH. Některé okolnosti totiž mohou mít relevanci jak pro závěr o existenci podvodu na DPH, tak i pro vědomí daňového subjektu o podvodu nebo pro vyloučení jeho dobré víry (viz rozsudky NSS ze dne 15. 9. 2021, čj. 8 Afs 162/2019 - 79, a ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018 - 42). V nyní posuzované věci nadto stěžovatel ke každé z podmínek uvedl celou řadu dalších skutečností, které se nepřekrývají a u kterých je bez jakýchkoliv pochybností zřejmé, naplnění které z podmínek a z jakých důvodů mají dokládat (ostatně stěžovatel své rozhodnutí podnadvpis rozčlenil v souladu s touto systematikou). Je proto vyloučeno, aby na straně krajského soudu vyvstala nejistota (navíc krajským soudem nikterak nevyslovená) ohledně toho, které podmínky se konkrétní skutečnosti měly týkat. Ostatně žalobkyně v žalobě nenamítala, že by pro ni bylo rozhodnutí stěžovatele v tomto směru nesrozumitelné nebo že by se jednotlivé skutečnosti překrývaly, a proto by nebyla schopná v žalobě sama závěry stěžovatele relevantně zpochybňovat (jinak řečeno, že by nerozpoznala, ke které podmínce se vztahovaly).

[19] V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za nutné připomenout některé skutečnosti, které stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí ve vztahu k první podmínce vymezil. Poukazoval na personální propojení společností GREAT CONSULT, CORNECO a VIA GROUP nebo na častý přeprdej zboží (někdy i dvakrát během dne). Žalobkyně ani jednatel jejího přímého dodavatele GREAT CONSULT nebyli schopni sdělit, kdo prováděl přepravu, i když se jednalo o zboží vyžadující specifické podmínky přepravy. Podpisy jednatele GREAT CONSULT se lišily na smlouvách uzavíraných s žalobkyní na straně jedné a společností VIA GROUP na straně druhé a není zřejmé, zda smlouvy byly uzavřeny platně. Smlouvy mezi GREAT CONSULT a VIA GROUP byly v českém jazyce, přestože jednatele obou společností jsou cizinci bez znalosti českého jazyka. Česká společnost GREAT CONSULT s maďarským jednatelem vystavovala faktury ve slovenštině. Společnost GREAT CONSULT byla relativně nová, založená jako tzv. ready-made společnost a původně ji založily stejné osoby jako jejího dodavatele VIA GROUP. Společnost GREAT CONSULT má v budově, v níž má sídlo, pronajaté jen prostory o velikosti 1x1 m². Ke dni 3. 11. 2015 byl společnosti GREAT CONSULT udělen status nespolehlivého plátce. Jednatel společnosti GREAT CONSULT vypověděl, že s žalobkyní nikdy osobně nejednal. Společnost GREAT CONSULT založily osoby, které dříve působily ve společnosti CORNECO, jež má daňové nedoplatky ve výši přesahující 5,5 milionu eur. Chybějící daň byla zjištěna u společnosti VIA GROUP, která je nyní nekontaktní a má virtuální sídlo. Jejím jediným společníkem je pan Bodor, který má dle veřejného rejstříku slovinské občanství. Z odpovědi na mezinárodní dožadání správce daně zjistil, že se pravděpodobně jedná o smyšlené jméno a neexistující osobu. V současné době je veden také jako jediný společník a jednatel společnosti CORNECO. Zprostředkovatelem obchodů mezi GREAT CONSULT a žalobkyní byl pan M., jehož jméno bylo v průběhu daňové kontroly různými osobami uváděno v různé podobě přepisu, jednatel GREAT CONSULT vypověděl, že zná jen pana M., naopak pan M. tvrdil, že nezná jednatele GREAT CONSULT (pana Praye), ani pana Bodora. Pan M. nevěděl, odkud zboží pochází, neznal dobu sklizně, nebyl schopen identifikovat jeho dodavatele. Nikdy nejednal s dodavatelem (VIA GROUP), ale vždy pouze s žalobkyní a dalšími odběrateli. Pan Pray ale naopak tvrdil, že vše zařizoval pan M. Tyto skutečnosti jsou podle stěžovatele velice nestandardní i s ohledem na to, že se jednalo o transakce v řádu milionů korun českých.

[20] Přestože krajský soud učinil závěr o neprokázání daňového podvodu, v odůvodnění napadeného rozsudku se nijak nezabýval skutečnostmi, které mají podle stěžovatele existenci

pokračování

podvodu na DPH prokazovat (z nichž některé kasační soud zdůraznil výše). Z odůvodnění krajského soudu proto nevyplývá, na základě čeho dospěl k závěru o důvodnosti žalobních námitek a napadený rozsudek je proto kromě své vnitřní rozpornosti nepřezkoumatelný také z důvodu, že z něj není zřejmé, z jakých důvodů považoval krajský soud závěry žalovaného za nesprávné. Za této situace se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat další kasační argumentací a věcně posuzovat, zda k podvodu na DPH došlo, resp. zda o něm žalobkyně mohla a měla vědět a zda přijala rozumná opatření k tomu, aby se účasti na podvodu vyhnula. K věcnému posouzení souvisejících kasačních námitek totiž Nejvyšší správní soud může přistoupit teprve tehdy, je-li napadené rozhodnutí přezkoumatelné (viz rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004 - 105, č. 617/2005 Sb. NSS).

[21] Povinností krajského soudu proto v dalším řízení především bude, aby znovu (přezkoumatelně) posoudil žalobní námítky způsobem, z něhož bude zřejmé, jakých otázek se jeho závěry týkají, a především žalobní námítky konfrontoval s příslušnými závěry, které ve svém rozhodnutí učinil k daným otázkám stěžovatel, a to při respektování citovaných judikturních východisek (zejm. týkajících se naplnění jednotlivých podmínek umožňujících učinit závěr, že odeprání nároku na odpočet DPH bylo zákonné).

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dle § 110 odst. 4 s. ř. s. je krajský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozsudku.

[23] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí, jak je stanoveno v § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně 15. listopadu 2021

Milan Podhrázký
předseda senátu