



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ADM Olomouc, s. r. o.**, se sídlem Hamerská 681/50, Holice, zast. 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 8. 9. 2017, č. j. 38602/17/5300-21442-712226, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 2. 2021, č. j. 9 Af 45/2017 – 107,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 2. 2021, č. j. 9 Af 45/2017 - 107, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný jako stěžovatel včasnou kasační stížností brojí proti rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) ze dne 10. 2. 2021, č. j. 9 Af 45/2017 – 107, jímž bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 8. 9. 2017, č. j. 38602/17/5300-21442-712226, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[2] Stěžovatel tímto rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí vydaná Specializovaným finančním úřadem (dále jen „správce daně“) dne 21. 12. 2016 na základě kontroly provedené Finančním úřadem pro hl. m. Prahu, územní pracoviště pro Prahu 4, a to

–platební výměr č. j. 328501/16/4225-21793-500379 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014 ve výši nadměrného odpočtu 15 926 159 Kč,

–platební výměr č. j. 328504/16/4225-21793-500379 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014 ve výši nadměrného odpočtu 5 453 848 Kč,

–platební výměr č. j. 328507/16/4225-21793-500379 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2014 ve výši nadměrného odpočtu 3 384 246 Kč.

[3] Platební výměry vycházely ze zprávy o daňové kontrole č. j. 8715302/16/2004-60565-107320, podle níž měla žalobkyně nakoupit od společnosti Great CONSULT s. r. o. (dále jen „společnost Great“) slunečnicové či řepkové semínko, přičemž tak učinila nestandardním způsobem v rámci obchodního řetězce, o němž věděla či mohla vědět, že je zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

II. Rozhodnutí městského soudu

[4] Žaloba stála na tvrzení, že žalobkyně splnila podmínky nároku na odpočet DPH z přijatých dodávek olejin od společnosti Great, přičemž identita subdodavatele, u něhož měla být zjištěna chybějící daň, jí nebyla známa. Existenci podvodu označila za neprokázanou, otázku nepřijetí zvláštních opatření k zamezení účasti na podvodném jednání považovala za nedostatečně objasněnou a dále namítla nedostatky ve vypořádání odvolání.

[5] Městský soud popsal obsah předmětných daňových přiznání a konstatoval rozhodná zjištění ze správního spisu, zejména obsah výzev vydaných správcem daně v rámci postupu k odstranění pochybností. K následné daňové kontrole konstatoval seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění včetně jejího vyjádření. Jako spornou otázku vytyčil oprávněnost nároku žalobkyně z přijatých zdanitelných plnění z dodávek společnosti Great, tedy zda zboží vůbec bylo dodáno a zda bylo užito pro účely jejího zdanitelného plnění. Při posouzení věci poukázal na skutkově stejný případ rozhodnutý Krajským soudem v Ostravě rozsudkem ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018 – 93, který žalobě vyhověl; městský soud se k právním závěrům tohoto rozsudku výrazně přiklonil. Odkázal na rozhodná ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a daňového řádu č. 280/2009 Sb. Považoval za prokázané, a také akceptované správcem daně, že zboží bylo žalobkyni skutečně dodáno, dodávka byla uskutečněna plátcem DPH (společností Great), za obvyklou cenu, zboží bylo využito ke zdanitelnému plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, která z něj odvedla daň na výstupu. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 72 zákona o DPH měl soud za splněné. Zohlednil i skutečnost, že v průběhu dvouletého daňového řízení správce daně postupně měnil důvody pro odepření nároku na odpočet. Vážil i podmínky rozsudků SDEU ze dne 6. 7. 2006, věci C 439/04 a C 440/04, a na ně navazující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu k nemožnosti přiznat nárok při prokázání vědomosti či možnosti vědomosti daňového subjektu o tom, že plnění bylo součástí daňového podvodu, a při neprokázání přijetí opatření k zamezení účasti na tomto podvodu. Městský soud rovněž zmínil rozsáhlou judikaturu ke karuselovým podvodům (odst. 58, 62 napadeného rozsudku), pojednal o výkladu pojmu „podvod na DPH“ a poukázal zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, k důkazní povinnosti správce daně. Aplikováno na daný případ, považoval za prokázané jen to, že dodavatel společnosti Great neodvedl v daných zdaňovacích obdobích DPH, což samo o sobě neznamená jakoukoliv spojitost s žalobkyní. Ta opakovaně namítala neznalost identity subdodavatele a nelze automaticky a bez skutkových souvislostí dovozovat odpovědnost kohokoliv za jiný článek řetězce. V běžném obchodním styku nelze vyžadovat míru obezřetnosti předpokládanou žalovaným. Městský soud tak uzavřel ve shodě s Krajským soudem v Ostravě, že na způsobu obchodování žalobkyně nebylo nic nestandardního, za společnost Great jednaly osoby, s nimiž žalobkyně již v minulosti bez problémů obchodovala, a z ničeho nebyly zřejmé poznatky, které ji měly vést k vyšší obezřetnosti. Za takovou skutečnost nepovažoval pochybnosti pojišťovací společnosti, neboť ty se netýkaly rizikovosti spolupráce s daným dodavatelem. Tvrzení o nedostatečné kontrole zboží žalovaný nijak nedoložil. I za situace neodvedení daně na určitém článku řetězce nemůže být odmítnut nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získal zdanitelné plnění, aniž věděl či mohl

pokračování

vědět o podvodném jednání. Z těchto důvodů městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Kasační stížnost, vyjádření žalobce, replika stěžovatele

III. 1. Kasační stížnost

[6] Stěžovatel svou kasační stížnost opřel o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Popsal průběh správního a soudního řízení a obsáhle citoval z judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu. Za právní základ případu označil otázku existence podvodu na DPH, jehož pojem obsáhle vymezil. Zdůraznil, že existuje nekonečná množina možností narušení daňové neutrality odvislá od vynalézavosti organizátorů konkrétních podvodů. Z unijní judikatury proto plyne právo členských států odmítnout nárok na odpočet DPH při neodvedení daně do státního rozpočtu. Samotné detekované narušení neutrality daně ještě nelze považovat za podvod na DPH, je třeba, aby přistoupily další nestandardní okolnosti nasvědčující tomu, že se nejedná o pouhé podnikatelské selhání. Přitom správce daně může vycházet i z nepřímých důkazů. V daném případě soud veškeré podstatné okolnosti hodnotil izolovaně, aniž se zabýval jejich logickou návazností. Konkrétně se jedná o detekované narušení daňové neutrality tím, že společnost VIA GROUP neuhradila daň a je pro správce daně nekontaktní. K prodeji docházelo cca 3x - 4x do týdne, dokonce i 2x za den, což správce daně označil za nestandardní a ve svém rozhodnutí uvedl, proč tak učinil. Nakoupené zboží bylo dále prodáváno s velmi nízkou či dokonce se zápornou marží. Nakonec se nepodařilo zjistit, kým bylo zboží přepravováno na místo určení. Mezi listinami podepisovanými společností Great s jejím dodavatelem se vyskytují nesrovnalosti v podpisech, přičemž ve společnosti Great jsou přítomny osoby působící ve stovkách jiných právnických osob včetně společností se značnými daňovými nedoplatky ve Slovenské republice. Zprostředkovatelem obchodů byl pan M., užívající různé formy přepisu svého jména, přičemž jednatel společnosti Great tvrdil, že jej nezná. Stěžovatel považuje všechny tyto skutečnosti za jednoznačně prokazující podvodný řetězec.

[7] Stěžovatel dále soudí, že argumentace městského soudu o neprokázání podvodu je nepravdivá. V rozhodnutí stěžovatele byla identifikována neodvedená daň i popsány všechny nestandardní okolnosti, z nichž správce daně podvod dovodil. Městský soud tyto závěry nijak nevyvrátil. V tom spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nepřiznání nároku na odpočet chrání smysl směrnice o DPH, neboť nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému (k tomu poukazuje na čtenou judikaturu SDEU). Městský soud podstatu podvodu na DPH vnímal velmi zjednodušeně, aniž bral v úvahu okolnosti naplnění vědomostního testu, a jeho závěry zejm. v odst. 67 napadeného rozsudku jsou zcela nepřipadné. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 9. 2020, sp. zn. 8 Afs 303/2018, výslovně uvedl, že se lze do daňového podvodu zapojit i v té formě, že jeden ze subjektů svými nestandardními kroky vznik daňového podvodu umožní, aniž by současně bylo jednoznačně prokázáno (či bylo zjistitelné), že sám tento subjekt je v důsledku takového postupu zvýhodněn. Postačí tak jen nedbalostní zavinění spočívající v možné vědomosti daňového subjektu bez ohledu na to, zda byl příjemcem zvýhodnění plynoucího z podvodu.

[8] Institut nepřiznání nároku na odpočet DPH je podle stěžovatele třeba vnímat jako primárně preventivní, jehož smyslem je ochrana systému DPH. Stěžovatel proto také nesouhlasí s názorem městského soudu na nemožnost podrobnějších preventivních opatření. Stěžovatel řádně vyhodnotil všechny nestandardní okolnosti, které v daňovém řízení vyšly najevo, včetně

těch, které mohly nastat až následně či o kterých nevěděly jednotlivé články řetězce, neboť všechny společně vypovídají o jeho podvodném charakteru.

[9] Městský soud se nezabýval všemi hledisky a chybně vycházel jen z detekce chybějící daně a ostatní skutečnosti nevzal v úvahu, případně je nesprávně vyhodnotil. Stěžovatel je shrnuje výčtem – nedůvěryhodnost dodavatele, způsob zahájení obchodní spolupráce, neznámý původ zboží, nestandardní signatury subjektů na dokumentech, způsob přejímky a kontroly zboží, nedostatečná dokumentace zboží, rozdíl mezi kupní a prodejní cenou zboží. Ke všem z nich popisuje konkrétní zjištění a shrnuje, že se jimi městský soud zabýval izolovaně, nikoliv v souhrnu, navíc některé z nich vůbec nevzal v úvahu, případně se jimi zabýval velmi úsporně až povrchně. I to se promítá v přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Pokud jde o propojení dodavatele společnosti Great jako relativně nové společnosti s předchozím dodavatelem, společností CORNECO, městský soud zcela opomněl skutečnost, že se žalovaný opíral o zjištění o nepojištění obchodů s touto společností pojišťovnou Coface, nehodnotil návaznost na původní společnost, neexistenci obchodních prostor atd. Stěžovatel nebazíroval na tom, že za dodavatele nejednaly osoby s českou státní příslušností, přesto městský soud tuto skutečnost zmiňuje k jeho tíži. Závěr městského soudu o důvodech nepojištění obchodů považuje stěžovatel za zcela absurdní, neboť ze spisu je zřejmé, že jimi byla nedůvěryhodnost dodavatele, což mělo v daňovém subjektu vyvolat pochybnosti a vést ho k větší obezřetnosti. Stěžovatel dále rozebírá již zmíněné výtky stran prokázání nestandardnosti obchodů a odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž plyne, že konstatování soudu o tom, že na obchodním postupu daňového subjektu nespátřuje nic nestandardního, není dostatečným argumentem, pokud se soud nevěnoval jejich konkrétnímu posouzení.

[10] Stěžovatel uzavírá, že jeho zjištění ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor na sebe navazujících důkazů jednoznačně prokazujících přímou či nepřímou vědomost žalobkyně o daňovém podvodu. Proto navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

III. 2. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

[11] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti předně uvedl, že s napadeným rozsudkem městského soudu souhlasí a považuje jej za plně srozumitelný a přezkoumatelný, a to i ve světle judikatury správních soudů. Rozsudek je rovněž věcně správný a souladný s evropskou i tuzemskou judikaturou, z níž městský soud příléhavě vycházel. Správné je i posouzení podmínek daňového podvodu a výsledek relevantního vědomostního testu. Pokud se okolnosti případného podvodu a vědomostního testu překrývají, je to důsledek relevantních zjištění a nikoliv vada postupu městského soudu; ostatně obdobné argumentační propojení je i součástí kasační stížnosti. Žalobkyně akceptuje stěžovatelem citovanou judikaturu, rozchází se s ním však v aplikaci na svůj případ. Stěžovatel také v kasační stížnosti užívá argumentace neobsažené v jeho rozhodnutí, konkrétně pokud jde o frekvenci obchodů, která tam nebyla označena za prvek nestandardnosti, nebo o propojení osob jednajících za dodavatele a předchozího dodavatele, jemuž dále přičítají daňové nedoplatky ve Slovenské republice. Stěžovatel tak kasační stížností nepřipustně vylepšuje důvody svého rozhodnutí. Stěžovatel také zavádějícím způsobem používá judikaturu Nejvyššího správního soudu bez ohledu na skutkové odlišnosti. Např. nestandardnost obchodů v krátkých intervalech posuzovaná v rozsudku sp. zn. 1 Afs 58/2013 se týkala dodávek zlata, navíc realizovaných mimo běžné provozovny na benzinových pumpách. Podobně bylo užito i rozhodnutí týkající se bižuterie. Žalobkyně obchodovala se zemědělskými komoditami, u nichž je normální průběžné zásobování a zpracovávání. Dodávky přitom probíhaly obvyklým a běžným způsobem při platbách na bankovní účet.

pokračování

[12] Žalobkyně splnila veškeré podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH z dodávek společnosti Great, sám žalovaný uskutečnění obchodů konstatoval. Důkazní břemeno k prokázání účasti na podvodu tíží správce daně a odpovědnost nelze dovozovat objektivně. Okolnosti, které stěžovatel označil za nestandardní, jsou jen opakováním argumentace rozhodnutí žalovaného, proti níž žalobkyně zaměřila žalobu. Argumentace stěžovatele je také nelogická. Na jedné straně uvádí, že k podvodu došlo na úrovni subdodavatele, s nímž žalobkyně neměla žádný přímý vztah, a na druhé straně nestandardnosti vztahuje i na jednání mezi ní a dodavatelem. Jejich obchodní vztah však žádné podezřelé okolnosti nejevil. Žalobkyně dodávala zemědělské komodity zpracovatelskému závodu v Olomouci v objemu stovek až tisíců tun; přitom je logické, že některé dodávky se časově setkávaly či blížily, to v dané oblasti není ničím neobvyklým. Argumentace cenovými rozdíly je nepravdivá a nepřesná. Žalobkyně nakupovala zboží od více subjektů za různé ceny a to pak prodávala jako jednu dodávku odběrateli, přijaté a vydané faktury a marže proto nelze párovat. Žalobkyni není jasné, jaká je vazba mezi neznámým dopravcem předmětného zboží a tvrzenou existencí dodavatelova podvodu. Stejně tak je zcela irelevantní poukaz na osoby jednající za subdodavatele. Stěžovatel rovněž nově poukazuje na skutečnost, že společnost CORNECO má nedoplatky ve Slovenské republice, navíc není jasné, jak se personální propojení se společností stojící mimo zkoumaný řetězec má v něm promítat, nehledě na to, že požadavek, aby tyto skutečnosti zkoumal, považuje za extenzivní. Žalobkyně souhlasí se závěrem městského soudu, že zjevné je jen to, že společnost Great neodvedla daň. Žalobkyně opakovaně namítala neznalost identity subdodavatelů, vůči nimž měl správce daně využít své nástroje k vymožení dlužné daně. Při znalosti subdodavatelů by bylo logické obrátit se přímo na ně a společnost Great vynechat. Žalobkyně je názoru, že stěžovatel se snaží nedostatky svých zjištění přenést na soud. K tvrzeným objektivním znakům podvodu se žalobkyně obsáhle vyjadřovala v žalobě, na niž odkazuje. Pouze shrnuje, že tyto okolnosti jsou v obchodním styku zcela běžné, případně nezpůsobilé prokázat jakoukoliv nestandardnost. Kontrola dodávek probíhala řádným způsobem, vzorky se odebíraly z každého auta či vagonu a kontrolovaly se vizuálně a orientační zkouškou vlhkosti, poté následoval test kvality pomocí nukleární magnetické resonance, případně plynového či kapalinového chromatografu; výsledky byly zaznamenávány a vzorky byly uchovávány 6 měsíců. Izolovanost hodnocení okolností městským soudem není ničím doložena, nehledě na to, že existence podvodu nebyla prokázána. Ve vztahu k neznalosti poměrů osob nemluvících česky není zřejmé, co stěžovatel městskému soudu vytýká. Pokud jde o spolupráci se společností Coface, stěžovatel zcela ignoruje podaná vysvětlení, že tato společnost pro žalobce nezajišťovala žádné služby spojené s prověřováním obchodních partnerů z hlediska možného podvodného jednání či jiných nezákonných aktivit, pouze posuzovala pojistná rizika. Žalobkyně nabyla první poznatky o možné nestandardnosti jednání společnosti Great v srpnu roku 2014, a proto také uplatnila zvláštní způsob zajištění daně. Stěžovatel zcela pomíjí, že bylo jeho povinností prokázat vztah k daňovému podvodu, což neučinil. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. 3. Replika stěžovatele

[13] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalobkyně následujícím doplněním argumentace kasační stížnosti. Městský soud se v napadeném rozsudku opíral, místy doslovně, o závěry uvedené v obdobném případě Krajským soudem v Ostravě – pobočka v Olomouci v rozsudku dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018 – 93 (táž žalobkyně, navazující zdaňovací období červen a červenec 2014). Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2021, č. j. 8 Afs 343/2019 - 38, v němž kasační soud závěry krajského soudu podrobil přísné kritice; stěžovatel z odůvodnění cituje. Ze shody skutkových okolností a shody odůvodnění rozsudku městského soudu se zrušeným rozsudkem je zřejmé, že i napadený rozsudek trpí stejnými vadami, pro které v kasačním řízení neobstál rozsudek Krajského soudu v Ostravě. Poukazuje také na závazný právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem, který

vedl k tomu, že tento krajský soud v dalším rozsudku ze dne 4. 3. 2022, č. j. 65 Af 32/2018 – 127, žalobu zamítl, přičemž se ztotožnil s argumentací stěžovatele. Neobstál-li rozsudek, jenž byl východiskem nyní napadeného rozsudku v kasačním přezkumu, nemůže obstát ani tento rozsudek.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná zaměstnanec splňující zákonné podmínky. Kasační stížnost je tedy přípustná a projednatelná.

[15] Nejvyšší správní soud věc přezkoumal v rozsahu uplatněných kasačních důvodů v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Stěžovatel napadá rozsudek městského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. O kasační stížnosti rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud nemohl přehlédnout, že napadený rozsudek městského soudu skutečně za shodných skutkových okolností kopíruje rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci, ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018 (odst. 68 – 70 napadeného rozsudku městského soudu). To by samo o sobě nebylo důvodem pro jeho zrušení. Není nezbytné, aby při stejných účastnících daňového řízení a při shodných skutkových okolnostech (jen při rozdílu zdaňovacích období) a při shodné právní úpravě soud později rozhodující musel hledat svou vlastní odlišnou argumentaci, dospěl-li ke stejnému závěru. Podstatné však je, aby tyto závěry byly správné a obstály v přezkumu. Rozsudek, který byl vodítkem pro napadený rozsudek městského soudu, však v kasačním přezkumu neobstál. Nejvyšší správní soud jej ke kasační stížnosti téhož stěžovatele rozsudkem ze dne 15. 11. 2021, č. j. 8 Afs 343/2019 – 38 (dále jen „předchozí rozsudek“), zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Přitom kasační námitky v tamní věci odpovídají nyní vzneseným námitkám. Nejvyšší správní soud v této věci dospěl ke shodnému závěru o jejich důvodnosti, a proto z odkazovaného rozsudku vyjímá:

[18] „[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, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS). Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně uznat 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, č. j. 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, známkem 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 vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vyláčení 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, č. j. 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

pokračování

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)“.

[19] Nejvyšší správní soud se s předchozím rozsudkem shoduje i při posouzení nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu, který kopíroval rozsudek krajského soudu. Obecně lze k podmínkám nepřezkoumatelnosti odkázat na odst. [14] předchozího rozsudku, konkrétně pak lze ve shodě s argumenty uvedenými v odst. [15] - [17] poukázat na skutečnost, že rovněž městský soud k vymezeným podmínkám přistoupil nejednotně, a to nejen z terminologického hlediska. Městský soud, ač tvrdí, že nebyly identifikovány závažné a zřetelné nestandardní okolnosti nasvědčující zasažení transakcí podvodem (odst. 69 napadeného rozsudku), současně rozebírá, zda žalobkyně o určitých skutečnostech mohla vědět, resp. zda byla dostatečně obezřetná (odst. 71 napadeného rozsudku). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku, „(z)koumání 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, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, a ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33). I výše uvedené závěry proto přispívají k podstatným nejasnostem ohledně toho, čeho se závěry krajského soudu vlastně týkají.“

[20] I v nyní posuzované věci lze argumentovat tak, jak tento soud učinil v předchozím rozsudku: „[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 nepřímou), 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 odeprání 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, č. j. 8 Afs 162/2019 - 79, a ze dne 25. 7. 2019, č. j. 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 podnadvíjí rozčlenil v souladu s touto systematickou). Je proto vyloučeno, aby na straně krajského soudu vyvstala nejistota (navíc krajským soudem nikterak nevyslovená) ohledně toho, které podmínky se konkrétní skutečnosti měly týkat. (...) [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. Poukázal 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 VLA GROUP na straně druhé a není zřejmé, zda smlouvy byly uzavřeny platně. Smlouvy mezi GREAT CONSULT a VLA 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 VLA 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 VLA GROUP, která je nyní nekontaktní a má virtuální sídlo. Jejím jediným společníkem je pan B., který má dle veřejného rejstříku slovínské občanství. Z odpovědi na mezinárodní dožádání 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 P.), ani pana B. Nikdy nejednal s dodavatelem (VLA GROUP), ale vždy pouze s žalobkyní a dalšími odběrateli. Pan P. ale naopak tvrdil, že vše zřizoval pan M. Tyto skutečnosti jsou podle stěžovatele velice nestandardní i s ohledem na to, že se jednalo o transakce v řádu milionů korun českých.“

[21] Nejvyšší správní soud rovněž shodně s předchozím rozsudkem dospívá k závěru, že městský soud učinil závěr o neprokázání daňového podvodu, aniž se zabýval skutečností, které existenci podvodu nasvědčovaly; jeho posouzení bylo neúplné a jednostranné. Napadený rozsudek tak je vnitřně rozporný ve své argumentaci a zcela opomíjí některé důvody rozhodnutí žalovaného, aniž se zabývá jejich správností či nesprávností.

[22] Proto Nejvyšší správní soud i v této věci dospívá k názoru, že zatím nebylo krajským soudem řádně zhodnoceno, zda skutečně došlo ke spáchání podvodu na DPH, či nikoli, a proto se nelze zabývat tím „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, č. j. 3 As 6/2004 - 105,č. 617/2005 Sb. NSS)“.

[23] Bude na městském soudu, aby znovu a přezkoumatelně posoudil žalobní námítky tak, aby bylo zřejmé, jakých podmínek se jeho závěry týkají a aby se s nimi vypořádal ve vztahu k úplné argumentaci žalovaného, tj. ve vztahu ke všem jeho skutkovým zjištěním.

V. Závěr a náklady řízení

[24] Městský soud posoudil žalobní námítky nepřezkoumatelně; tím naplnil stěžovatelem tvrzenou kasační námitku. Kasační stížnost stěžovatele je důvodná, a proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věta první zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 4 téhož ustanovení vázán právním názorem výše vysloveným.

[25] O náhradě nákladů kasačního řízení rozhodne podle § 110 odst. 3 s. ř. s. městský soud v novém rozhodnutí.

pokračování

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

V Brně dne 20. července 2022

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu