



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **PT servis konzervárna spol. s r.o.**, se sídlem Purkyňova 1000/4, Tábor, zastoupen Mgr. Bc. Pavlem Kroupou, advokátem se sídlem Konečná 88, Vonoklasy, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 1. 2020, č. j. 51 Af 14/2018 - 59,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Táboře (dále též „správce daně“), vydal dne 17. 8. 2017 šestnáct dodatečných platebních výměrů, kterými žalobci po provedené daňové kontrole doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců března až července, září a října a prosince roku 2013 a ledna až srpna roku 2014 a současně žalobce uvědomil o jeho zákonné povinnosti uhradit související penále z doměřené daně.

[2] Rozhodnutím ze dne 14. 9. 2018, č. j. 39111/18/5300-21443-702551 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a předmětné dodatečné platební výměry potvrdil. Ztotožnil se se závěrem prvostupňového správce daně, že bylo namístež žalobci neuznat jím uplatňované nároky na odpočet daně související s nákupy zboží (masa a masových výrobků) od obchodní společnosti ATANASTA s.r.o. (IČO: 24805335, dne 17. 12. 2019 vymazána z obchodního rejstříku; dále též „ATANASTA“) a obchodní společnosti SERGEN s.r.o. (IČO: 27156575; dále též „SERGEN“), a to z důvodu zasažení předmětných dodávek podvodem na DPH.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“), který ji zamítl rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí.

[4] Krajský soud souhlasil s orgány finanční správy v tom, že byly zjištěny dostatečné indicie svědčící o existenci podvodu na daní a že žalobce nemohl být nevědomým účastníkem tohoto podvodu. Žalobce z jím uváděného důvodu, kterým byla jeho neschopnost po zrušení pojišťovacího limitu u žalobcova německého dodavatele tomuto hradit požadované platby za dodávky masa předem, vstoupil do obchodních vztahů s neznámým a neproověřeným subjektem (společností ATANASTA), od kterého přímo nebo zprostředkovaně prostřednictvím obchodní společnosti SERGEN během osmnácti měsíců pořídil maso v hodnotě více než 65,6 miliónů Kč bez daně (a to bez písemných smluv či jiné dokumentace). Zhruba 60 % takto pořízeného masa nadto nesměřovalo do výroby žalobce, na které byl ekonomicky závislý. Maso prodávané žalobci přitom společnost ATANASTA odebírala od původních dodavatelů žalobce (což muselo být žalobci známo). Přesto však byla schopna žalobcem požadované dodávky hradit zahraničním dodavatelům bez toho, aby minimálně v případě prvních dodávek žalobce poskytl jakékoliv platby předem. Kupní ceny zboží se nadto i po vstupu společnosti ATANASTA a i po vstupu společnosti SERGEN nezměnily a zůstaly prakticky stejné. Přehlédnout dle krajského soudu nebylo možno ani fakt, že poté, co došlo k ukončení spolupráce žalobce se společnostmi SERGEN a ATANASTA (důvody tohoto ukončení přitom nebyly správci daně jednoznačně vysvětleny), začal žalobce zboží opětovně odebírat od svých původních dodavatelů. Krajský soud dále konstatoval, že žalobce k výzvě správce daně neuvedl, jaká konkrétní opatření učinil, aby se své účasti na podvodu vyhnul. Prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících, které žalobce provedl, bylo pouze formální. Nadto, pokud by žalobce důsledně přistupoval k prověřování neznámých obchodních společností bez historie, musel by zjistit, že společnost ATANASTA nezveřejňovala v obchodním rejstříku účetní závěrky, neprezentovala se webovými stránkami a adresa jejího sídla byla virtuální. Ve veřejných rejstřících a dalších veřejně dostupných zdrojích bylo tudíž možné nalézt v době uzavírání vzájemných obchodů dostatek indicí, které měly žalobce varovat. Krajský soud dodal, že není v kompetenci správce daně, aby žalobci určoval, jaká konkrétní opatření má přijmout pro zamezení svého zapojení do transakcí zasažených podvodem. Je vždy věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. V nyní projednávané věci však žalobce jednání v dobré víře neprokázal. Odpovědnost za přijetí účinných opatření odmítl a zodpovědnost přesunul na správce daně, který měl dle žalobce vzniku podvodu zabránit tím, že by včas zveřejnil informace o nespolehlivosti dodavatelů žalobce. Takto ovšem postupovat nelze. Není povinností orgánů finanční správy upozorňovat daňové subjekty na daňové podvody. Krajský soud s žalobcem nesouhlasil ani v tom, že by orgány finanční správy pochybily, pokud v řízení s žalobcem zohlednily skutečnosti vyplývající z výpovědí (a vysvětlení) osob učiněných v rámci trestního řízení a nezopakovaly veškeré dané výsledky i v řízení daňovém. Soud zejména akcentoval, že žalobce v daňovém řízení nenavrhoval výslech všech svědků vyslechnutých v trestním řízení. Orgány finanční správy přitom nejsou povinny provádět výslechy svědků z vlastní iniciativy. Krajský soud neshledal důvodné ani další žalobní námitky, a žalobu proto jako nedůvodnou zamítl. Plné znění rozsudku je přístupné na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

III.

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rekapitulovanému rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatel v kasační stížnosti předně uvedl, že nerozporuje, že se daňový podvod stal. Je však názoru, že o tomto podvodu nevěděl a ani vědět nemohl a orgány finanční správy neprokázaly opak. Tvrzení krajského soudu, že orgány finanční správy se otázkou jeho zapojení do podvodu zabývaly, je objektivně nesprávné a nepřezkoumatelné. Orgány finanční správy se danou otázkou zabývaly tendenčně a neunesly své důkazní břemeno. Ostatně, orgány činné v trestním řízení zjistily, že dané obchody se realizovaly fakticky, nikoliv pouze „papírově“. Stěžovateli nelze klást k tíži, že jednatel společnosti ATANASTA se prokazoval falešným pasem ani to, že tato společnost nespolupracovala se správcem daně. Stěžovatel si společnosti ATANASTA a SERGEN ověřil ve veřejných rejstřících a nezjistil žádné negativní skutečnosti. Nejednalo se přitom pouze o formální prověření, neboť toto odpovídalo tomu, co po daňových subjektech požaduje Generální finanční ředitelství. Indicií o podvodném jednání dle stěžovatele nemůže být ani virtuální sídlo jeho dodavatelů, či skutečnost, že společnost ATANASTA nezveřejňovala v obchodním rejstříku veškeré povinné údaje a neprezentovala se webovými stránkami. Jako irrelevantní pak stěžovatel označil i závěry stran ukončení spolupráce s danými společnostmi a stran nízké nákupní ceny pořizovaného zboží (cena nebyla natolik nízká, aby měla ve stěžovateli vyvolat podezření). Stěžovatel akcentoval, že platby za dané obchody probíhaly zcela transparentně přes bankovní účty. Dle stěžovatele to byly orgány finanční správy, které jej měly upozornit, že jeho obchodní partneři nedodržují právní předpisy a jsou pro orgány finanční správy nekontaktní. Za nesprávný stěžovatel označil i závěr krajského soudu, že nepřijal dostatečná opatření, aby se do podvodu na dani nezapojoval. Odkázal v této souvislosti na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012 - 247, ve kterém tento soud uvedl, že orgány finanční správy jsou povinny specifikovat, v čem byla opatření daňového subjektu k zabránění účasti na podvodu nedostatečná, a také to, jaká další preventivní opatření měl daňový subjekt dále učinit. Stěžovatel dále vytýkal orgánům finanční správy, že nezopakovaly výsledky svědků, které byly provedeny v trestním řízení. Byly-li by tyto výsledky provedeny, došlo by k vyjasnění úlohy stěžovatele a vyjasnění postavení jeho zaměstnanců při komunikaci se zahraničními dodavateli. V dalším kasačním bodě stěžovatel tvrdil, že orgány finanční správy měly vyčkat na pravomocný rozsudek trestního soudu ve věci daného podvodného řetězce. Trestní soud měl totiž skutková zjištění „daleko lépe zjištěná, než správce daně“. Za nepravdivé pak stěžovatel označil tvrzení krajského soudu v bodě 33 rozsudku, že jeho zaměstnanci (zejména Ing. V. H. a M. T.) byli aktivně zapojeni do realizace obchodů společnosti ATANASTA. Uvedení jmen zaměstnanců stěžovatele jako osob jednajících za společnost ATANASTA v systémech německého dodavatele dané společnosti již bylo dle stěžovatele vysvětleno jako omyl. Není proto pravdivé ani tvrzení krajského soudu obsažené v bodě 41 rozsudku, že zaměstnanec stěžovatele M. T. jednal za společnost ATANASTA. V závěru kasační stížnosti pak stěžovatel konstatoval, že nebylo zohledněno, že je po dobu více jak 30 let významným zpracovatelem masa na českém trhu a nikdy neměl žádné daňové delikty. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí s posouzením věci provedeným krajským soudem. Byl názoru, že zjištěné okolnosti jednoznačně prokazují existenci podvodu na DPH a taktéž prokazují, že stěžovatel o tomto podvodu věděl, nebo alespoň vědět měl. Dle žalovaného nelze po orgánech finanční správy požadovat, aby stěžovatele upozornily, že jeho dodavatelé nedodržují zákony a jsou nekontaktní. K požadavku stěžovatele na provedení opakovaných výslechů svědků žalovaný uvedl, že stěžovatel v daňovém řízení navrhl výslech

pouze A. L. K. Opakovaný výsledek dané osoby orgány finanční správy odmítly provést pro nadbytečnost. Žalovaný pak nesouhlasil ani s tím, že by orgány finanční správy či krajský soud měly vyčkávat na pravomocný rozsudek vydaný trestním soudem. Poukázal na jiné předměty daňového řízení a trestního řízení. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

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

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval i na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Podle ustálené judikatury platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz>, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Uvedeným požadavkům napadený rozsudek dostal. Krajský soud své závěry náležitě zdůvodnil a uvedl, proč považuje žalobní námítky za liché. Z rozsudku je patrné, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval rozhodnou právní úpravu. Nepřezkoumatelný přitom není ani bod 53 rozsudku krajského soudu, kde krajský soud srozumitelným způsobem vyjádřil svůj názor ohledně vědomosti stěžovatele o podvodu.

[10] Stěžovatel dále poukazoval na stížní důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení platí, že kasační stížnost lze podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

[11] Namítaný kasační důvod tedy zahrnuje tři možné situace. Za prvé může jít o situaci, kdy došlo k vadě řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Tak je tomu tehdy, pokud skutková podstata je se spisy v rozporu, pokud skutkový materiál, jinak dostačující k učinění správného skutkového závěru, vedl k jiným skutkovým závěrům, než jaký učinil rozhodující správní orgán. Skutková podstata dále nemá oporu ve spisech, chybí-li ve spisech skutkový materiál pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, přičemž tento materiál je nedostačující k učinění správného skutkového závěru. Za druhé dopadá tento důvod na situaci, kdy při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonost a pro tuto vytýkanou vadu měl

pokračování

soud napadané rozhodnutí zrušit. K této situaci Nejvyšší správní soud uvádí, že intenzita porušení řízení před správním orgánem musí být v přímé souvislosti s následnou nezákonností jeho rozhodnutí. Třetí možnost pokrytá citovaným ustanovením § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. se týká nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost, kterou je třeba posuzovat vždy ve spojení se zněním konkrétního rozhodnutí.

[12] Žádné takové vady Nejvyšší správní soud neshledal. Podle názoru kasačního soudu byl skutkový stav zjištěn dostatečně, přičemž při jeho zjišťování nedošlo k žádným vadám, pro které by bylo nutno přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, resp. jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí. Rozhodnutí orgánů finanční správy nelze považovat ani za nepřezkoumatelná, nesrozumitelná, či jinak vadná. Tato jsou přesvědčivým a vyčerpávajícím způsobem, odůvodněna a odpovídají právní úpravě a konstantní judikatuře správních soudů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007 - 84, ze dne ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008 - 109, ze dne 28. 3. 2013, č. j. 7 As 92/2012 - 41, ze dne 16. 7. 2014, č. j. 3 As 111/2013 - 25).

[13] Nejvyšší správní soud se dále zabýval jádrem dané věci, tedy otázkou, zda bylo namístě stěžovateli neuznat jím uplatňované nároky na odpočet daně související s nákupy zboží z důvodu zasažení předmětných dodávek podvodem na DPH. V tomto ohledu se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěry orgánů finanční správy a krajského soudu, které plně přejímá.

[14] Podvody na dani z přidané hodnoty se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) i Nejvyššího správního soudu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokovat odpočet daně přiznat. Z pozdějších rozhodnutí pak lze odkázat např. rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*: „*Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další*, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).*“

[15] Citovanou judikaturu SDEU přebírá i Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odeprít subjektu účastnícímu se tohoto podvodu na dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu z judikatury SDEU převzala i podmínku odepření odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl, či vědět mohl a měl. Příkladem lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57, podle něhož v případě splnění

hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu je tento možno „osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (viz též bod 45 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid).“

[16] Shodně pak v rozsudku ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017 - 31, zdejší soud uvedl: „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 (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28).“ Podvod na dani z přidané hodnoty pak Nejvyšší správní soud definuje ve shodě s judikaturou SDEU jako „situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (věc Mahagében, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48).

[17] Z uvedené judikatury tedy plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). V tomto kroku je přitom nutno adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí (pouze existence chybějící daně nezakládá podvod, viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, či ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43). 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 jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42).

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uvedl, že nerozporuje, že se podvod na dani stal. Tvrdí však, že o tomto podvodu nevěděl, ani vědět nemohl, a že učinil adekvátní opatření, aby se účasti na podvodu vyhnul.

pokračování

[19] Nejvyšší správní soud předesílá, že jak orgány finanční správy, tak krajský soud se otázkou zapojení stěžovatele do podvodu na dani a otázkou jím uplatněných preventivních opatření podrobně zabývaly a Nejvyšší správní soud se s jejich posouzením ztotožňuje, neboť má oporu v právní úpravě a judikatuře zdejšího soudu. Ostatně stěžovatel v kasační stížnosti povětšinou s argumentací orgánů finanční správy a krajského soudu pouze obecně polemizuje (a nadto mnohdy nezohledňuje, jakým způsobem byly jím uplatněné námitky vypořádány v předchozích řízeních).

[20] Kasační soud je ve shodě s krajským soudem a orgány finanční správy názoru, že zde byly takové indicie, které ve stěžovateli měly vzbudit podezření o nestandardním průběhu předmětných obchodních transakcí, a že stěžovatel i přesto neučinil adekvátní opatření, aby svou účast na podvodu vyloučil. Poukázáno budiž zejména na fakt, že stěžovatel (jako subjekt s mnohaletými zkušenostmi na daném segmentu trhu) vstoupil do obchodní spolupráce v rádech desítek milionů Kč s pro něj do té doby neproověřenými obchodními partnery, tj. s obchodními společnostmi ATANASTA a SERGEN. S těmito subjekty nadto ani nese-psal písemné smlouvy. Bylo mu přitom známo, že tyto obchodní společnosti zboží prodávané stěžovateli (maso a masové výrobky) odebíraly od zahraničních dodavatelů, od kterých zboží odebíral (před zapojením těchto společností) sám stěžovatel. Tito noví prostředníci (společnosti ATANASTA a SERGEN) byli schopni na rozdíl od stěžovatele zboží od daných dodavatelů obstarat, aniž by jej stěžovatel musel uhradit dopředu. Zboží bylo přitom stěžovateli společnostmi ATANASTA a SERGEN dodáváno za cenu prakticky shodnou s tou, za kterou zboží stěžovatel nakupoval přímo od shodných zahraničních dodavatelů před vstupem těchto prostředníků do daného obchodního řetězce (objemy nákupů stěžovatele a společnosti ATANASTA přitom byly obdobné; nepřipadala tak v úvahu výhodnější cena za velký objem nákupu). Cena zboží se přitom nezvýšila ani poté, co byla do obchodního řetězce vložena obchodní společnost SERGEN, tj. místo jednoho prostředníka bylo zboží zakoupené od zahraničních dodavatelů před jeho dodáním stěžovateli předprodáno přes dva prostředníky. I v této situaci byla cena zboží prakticky shodná, jako když dané zboží stěžovatel odebíral bez prostředníků, tj. sám od totožných zahraničních dodavatelů; společnosti ATANASTA a SERGEN tedy na daných obchodních případech neměly prakticky žádnou marži. Přehlédnout pak nelze ani do jisté míry nestandardní skutečnost, že v období, kdy byly do dodávek zapojeny obchodní společnosti ATANASTA a SERGEN byla zaznamenána krátkodobá změna v obchodním modelu stěžovatele, který (kromě zboží pro svoji výrobu) nově zakoupil a dodal v nezměněném stavu (tj. pře-prodal) do zahraničí velké množství zboží (kuřecích řízků) v hodnotě několika milionů Kč (tj. v hodnotě vyšší než součet veškerých dodávek zboží stěžovatele do EU za roky 2012 a 2013), a to s nižší obchodní marží, než jakou stěžovatel při prodeji takového zboží obvykle požadoval (srov. strany 35 až 36 zprávy o daňové kontrole č. j. 1785655/17/2212-60564-307359). Obchodní vztahy se společnostmi ATANASTA a společnostmi SERGEN tedy byly spojeny s mnohými nestandardními okolnostmi, kterých si stěžovatel musel být vědom (okolnosti týkající se ceny nakupovaného zboží měly ve stěžovateli bez dalšího vzbudit podezření o legitimitě daných obchodů). K tomu pak přistoupily i další skutečnosti, např. že společnost ATANASTA nezveřejňovala ve sbírce listin obchodního rejstříku povinné listiny týkající se svého hospodaření, neměla webové stránky a sídlila na virtuální adrese. Z veřejných rejstříků pak bylo lze zjistit i to, že na danou společnost byl podán insolvenční návrh, což mělo stěžovatele taktéž upozornit na určitou problematičnost jeho obchodního partnera. Stěžovatel si ostatně byl dané skutečnosti vědom, i přesto však nadále pokračoval v obchodní spolupráci s daným subjektem (došlo pouze k tomu, že mezi stěžovatele a společnost ATANASTA byl vložen další mezičlánek v podobě společnosti SERGEN – to, že jde o takto nastavený řetězec, stěžovateli bylo známo, případně mu to mělo být známo ze souvisejících CMR listů). V podrobnostech odkazuje soud na zprávu o daňové kontrole, rozhodnutí o odvolání a rozsudek krajského soudu.

[21] S orgány finanční správy a krajským soudem je pak nutno souhlasit i v tom, že stěžovatel i přes nestandardnost daných obchodních transakcí neučinil žádné adekvátní opatření, aby vyloučil svoji účast na podvodu na dani. V této souvislosti je nutno odkázat mj. na body 65 až 70 rozhodnutí o odvolání (ze kterých mj. plyne i to, v čem byl stěžovatelův postup nedostatečný, a co případně měl stěžovatel učinit, aby své účasti na podvodu zabránil). Za adekvátní opatření přitom nelze považovat pouze to, že platby za dodávky zboží proběhly přes bankovní účty, a že stěžovatel své obchodní partnery prověřil ve veřejných rejstřících. Z ověření ve veřejných rejstřících naopak plynuly indicie svědčící o nestandardnosti společnosti ATANASTA (viz výše). Z veřejných rejstříků ostatně bylo lze zjistit i to, že na adrese sídla společnosti ATANASTA sídlí velké množství dalších subjektů, a jedná se tudíž pravděpodobně o sídlo virtuální. Ačkoliv lze souhlasit se stěžovatelem, že nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin obchodního rejstříku není v českém právním prostředí ničím výjimečným a že virtuální sídlo (či absence webových stránek) samo o sobě nesvědčí o podvodném charakteru transakcí, tyto okolnosti měly ve spojení s dalšími nestandardními prvky zkoumaných obchodních transakcí ve stěžovateli vzbudit pochybnosti o legitimnosti jím realizovaných obchodů (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019 - 25). Ostatně, ve stěžovatelem odkazovaném sdělení uveřejněném na webových stránkách finanční správy se taktéž uvádí, že ověření ve veřejných rejstřících postačí pouze, pokud z těchto ani z dalších okolností zkoumaných transakcí neplynou žádné nestandardnosti: „*Podnikatelé jsou ze strany berních úřadů dlouhodobě informováni o tom, že by si své dodavatele a obchodní partnery měli před uzavřením kontraktů prověřovat pečlivě a dbát zvýšené pozornosti jakýmkoliv nestandardnostem. Přitom využití veřejně dostupných rejstříků, jako je obchodní či insolvenční rejstřík a registr nespolehlivých plátců, je považováno ze strany podnikatelů i Finanční správy za běžný a rutinní postup. V případě, že obchodní partner nevykazuje známky nestandardního chování a nejsou u něj žádné pochybnosti, lze ověření ve veřejných databázích považovat za dostačující. Pokud však podnikatel u budoucího obchodního partnera objeví neobvyklé jednání či další znaky něčeho, co není zcela běžné, tak veřejné rejstříky rozhodně nestačí a je nutné si danou firmu pečlivě prověřit. Teprve v takových případech je ze strany Finanční správy po podnikatelích požadováno, aby projevíli vyšší míru obezřetnosti a přijali taková opatření, kterými by svou případnou účast na daňovém podvodu vyloučili.*“ (citováno z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/nepresnosti-v-mediich/2017/Podnikatele-by-si-meli-sve-obchodni-partnery-peclive-proverovat-8487>).

[22] Je tedy nutno ve shodě s orgány finanční správy a krajským soudem uzavřít, že stěžovatel (přínejmenším) postupoval nestandardně, pokud dané obchodní případy realizoval, a tímto svým jednáním vznik podvodu umožnil (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018 - 52). Neučinil ani žádná adekvátní opatření, která by jeho účasti na podvodu zabránila (nebylo přitom povinností orgánů finanční správy upozornit stěžovatele na to, že jeho obchodní partneři jsou nekontaktní a nedodržují právní předpisy – k tomu viz bod 70 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50). Jinými slovy, orgány finanční správy unesly své důkazní břemeno a prokázaly takové okolnosti, které odůvodňovaly odnětí stěžovatelem uplatňovaných nároků na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty (kasační soud přitom není názoru, že by orgány finanční správy stran této otázky postupovaly tendenčně). Na tomto závěru přitom nic nemění ani tvrzení stěžovatele, že veškeré obchody fakticky proběhly a nejednalo se o pouze „papírové obchody“. Závěr o odeprání odpočtu z důvodu zapojení do podvodného řetězce má totiž své místo právě až v případě prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 11. 11. 2009, č. j. 2 Afs 122/2008 - 58, či ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 30). Stejně tak je pro věc irelevantní i tvrzení stěžovatele, že je významným zpracovatelem masa působícím na českém trhu více jak 30 let bez daňových deliktů. Právní úprava orgánům finanční správy neukládá, aby hodnotily „daňovou bezúhonnost“ subjektu, jemuž odebírají nárok na odpočet daně. Nutno pak dodat i to, že orgány finanční správy stěžovateli nedávaly k tíži, že by měl vědět, že údajný jednatel společnosti ATANASTA se prokazoval padělaným pasem,

pokračování

či že společnost ATANASTA nespolupracuje se svým správcem daně. Uvedené skutečnosti (kterých si stěžovatel skutečně v době započetí obchodní spolupráce se společností ATANASTA nemusel být vědom a které nastaly až *ex post*, tj. po realizování daných obchodů) orgány finanční správy zohlednily při vyhodnocení toho, zda zde byl podvod na dani, nikoliv při zohlednění toho, zda stěžovatel o tomto podvodu věděl. Jak zdejší soud uvedl v rozsudku ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018 - 52: „*Zatímco v případě vědomosti o daňovém podvodu jistě nelze klást k tíži daňového subjektu okolnosti, které v době uskutečnění určité transakce ještě nenastaly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31), v případě zkoumání toho, zda vůbec k daňovému podvodu došlo, naopak často nezbyde, než v některých ohledech vyjít právě z okolností, které nastaly až po uskutečnění určité obchodní transakce.*“ Konečně pak kasační soud konstatuje, že neshledává nic nesprávného či nezákonného na tom, jak orgány finanční správy a krajský soud hodnotily otázky týkající se ukončení spolupráce mezi stěžovatelem a společností ATANASTA (k tomu viz např. body 63 a 93 rozhodnutí o odvolání a bod 59 rozsudku krajského soudu). V podrobnostech odkazuje soud na rozsudek krajského soudu a rozhodnutí o odvolání. Námitky týkající se otázky zapojení stěžovatele do podvodu na dani tedy kasační soud důvodnými neshledal.

[23] V dalším stížním bodě stěžovatel namítal, že orgány finanční správy pochybily, nezopakovaly-li výslechy svědků, které byly provedeny v trestním řízení. Byly-li by tyto výslechy provedeny, došlo by k vyjasnění úlohy stěžovatele a vyjasnění postavení jeho zaměstnanců při komunikaci se zahraničními dodavateli.

[24] K uvedené námitce kasační soud opět poukazuje na rozhodnutí o odvolání a rozsudek krajského soudu. Jak žalovaný, tak krajský soud se otázkou převzetí výsledků (a vysvětlení) z trestního řízení a otázkou opakovaného provedení těchto výsledků v daňovém řízení podrobně zabývaly. Stěžovatel přitom jejich závěry komplexně nenapadá, pouze obecně uvádí, že s těmito nesouhlasí a opakuje, že by dle jeho názoru výslechy objasnily pro věc rozhodné skutečnosti. Stěžovatel však přehlíží, že krajský soud svoje závěry stran dané otázky založil zejména na tom, že v projednávané věci byly splněny podmínky přípustnosti převzetí listin z trestního řízení konkretizované např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a dále na tom, že správce daně opakovaně provedl výslechy zaměstnanců stěžovatele Ing. V. H. a M. T. (ačkoliv tyto byli vyslechnuti v trestním řízení) a stěžovatel v daňovém řízení požádal pouze o opakování výpovědi A. L. K., zaměstnance maďarské společnosti NT Kft; neprovedení tohoto výsledku přitom orgány finanční správy adekvátně odůvodnily. Opakování výpovědi dalších osob stěžovatel v rámci daňového řízení výslovně nenavrhl. Krajský soud byl názoru, že pokud tak stěžovatel neučinil, nemůže nyní orgánům finanční správy vytýkat, že dané výslechy neprovedly z vlastní iniciativy.

[25] S uvedenými závěry krajského soudu se přitom kasační soud ztotožňuje. Jak zdejší soud uvedl v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 - 56, daňový řád (jeho ustanovení § 93 odst. 3) nestanoví nutnost automatického opakování výsledku svědka vyslechnutého již v trestním řízení, nýbrž věc ponechává na procesní aktivitě daňového subjektu, který má o takové opakování výpovědi požádat. Neučiní-li tak, nelze po správci daně bez dalšího požadovat automatické opakování všech výsledků. V opačném případě by pravidlo obsažené v § 93 odst. 3 daňového řádu nemělo žádný význam. Nutno dodat, že správce daně provedl svědecké výpovědi Ing. V. H. a M. T., a to přestože oba pracovníci vypovídali v trestním řízení. Výslech dalších osob (mimo výsledku A. L. K.) stěžovatel nenavrhl, orgány finanční správy tedy nepochybily, pokud tyto neprovedly. Co se pak týče stěžovatelem v daňovém řízení navrženého výsledku svědka A. L. K., i zde se kasační soud ztotožňuje s krajským soudem, že orgány finanční správy adekvátně odůvodnily, proč není namístě provést opakovaný výslech tohoto svědka (k tomu viz body 76 a 77 rozhodnutí o odvolání). Nutno zdůraznit zejména, že žalovaný i správce daně byli názoru, že výslech tohoto svědka je nadbytečný, neboť i kdyby svědek vypovídal odlišně od původního výsledku, nebyla by tato skutečnost způsobila změnit závěry orgánů

finanční správy. S tímto hodnocením věci se kasační soud ztotožňuje a dodává, že ani změna výpovědí dalších svědků vyslechnutých v daňovém řízení by sama o sobě nebyla způsobilá odstranit veškeré skutečnosti svědčící o nestandardnosti posuzovaných obchodních transakcí (viz výše). Jak již uvedl krajský soud, informace získané z těchto výpovědí nebyly jedinou indicií, která nasvědčovala nestandardnímu způsobu obchodování stěžovatele se společnostmi ATANASTA a SERGEN v konkrétních zdaňovacích obdobích. Poznámáno pak budiž i to, že z kasační stížnosti plyne, že stěžovatel opakování daných výsledků požaduje zejména proto, aby bylo objasněno, zda jeho zaměstnanci se zahraničními dodavateli komunikovali jménem stěžovatele, či jménem společností ATANASTA a SERGEN (stěžovatel v tomto ohledu rozporuje bod 33 a bod 41 rozsudku krajského soudu). K uvedenému však zdejší soud odkazuje na výše uvedené a dodává, že i kdyby bylo prokázáno, že zaměstnanci stěžovatele se zahraničními dodavateli komunikovali jménem stěžovatele, a nikoliv jménem společností ATANASTA a SERGEN, neměnila by tato skutečnost nic na celkovém závěru ohledně existence dalších nestandardních okolností stěžovatelem realizovaných obchodních transakcí (viz výše). Nutno pak ve shodě s žalovaným dodat i to, že se nejví jako zcela obvyklé a běžné, že dva subjekty mezi sebou sjednají smlouvu na nákup zboží a jedna ze stran této smlouvy (prodávající) na žádost druhé strany (kupujícího) sdělí této druhé straně informace o svém dodavateli, aby jej druhá strana mohla kontaktovat a zjišťovat detaily týkající se objednávky (viz bod 83 rozhodnutí o odvolání).

[26] V dalším kasačním bodě stěžovatel mj. tvrdil, že orgány finanční správy měly vyčkat na pravomocný rozsudek trestního soudu týkající se podvodného řetězce. Trestní soud měl totiž skutková zjištění „daleko lépe zjištěná, než správce daně.“ K tomuto tvrzení kasační soud předně konstatuje, že stěžovatel jej neuplatnil v žalobě. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. *in fine* brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřijatelné. Ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co byl vydán přezkoumávaný akt, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89, či usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2018, č. j. 8 Azs 259/2017 - 67). Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem připuštěno uplatnění skutkových a právních novot, vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89). Z procesní opatrnosti Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60: „*Trestní řízení i daňové řízení jsou samostatná řízení, která probíhají, aniž by jedno řízení bylo podmíněno řízením druhým. Každé z nich má vlastní procesní pravidla, zcela jiný předmět řízení a především vlastní skutkové podstaty; jak již bylo uvedeno výše, podvod ve smyslu daňové judikatury má odlišnou skutkovou podstatu, jakož i jiná pravidla posuzování, než trestní zákoník.*“

[27] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[28] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti

pokračování

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

V Brně dne 21. ledna 2021

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu