



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **SALMON SERVICES LIMITED**, se sídlem 165 Praed Street, London, United Kingdom, W2 1RH, zast. JUDr. Danielem Ševčíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Koblížná 19, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 7. 2019, č. j. 22 Af 153/2017 - 67,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 7. 2019, č. j. 22 Af 153/2017 - 67, **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] Kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 3. 11. 2017, č. j. 46422/17/5300-22441-712084, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil následující rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“):

1. platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2013 ze dne 31. 10. 2016, č. j. 3298616/16/3201-52521-802334, kterým byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 0 Kč;
2. platební výměr na DPH za zdaňovací období únor 2014 ze dne 31. 10. 2016, č. j. 3298738/16/3201-52521-802334, kterým byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet ve výši 90 626 Kč;
3. platební výměr na DPH za zdaňovací období květen 2014 ze dne 31. 10. 2016, č. j. 3298778/16/3201-52521-802334, kterým byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet ve výši 74 406 Kč; a

4. platební výměr na DPH za zdaňovací období červen 2014 ze dne 31. 10. 2016, č. j. 3298834/16/3201-52521-802334, kterým byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet ve výši 74 155 Kč;

[2] Žalobkyně je obchodní společností se sídlem ve Velké Británii. Registrována k DPH je od 10. 11. 2004 u Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj jako plátce bez sídla a provozovny v tuzemsku. Předmětem sporu je nárok žalobkyně na odpočet DPH za pořízení následujícího zboží (přijata zdanitelná plnění) od šesti různých společností (dodavatelů):

1. zdaňovací období listopad 2013: mobilní telefony Apple a pouzdra na mobilní telefony od MobileMedia, s. r. o., mobilní telefony Samsung od ELKO TRADING, spol. s r. o.; žalobkyně nárokovala nadměrný odpočet ve výši 11 060 917 Kč;
2. zdaňovací období únor 2014: mobilní telefony Apple a pouzdra na mobilní telefony od MobileMedia, s. r. o., pouzdra na mobilní telefony od ELKO TRADING, spol. s r. o., telefony Apple od Ponfar Commerce, s. r. o., sluchátka a ochrana před zářením k mobilním telefonům od BMB Power Technology s. r. o.; žalobkyně nárokovala nadměrný odpočet ve výši 12 846 484 Kč;
3. zdaňovací období květen 2014: pouzdra na mobilní telefony od ELKO TRADING, spol. s r. o.; žalobkyně nárokovala nadměrný odpočet ve výši 2 359 643 Kč;
4. zdaňovací období červen 2014: mobilní telefony Apple od ELKO TRADING, spol. s r. o., mobilní telefony Apple od Skaya-Group s. r. o., adaptéry a nabíjecí kabely od Merkovin s. r. o.; žalobkyně nárokovala nadměrný odpočet ve výši 5 969 270 Kč.

[3] V případě všech zdaňovacích období vznikly správci daně pochybnosti ve vztahu k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním vykázaným v daňových přiznáních, neboť hodnota přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a hodnota dodání zboží do jiného členského státu značně převyšovaly hodnoty vykazované v předchozích zdaňovacích obdobích. Vyzval proto žalobkyni k odstranění pochybností postupem podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Jelikož tento postup nevedl k odstranění pochybností, byla zahájena daňová kontrola, jejímž výsledkem byly shora uvedené platební výměry. Proti nim podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2017, č. j. 46422/17/5300-22441-712084, zamítl a platební výměry potvrdil.

[4] V tomto odvolacím rozhodnutí stěžovatel popsal, v jakých řetězcích společností byla sporná plnění přeprodávána a která z těchto společností neodvedla DPH (vždy se tak stalo předtím, než žalobkyně zboží nakoupila). Většina dřívějších vlastníků sporných dodávek byla nekontaktní, sídlila na virtuálních adresách, jejich jednatelé byli často cizinci, společnosti měly mnohdy nedoplatky na DPH v řádech stovek miliónů Kč a později byly označeny za nespolehlivé plátce. Stěžovatel dále identifikoval, v jakých skutkových okolnostech spočíval podvod na DPH a vymezil objektivní skutečnosti svědčící o podvodu (resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce), tyto skutečnosti přitom byly žalobkyni podle názoru stěžovatele známé a ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností (žalobkyně obchodovala s rizikovými komoditami – mobilními telefony, vstupovala do nového odvětví – začala podnikat v oblasti tradingových obchodů v době, kdy nebyl jejím hlavním obchodním partnerovi: ELKO TRADING, spol. s r. o. vrácen nadměrný odpočet, neuzavírala písemné smlouvy, úhrady v řetězcích probíhaly nestandardním způsobem – zboží nejprve zaplatil poslední článek řetězce, až poté platila žalobkyně svým dodavatelům; někteří dodavatelé žalobkyně neměli nabídku zboží na internetových stránkách, přestože šlo o statisícové obchody, chování zúčastněných subjektů neodpovídalo vysoké finanční hodnotě plnění, žalobkyně se neúčastnila ani přejímek zboží). Vzhledem k těmto objektivním okolnostem

pokračování

bylo možné od žalobkyně očekávat, že přijme veškerá opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby prokázala dobrou víru, že o podvodném jednání nevěděla a vědět nemohla.

[5] Podle závěrů stěžovatele však žalobkyně veškerá rozumná opatření nepřijala. Nákup všech sporných plnění totiž za žalobkyni prováděla na základě ústní dohody ELKO TRADING, spol. s r. o. (jeden z dodavatelů sporných plnění), aniž by měla žalobkyně smluvně ošetřen výběr svých dodavatelů, způsob jejich prověřování či způsob sjednávání cen. O všech obchodech rozhodovali dva zaměstnanci ELKO TRADING, spol. s r. o. – paní L. a pan P., kteří ani nebyli žalobkyní určeni; těmto zaměstnancům jednatel ELKO TRADING, spol. s r. o. – pan B. určil pouze celkový obrat obchodů, jaké se mají realizovat přes žalobkyni a jaké přes samotnou ELKO TRADING, spol. s r. o. Spolupráce mezi žalobkyní a ELKO TRADING, spol. s r. o. pak měla podle svědka B. začít ve chvíli, kdy byl společnosti ELKO TRADING, spol. s r. o. zadržován nadměrný odpočet DPH. Žalobkyně sice měla s touto společností uzavřenou smlouvu o poskytnutí služeb souvisejících se skladováním a manipulací se zbožím, v té však nebylo nijak uvedeno, na základě čeho měli zaměstnanci ELKO TRADING, spol. s r. o. vybírat žalobkyni dodavatele. Samotná žalobkyně výběr svých dodavatelů nijak nekontrolovala. Obchodované zboží (mobilní telefony) přitom představují rizikovou komoditu. Stěžovatel proto uzavřel, že žalobkyně o podvodném jednání v řetězci společností vědět mohla a měla, neboť neučinila veškerá opatření, která po ní bylo možné rozumně požadovat.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[6] Proti rozhodnutí stěžovatele (žalovaného) podala žalobkyně žalobu, ve které uvedla vícero dílčích námitek; z hlediska posouzení nyní podané kasační stížnosti jsou však podstatné následující. Předně uvedla, že v době realizace sporných plnění byli všichni její dodavatelé spolehlivými plátcí DPH. Správní orgány hodnotily všechny obchody zpětně po několika letech, kdy již disponovaly informacemi o nesrovnalostech, které však žalobkyně v době realizace uvedených obchodů nemohla vědět. Zdůraznila, že k podvodům na DPH (neodvedení daně) došlo u dodavatelů jejích dodavatelů, o čemž sama nemohla vědět. Dále zdůraznila, že se zabývá tradingovými obchody, jejichž podstata je především v rychlosti – veškeré operace se odehrávají v rámci několika hodin, nejpozději do druhého dne, a závisí na perfektní znalosti trhu. Proto se neuzavírají písemné smlouvy, veškerá komunikace s dodavateli se odehrává telefonicky a prostřednictvím e-mailů. Reklamaci dodaného zboží není třeba smluvně ošetřovat, neboť se obchoduje se značkovým zbožím – výrobce si reklamace řeší sám. Pokud jde o kontrolu dodaného zboží, tu měl podle žalobkyně provádět Ing. G., zaměstnanec ELKO TRADING, spol. s r. o., kterému žalobkyně udělila plnou moc. Všechny obchody prováděla žalobkyně na základě průzkumu trhu a po prověření dodavatelů, kteří přicházeli v úvahu – to vše prováděli zaměstnanci ELKO TRADING, spol. s r. o. Žalobkyně nerezignovala na prověřování svých obchodních partnerů, jak jí vyčítal žalovaný, ale spolehla se na zkušenosti ELKO TRADING, spol. s r. o. Byla přitom dobře seznámena s tím, co vše tato společnost před uskutečněním obchodů prověřuje a jaké má kontrolní mechanismy. Žalobkyně tak nic dalšího sama zajišťovat nemusela, neboť to nebylo potřebné. V době realizace sporných transakcí pak žalobkyně netušila, že je u společnosti ELKO TRADING, spol. s r. o. zadržován nadměrný odpočet. Dále žalobkyně namítla, že již na samém počátku nebyly výzvy k odstranění pochybností dostatečně konkrétní – nemohla proto pochybnosti odstranit. Žalovaný pak v rozhodnutí o odvolání neuvedl vše, co o dodavatelích žalobkyně zjistil.

[7] Krajský soud v napadeném rozsudku vymezil dva zrušovací důvody, pro které podané žalobě vyhověl: prvním z nich bylo nedostatečné zohlednění specifické povahy tradingových obchodů – stěžovatel se podle krajského soudu dostatečně nevypořádal s výpověďmi klíčových svědků (B., P.), kteří uváděli podstatné skutečnosti o tomto typu obchodů. Jako druhý zrušovací důvod pak výslovně uvedl, že „žalovaný odmítl jako důkaz kontrolní mechanismy realizované obchodní

společností ELKO, a to s odůvodněním, že dobrá víra této společnosti není předmětem tohoto řízení“ (pozn. Nejvyššího správního soudu: kontrolními mechanismy krajský soud nazýval postup společnosti ELKO TRADING, spol. s r. o. při výběru dodavatelů žalobkyně a jejich prověřování). Krajský soud je však považoval za relevantní, protože žalobkyně s touto společností uzavřela smlouvu o skladování – tento důkaz proto nebylo podle rozsudku krajského soudu možné předem odmítnout. Z těchto dvou důvodů krajský soud napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Nad rámec uvedených zrušovacích důvodů se pak kriticky vyjádřil také k výzvám k odstranění pochybností, které nepovažoval za dostatečně konkrétní, a k obsahu napadeného rozhodnutí, neboť dle krajského soudu v něm stěžovatel skutečně neuvedl veškeré zjištěné informace k předchozím dodavatelům žalobkyně; mezi spisovým materiálem a obsahem napadeného rozhodnutí tak existuje rozpor.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[8] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel (žalovaný) kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a navrhl, aby Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Stěžovatel v první řadě nesouhlasil se závěrem krajského soudu, dle něhož se dostatečně nevypořádal se svědeckými výpověďmi a odkázal na jednotlivé odstavce napadeného rozhodnutí, kde se tímto výslovně zabýval; vysvětlil, proč považoval žalobkyni za neobežetnou. Přestože tradingové obchody probíhají velmi rychle, se svými dodavateli žalobkyně neuzavřela ani rámcové kupní smlouvy a nedoložila e-mailovou komunikaci (vyjma komunikace s Merkovin, s. r. o., což byl však zlomek realizovaných obchodů). Z napadeného rozhodnutí přitom jasně vyplynulo, že se žalobkyně při výběru svých obchodních partnerů plně spolehla na ELKO TRADING, spol. s r. o., resp. na dva její zaměstnance, což vyplývá právě ze svědeckých výpovědí (B., P.). Stěžovatel hodnotil také to, že žalobkyně neudělovala této společnosti ohledně výběru dodavatelů žádné pokyny a samotný výběr nijak nekontrolovala.

[9] Pokud jde o druhý zrušovací důvod – dle krajského soudu předem odmítnutý důkazní návrh, k tomu stěžovatel uvedl, že kontrolní mechanismy ELKO TRADING, spol. s r. o. nebyly rozhodné proto, že samy o sobě nemohly osvědčit dobrou víru žalobkyně. Ta totiž neměla s uvedenou společností uzavřenou žádnou smlouvu, ze které by vyplýval závazek ELKO TRADING, spol. s r. o. provádět kontrolu dodavatelů žalobkyně. Žalobkyně se plně spolehla na jinou společnost, která za ni činila prakticky veškerá obchodní rozhodnutí, aniž by jakkoli sama stanovila podmínky svého obchodování. Neudělila žádné pokyny ohledně výběru svých dodavatelů, ani neurčila, kteří zaměstnanci ELKO TRADING, spol. s r. o. za ni budou tato rozhodnutí činit. Takto neobežetnou byla žalobkyně od samotného počátku spolupráce s touto společností, přestože začala obchodovat s rizikovými komoditami, nadto v situaci, kdy byl ELKO TRADING, spol. s r. o. zadržován nadměrný odpočet. Krajský soud pak závěr stěžovatele (*„dobrá víra společnosti ELKO není předmětem tohoto řízení“*) vytrhl z kontextu, a náhled na něj tak podstatně zkreslil. Závěrem stěžovatel znovu zopakoval, že žalobkyně přijímala rozhodnutí ELKO TRADING, spol. s r. o. naprosto lhostejně a neprováděla jejich kontrolu, o zapojení do podvodného řetězce proto mohla a měla vědět.

[10] V další části kasační stížnosti reagoval stěžovatel na hodnocení krajského soudu týkající se výzev k odstranění pochybností. Nesouhlasil s tím, že by výzvy nebyly dostatečně konkrétní, byť to nebyl důvod, pro který krajský soud napadené rozhodnutí zrušil. Pochybnosti ohledně vykázaných údajů správci daně vznikly na základě výkyvu v objemu přijatých zdanitelných plnění a v objemu dodání zboží do jiného členského státu, přičemž tyto pochybnosti vycházely z porovnání a analyzování údajů, které žalobkyně uváděla v daňových přiznáních. Vykazované hodnoty tak vybočily z dlouhodobých mantinelů. Stěžovatel dále uvedl, že nemusel podrobně

pokračování

popisovat veškeré skutečnosti ke všem dodavatelům v řetězcích, neboť to nemělo vliv na závěr o chybějící dani a zapojení do podvodného řetězce.

[11] Stěžovatel závěrem v kasační stížnosti uvedl, že krajský soud aplikoval judikaturu týkající se daňových podvodů nesprávně. Stěžovateli krajský soud vytýkal, že žalobkyni přičetl k tíži chování subjektů v řetězci, s nimiž však neobchodovala. Tento názor nemá podle stěžovatele oporu v napadeném rozhodnutí, ani ve spisovém materiálu. Krajský soud ignoroval členění napadeného rozhodnutí na část popisující skutkový stav, za jakého došlo k daňovému podvodu (popis řetězců a neodvedení daně), a část týkající se vědomosti žalobkyně o existenci podvodu, v důsledku čehož je napadený rozsudek nepřezkoumatelný z důvodu částečné nesrozumitelnosti. V případě realizovaných transakcí existovaly objektivní okolnosti svědčící o podvodu na DPH, přičemž žalobkyně nepřijala taková opatření, která po ní bylo možné požadovat, aby se tohoto podvodu neúčastnila.

[12] Žalobkyně reagovala na kasační stížnost obsáhlým podáním, jehož podstatou je vyjádření souhlasu s rozsudkem krajského soudu. Zdůraznila, že stěžovatel musel nejprve prokázat, že se sporná plnění vymykala běžným obchodním transakcím žalobkyně. Bylo tedy nutné zkoumat konkrétní okolnosti dotčených obchodních případů. Uzavření písemných smluv by nevedlo k odhalení podvodů, kterých se dopouštěly subjekty v řetězci před tím, než žalobkyně zboží nakoupila. Kontrolní mechanismy ELKO TRADING, spol. s r. o. nemohl stěžovatel předem odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť tím fakticky tento důkaz hodnotil před jeho provedením. Dodala, že kontrolu zboží prováděl Ing. G., což vyplývalo z plné moci jemu udělené. Znovu pak zopakovala, jak spolupráce s ELKO TRADING, spol. s r. o. probíhala. Podle žalobkyně stěžovatel nepochopil podstatu tradingových obchodů, přestože ji objasnili svědci B. a P. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti na daňovém podvodu tíží správce daně, nestačí přitom více či méně pravděpodobná možnost, že nákup zboží bude součástí podvodu, nýbrž je potřeba prokázat vědomost. Jen tam, kde plátce daně musel o podvodu vědět, je možné klást mu k tíži uskutečněný podvod. Žalobkyně své dodavatele prověřovala prostřednictvím ELKO TRADING, spol. s r. o. zcela standardním způsobem, platby prováděla obvyklým způsobem prostřednictvím příslušných bankovních účtů na základě průzkumu trhu, přičemž nevstupovala do nového odvětví, neboť v České republice obchodovala již mnoho let. Stěžovatel tak neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal, že by žalobkyně o podvodu věděla.

[13] Dne 11. 12. 2019 zaslala žalobkyně Nejvyššímu správnímu soudu doplnění svého vyjádření; v něm upozornila na rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 66, a právní závěry v něm uvedené. Sporné obchodní transakce proběhly v letech 2013 a 2014, daňové kontroly však byly zahájeny až 23. 7. 2014 (zdaňovací období listopad 2013 a únor 2014) a 25. 2. 2015 (zdaňovací období květen a červen 2014). Z toho podle jejího názoru vyplývá, že v době realizace obchodních transakcí nemohla mít o případných daňových podvodech jakoukoli povědomost.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná oprávněná osoba (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Podstatou kasační stížnosti je otázka unesení důkazního břemene stěžovatelem, tj. prokázání účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Byť kasační stížnost směřuje především vůči hodnocení výslechů svědků B. a P. a (v návaznosti na krajským soudem vymezený druhý zrušovací důvod) neprovedení jednoho z navržených důkazů (kontrolních mechanismů ELKO TRADING, spol. s r. o.), což byly dva důvody, pro které krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil, oba tyto důvody se týkají právě prokazování účasti žalobkyně na podvodu na DPH.

[17] Před věcným posouzením se však Nejvyšší správní soud zabýval s ohledem na § 109 odst. 4 s. ř. s. otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. K tomu konstatuje, že jej neshledal nepřezkoumatelným. Krajský soud uvedl zcela jasně, co považoval za zásadní a proč rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Úvahy krajského soudu jsou v tomto ohledu zcela jasné. Zdejší soud tak neshledal důvodnou námitku stěžovatele týkající se nepřezkoumatelnosti z důvodu částečné nesrozumitelnosti. Správností, resp. zákonností napadeného rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval dále.

Důkazní břemeno v daňovém řízení – nárok na odpočet DPH a jeho odepření pro účast na daňovém podvodu

[18] Otázkou důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zabýval. Tuto judikaturu lze shrnout následovně. V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejm. z § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém příznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.

[19] Prokazování odpočtu DPH je tedy nejprve záležitostí dokladovou, je však potřeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Jestliže nedojde k uskutečnění plnění tak, jak daňový subjekt deklaruje na předložených dokladech, nepostačuje pro uznání nároku na odpočet předložení byť formálně správného daňového dokladu. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Daňový doklad proto nelze považovat za poukázku na odpočet daně, nezobrazuje-li věrně faktickou stránku věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71). Součástí prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je na daňovém dokladu deklarováno, je také povinnost daňového subjektu prokázat, že toto plnění přijal právě od subjektu na daňovém dokladu uvedeného, který je rovněž plátcem DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63). Pakliže by subjekt uvedený na daňovém dokladu plátcem nebyl, došlo by k narušení principu neutrality daně, který je jedním ze základních východisek systému DPH a brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 49).

[20] Neprokáže-li daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění, či to, že zdanitelné plnění přijal od jiného plátce DPH – osoby uvedené na daňovém dokladu, nárok na odpočet mu vůbec nevznikne. Tyto situace je potřeba důsledně odlišovat od případné účasti daňového subjektu

pokračování

na daňovém podvodu, tj. od situace, kdy nárok na odpočet daňovému subjektu vznikl, neboť přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce DPH prokázal, avšak je namístě jej odeprít, neboť vznikl na základě podvodného jednání s cílem získat nárok na odpočet DPH neoprávněně (podvodným nebo zneužívajícím způsobem). Odmítnutí nároku na odpočet je ovšem výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje. Je proto na správci daně a stěžovateli (žalovaném), aby „dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit zůvěr, 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;“ viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49. Podvodem na DPH přitom judikatura Soudního dvora Evropské unie vymezuje situaci, kdy 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 ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť skutečné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. také rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

[21] Nejvyšší správní soud proto zdůrazňuje, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General*, věc C-384/04, bod 33).

[22] Je-li tedy identifikován v řetězci podvod na DPH (resp. je postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem Evropské unie daňové orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Jak vystihl devátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343: „Závěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

Ochrana nároku na odpočet DPH – otázka dobré víry a (ne)vědomosti o účasti na daňovém podvodu

[23] Správce daně, resp. stěžovatel dospěl ve svém rozhodnutí k závěru, že při realizaci dodávek zboží uskutečněných ve zdaňovacích obdobích: listopad 2013, únor, květen a červen 2014 (viz výše) došlo k podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud na tomto místě podotýká, že žalobkyně nerozporovala existenci daňové podvodu – tedy toho, že v řetězci (předchozích) dodávek nebyla odvedena DPH. Namítala však to, že přijala veškerá opatření, která po ní bylo možno rozumně požadovat, aby se daňového podvodu neúčastnila; tzn., že o podvodu nemohla vědět. Stěžovatel pak v kasační stížnosti brojil především proti (podle krajského soudu nedostatečnému) hodnocení výpovědí svědků B. a P. a proti neprovedení důkazu (kontrolních

mechanismů ELKO TRADING, spol. s r. o.). Spornou tak není otázka existence objektivních skutečností svědčících o podvodu, nýbrž subjektivní stránka žalobkyně – tj. otázka dobré víry a (ne)vědomosti o podvodném jednání (zda žalobkyně věděla či vědět měla a mohla), a to s ohledem na přijatá opatření. V této souvislosti žalobkyně od počátku daňového řízení tvrdila, že za ni prověřování obchodních partnerů prováděla společnost ELKO TRADING, spol. s r. o., která za ni samotnou činila obchodní rozhodnutí na základě uzavřené smlouvy a udělené plné moci. Rozhodnou v projednávané věci je tak otázka, zda mohla být žalobkyně v dobré víře, že se plněními neúčastní podvodu na DPH, přenechala-li prakticky veškeré své rozhodování, jakož i kontrolu svých dodavatelů jiné společnosti.

[24] Pro posouzení výše uvedené otázky považuje Nejvyšší správní soud za stěžejní, jak spolupráce mezi žalobkyní a ELKO TRADING, spol. s r. o. probíhala. Podle výpovědi svědka B. (jednatele ELKO TRADING, spol. s r. o.) začala spolupráce mezi touto společností a žalobkyní z jeho iniciativy v roce 2013, kdy ELKO TRADING, spol. s r. o. nebyla schopna financovat tak velké množství tradingových obchodů, neboť měla velké množství finančních prostředků v nadměrných odpočtech, které jí správce daně dosud nevrátil. Proto se dohodl se zástupci žalobkyně na spolupráci – žalobkyně pomáhala obchody financovat, zatímco ELKO TRADING, spol. s r. o. zajišťovala všechnu realizaci, a to od objednávek, přes dopravu, skladování (vč. zajištění prostor a zaměstnanců), až po dodávky dalším odběratelům či pojištění zboží. Veškerá obchodní rozhodnutí tak činila ELKO TRADING, spol. s r. o., resp. její zaměstnanci (P., L.).

[25] Žalobkyně uzavřela s ELKO TRADING, spol. s r. o. smlouvu o poskytnutí služeb souvisejících se skladováním a manipulací se zbožím, ze které vyplývá závazek ELKO TRADING, spol. s r. o. jakožto poskytovatele převzít zboží objednané žalobkyní, dočasně jej uskladnit ve svých prostorech, následně předat dalším odběratelům či přepravcům a zajistit všechny nezbytné technické a administrativní úkony související s těmito činnostmi. Na druhou stranu žalobkyně jakožto objednatel podle uzavřené smlouvy měla udělit zaměstnanci poskytovatele plnou moc v rozsahu nezbytném pro plnění smlouvy a předat potřebné informace a podklady. ELKO TRADING, spol. s r. o. jakožto poskytovateli služeb má nálezet podle uzavřené smlouvy odměna ve výši 2 000 Kč měsíčně. Ve spise je založena také plná moc udělená žalobkyní panu Ing. O. G. (zaměstnanci ELKO TRADING, spol. s r. o.) k přímému zastupování žalobkyně „*ve všech věcech týkajících se vývozu zboží společnosti, včetně vydávání a přijímání souvisejících dokumentů, jednání s dopravci, celními úřady a ostatními společnostmi a institucemi, podepisování za společnost a užívání razítka společnosti Salmon Services Ltd.*“

[26] Nejvyšší správní soud konstatuje, že z výše uvedených podkladů (uzavřené smlouvy a udělené plné moci) nevyplývá závazek ELKO TRADING, spol. s r. o. jakožto poskytovatele služeb provádět kontrolu dodavatelů žalobkyně, ba co víc – uzavřená smlouva vůbec nestanoví, jakým způsobem má poskytovatel žalobkyni dodavatele vybírat. Ve smlouvě není uvedeno, kteří zaměstnanci poskytovatele budou dodavatele vybírat. Smlouva se týká toliko skladování zboží (tj. převzetí, uskladnění a předání zboží odběrateli či přepravci). Z plné moci udělené Ing. G. rovněž nevyplývá, že by měl povinnost zboží kontrolovat, jak tvrdila žalobkyně.

[27] Žalobkyně namítala, že veškerá prověřování dodavatelů činili zaměstnanci ELKO TRADING, spol. s r. o., tudíž na jejich prověřování nerezignovala. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že ze správního spisu vyplývá, že se žalobkyně při svém obchodování zcela spolehla na jinou společnost, aniž by s touto společností měla spolupráci smluvně ošetřenou, jak uvedl již správce daně a následně také stěžovatel. Žalobkyně delegovala své rozhodování na ELKO TRADING, spol. s r. o., přičemž ani neurčila, kteří konkrétní zaměstnanci za ni budou fakticky veškerou obchodní činnost realizovat. Nad výběrem svých dodavatelů, způsobem realizace jednotlivých obchodů či jejich faktickým průběhem tak neměla žádnou kontrolu. Jednalo se přitom o nákupy zboží v milionových částkách, s komoditou, která je považována za rizikovou

pokračování

– z toho důvodu se také s účinností od 1. 1. 2015 u mobilních telefonů uplatní režim přenesení daňové povinnosti (neboli *reverse charge*); srov. nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti. Se společností ELKO TRADING, spol. s r. o. uzavřela žalobkyně pouze smlouvu o skladování, na základě které náležela této společnosti za veškerou manipulaci se zbožím v hodnotě několika milionů Kč odměna 2000 Kč za měsíc, aniž by toto zboží bylo jakkoli pojištěno. Žalobkyně sice tvrdila, že je zboží pojištěno, žádnou smlouvu o pojištění však nedoložila; tato skutečnost tak zůstala pouze v rovině tvrzení.

[28] V rovině tvrzení pak zůstal také žalobkyní uváděný pečlivý výběr dodavatelů prováděný zaměstnanci ELKO TRADING, spol. s r. o. Nejvyšší správní soud tímto nevyklučuje, aby daňový subjekt zavázal případnou kontrolou svých obchodních partnerů jinou společnost, resp. aby jiná společnost poskytovala daňovému subjektu službu spočívající právě v prověřování věrohodnosti potenciálních obchodních partnerů. Je primárně věcí samotného daňového subjektu, jak bude svou obchodní činnost realizovat. Jestliže se však k tomuto kroku rozhodne uchýlit, musí být pro účely nárokovaného nadměrného odpočtu DPH schopen prokázat, že na prověřování svých obchodních partnerů nerezignoval, příp. nebyl při jejich hledání neobvykle pasivní, a tomu musí svou obchodní činnost přizpůsobit.

[29] I přes specifickou povahu tradingových obchodů, které spočívají podle svědků B. a P. především v rychlosti, a tudíž důsledné znalosti nabídky a poptávky, nelze na vlastní kontrolu svých dodavatelů zcela rezignovat (ať už vlastní činností, příp. činností jiného subjektu, který bude k takové kontrole zavázán). Daňový subjekt musí naopak svou obchodní činnost takovýmto specifickým podmínkám přizpůsobit a při sjednávání obchodů (zvláště se značným finančním dopadem – srov. výši nárokovaných nadměrných odpočtů) se v rámci možností snažit dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Z tohoto pohledu je tak požadavek uzavření smlouvy s ELKO TRADING, spol. s r. o., která by obsahovala závazek prověřovat obchodní partnery žalobkyně, zcela oprávněný, neboť sama žalobkyně žádné prověřování nečinila, což ani sama nerozporovala. V opačném případě by totiž mohl daňový subjekt prakticky vždy argumentovat tím, že kontrolou svých obchodních partnerů pověřil jinou společnost na základě pouhé ústní dohody. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že žalobkyně nejenže tvrzení o kontrole svých dodavatelů údajně prováděné jinou společností neprokázala, ale k jejich výběru ani neudělila žádné pokyny. Projevila tak vůči spol. ELKO TRADING, spol. s r. o. v podstatě bezmeznou důvěru, čímž se ale sama vystavila vysoké míře podnikatelského rizika spojené s následným odepřením nárokovaného nadměrného odpočtu.

[30] Pokud jde o samotné hodnocení výpovědí svědků B. a P., které krajský soud považoval za nedostatečné, nelze nezmínit, že výše uvedené skutečnosti o povaze tradingových obchodů vplynuly právě z jejich výpovědí. Přestože stěžovatel v odvolacím rozhodnutí podrobně nerekapituloval, co z výpovědí svědků vplynulo, jejich výpověďmi se zabýval na několika místech svého rozhodnutí, jak také sám uvedl v kasační stížnosti. Z rozhodnutí stěžovatele jasně vyplývá závěr, že ani tvrzená specifika těchto obchodů laxní přístup žalobkyně neospravedlňovala. Charakter tradingových obchodů sám o sobě rozhodně neumožňoval žalobkyni, aby rezignovala na vlastní obezřetnost při realizaci těchto obchodů, příp. důkladné smluvní zakotvení povinnosti ELKO TRADING, spol. s r. o. pečlivě vybírat a prověřovat obchodní partnery. Takovéto hodnocení výpovědí svědků shora jmenovaných Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu nedostatečným neshledal.

[31] Co se týká druhého zrušovacího důvodu, jak jej vymezil v napadeném rozsudku krajský soud („*žalovaný předem odmítl jako důkaz kontrolní mechanismy realizované obchodní společností ELKO, a to s odůvodněním, že dobrá víra této společnosti není předmětem tohoto řízení*“), ani v této části napadený rozsudek neobstojí.

[32] Předně je třeba konstatovat, že žalobkyně v odvolacím řízení navrhla, aby byla zohledněna sdělení společnosti ELKO TRADING, spol. s r. o. ohledně kontrolních mechanismů, které měla sama tato společnost dodržovat a činit při realizaci svých obchodů, resp. při výběru svých obchodních partnerů – tato sdělení jsou obsažena v odpovědi na výzvu Specializovaného finančního úřadu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 77527/17/4232-22793-807620, učiněnou v rámci jiného daňového řízení (týkajícího se právě ELKO TRADING, spol. s r. o.). Žalobkyně tedy požadovala, aby byl jako důkaz v jejím daňovém řízení proveden listinný důkaz – a sice odpověď společnosti ELKO TRADING, spol. s r. o. na zmiňovanou výzvu. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí uvedl, že mu byla tato odpověď Specializovaným finančním úřadem poskytnuta, avšak „*nebyla vyhodnocena jako důkaz prokazující dobrou víru odvolatele; dobrá víra společnosti ELKO není předmětem tohoto řízení.*“ Z tohoto důvodu navrhovaný důkaz neprovedl.

[33] Jinými slovy – žalovaný (stěžovatel) předem neodmítl žalobkyní navrhovaný důkaz, jak v napadeném rozsudku uvedl krajský soud. Stěžovatel jasně uvedl, že uváděné kontrolní mechanismy ELKO TRADING, spol. s r. o. (resp. způsob prověřování obchodních partnerů, způsob jejich výběru a sjednávání konkrétních obchodů, následná kontrola zboží), které blíže popsal ve své výpovědi také svědek B. a P., nebyly schopny prokázat dobrou víru žalobkyně, že se svými plněními neúčastní podvodu na DPH, neboť nepřijala veškerá rozumná opatření, která po ní bylo možné požadovat. Odůvodnění neprovedení tohoto důkazu tak bylo založeno na tom, že nemá vypovídací potenciál – tzn., že navrhovaný důkaz není schopen prokázat tvrzenou skutečnost.

[34] Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že tímto postupem stěžovatel navržený důkaz předem nehodnotil, nýbrž jeho neprovedení odůvodnil jedním z možných způsobů (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/19, publ. pod č. N 254/55 SbNU 455, týkající se neprovedení navrhovaných důkazů a jejich odůvodňování). Přestože stěžovatel v napadeném rozhodnutí uvedl, že „*dobrá víra společnosti ELKO není předmětem tohoto řízení,*“ z obsahu rozhodnutí, jakož i obsahu správního spisu je evidentní, že důkaz nebyl proveden nikoli proto, že by neexistovala jeho relevantní souvislost s předmětem řízení, nýbrž proto, že nedisponoval vypovídací potenciál. Jelikož neexistoval jediný podklad (vyjma samotných tvrzení žalobkyně), ze kterého by vyplýval skutečný závazek ELKO TRADING, spol. s r. o. provádět důslednou kontrolu dodavatelů žalobkyně, nebyla opatření samotné ELKO TRADING, spol. s r. o. týkající se její vlastní obchodní činnosti způsobilá vést k závěru, že žalobkyně přijala všechna opatření, která po ní bylo možno rozumně požadovat, aby se podvodu na DPH neúčastnila. I když není *a priori* vyloučeno, aby žalobkyně prověřováním svých obchodních partnerů pověřila jiný subjekt, z hlediska unesení důkazního břemene v daňovém řízení musí dbát na to, aby byla schopna toto prověřování prokázat. Jak již bylo uvedeno výše, přestože je nárok na odpočet základní zásadou systému DPH, neznamenají závěry Soudního dvora EU pro daňový subjekt bezbřehou ochranu tohoto nároku, ale znamenají mj. také povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl a měl. Samotný způsob obchodování ELKO TRADING spol. s r. o. tak nemohl změnit závěr, že sama žalobkyně dostatečně své obchodní partnery neproěřovala, resp. byla zcela pasivní.

[35] To, co činila společnost ELKO TRADING, spol. s r. o. při svém vlastním obchodování (uzavírání smluv svým vlastním jménem, nikoli jménem žalobkyně), nevypovídá ničeho o tom, zda vůbec žalobkyně své obchodní partnery nějak prověřovala. Obsah spisu naopak odpovídá závěrům stěžovatele – a sice že obchodování žalobkyně objektivně doprovází tak zásadní nesrovnalosti, že žalobkyně s ohledem na svou naprostou pasivitu nemohla být v dobré víře, že se svými plněními podvodu neúčastní (srov. výše uvedené – navázání spolupráce s ELKO TRADING, spol. s r. o. v době, kdy byl této společnosti zadržován nadměrný odpočet; obchodování s rizikovou komoditou, aniž by byla spolupráce dostatečně smluvně ošetřena;

pokračování

absence jakéhokoli pojištění zboží v hodnotě několika milionů; naprostá pasivita žalobkyně spojená s přenecháním veškerého obchodního rozhodování jinému subjektu bez určení konkrétně odpovědných osob, nepřiměřeně nízká odměna za manipulaci se zbožím v milionových hodnotách apod.). Tyto skutečnosti nasvědčují spíše tomu, že se žalobkyně celého tohoto obchodního modelu účastnila pouze formálně proto, že byl společnosti ELKO TRADING, spol. s r. o. zadržován nadměrný odpočet, tj. proto, aby mohla ELKO TRADING, spol. s r. o. dále uplatňovat prostřednictvím žalobkyně nadměrné odpočty, neboť fakticky prostřednictvím žalobkyně obchodovala právě tato společnost. Logicky se tak nabízí otázka, zda v případě takto uměle nastaveného modelu obchodování vůbec žalobkyně přijala plnění deklarovaná v daňových dokladech – tedy zda se skutečně jednalo o dodání zboží žalobkyni ve smyslu zákona o DPH; touto otázkou se ovšem Nejvyšší správní soud dále nezabýval, a to s ohledem na obsah kasační stížnosti napadající primárně důvody, pro které krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele.

[36] Nad rámec výše vymezených zrušovacích důvodů se krajský soud v napadeném rozsudku kriticky vyjádřil také k výzvám k odstranění pochybností, které správce daně vydal před zahájením daňové kontroly. Rovněž stěžovatel, aniž by to bylo z hlediska posouzení kasační stížnosti nezbytné, reagoval na toto hodnocení krajského soudu. Jak již bylo uvedeno výše, přestože nešlo o důvod, pro který krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil, považuje Nejvyšší správní soud za korektní se k této otázce s ohledem na předchozí průběh řízení rovněž vyjádřit.

[37] Zdejší soud ze spisu ověřil, že výzvy k odstranění pochybností týkající se zdaňovacích období listopad 2013, únor 2014 a červen 2014 dostatečně konkrétní byly. Ve všech těchto výzvách je jasně vyjádřeno, že pochybnosti ohledně nárokovaného odpočtu vyplynuly z porovnání skutečností tvrzených v daňových přiznáních a předchozích zdaňovacích období (deklarovaná hodnota přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců výrazně narostla oproti předchozím zdaňovacím obdobím, resp. výrazně poklesl obrat a marže neodpovídá běžné marži u obchodované komodity). Jedná se tak o pochybnosti, které vyplynuly ze sledování delšího časového období, přičemž správce daně rovněž uvedl, jak má žalobkyně jeho pochybnosti odstranit (co má dále předložit). Takovéto vyjádření pochybností považuje Nejvyšší správní soud ve své judikatuře za dostatečné, neboť jde o důvodnou obavu, že nárok na odpočet daně není oprávněný, založenou na objektivních skutečnostech – sledování delšího časového období (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, č. 1729/2008 Sb. NSS, či např. rozsudek ze dne 6. 3. 2020, č. j. 5 Afs 174/2019 - 41).

[38] Jedinou výzvu, kterou by bylo možné hodnotit jako nedostatečnou, představuje výzva týkající se zdaňovacího období květen 2014. V té správce daně uvedl pouze to, že „*deklarovaná hodnota přijatých zdanitelných plnění od tuzemských plátců a hodnota dodání zboží do jiného členského státu dosahují význačných hodnot.*“ Takto vyjádřená pochybnost skutečně nepostačuje k tomu, aby daňový subjekt mohl na výzvu jednoduše reagovat a pochybnost správce daně rozptýlit. Není z ní totiž zřejmé, proč vykazované hodnoty nepovažuje správce daně za dostatečně průkazné, resp. z čeho jeho pochybnost pramení. Na druhou stranu je však i tuto výzvu potřeba hodnotit v kontextu celé nyní posuzované věci – jedná se o třetí výzvu v pořadí, které předcházely výzvy za zdaňovací období listopad 2013 a únor 2014, přičemž podstatou všech výzev byl žalobkyni nárokovaný nadměrný odpočet, který se určitým způsobem vymykal předchozím zdaňovacím obdobím. Podstatné však je, že výsledná daňová povinnost žalobkyně i za toto zdaňovací období byla výsledkem následně zahájené daňové kontroly, nikoli takto nedostatečně formulované výzvy k odstranění pochybností, jak uvedl také krajský soud – ostatně právě z tohoto důvodu nepovažoval konstatovanou nedostatečnost výzev za důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí, byť se k výzvám kriticky vyjádřil.

[39] Pokud jde o dílčí námitku stěžovatele, že nemusel v žalobou napadeném rozhodnutí podrobně popisovat veškeré skutečnosti ke všem dodavatelům v řetězcích, které v průběhu daňových kontrol zjistil, i v tomto Nejvyšší správní soud se stěžovatelem souhlasí. Z hlediska prokázání účasti žalobkyně na podvodu na DPH nejsou jednotlivé podrobnosti k dodavatelům žalobkyně rozhodující, neboť stěžovatel jasně uvedl, jaké objektivní skutečnosti svědčily o tom, že k podvodu na DPH došlo. Žalobkyně nadto objektivní stránku daňového podvodu nerozporovala – viz výše; spornou v nyní projednávané kasační stížnosti byla subjektivní stránka žalobkyně, resp. přijetí takových opatření, která bylo možno po žalobkyni požadovat, aby eliminovala riziko zapojení do řetězce osob participujících na podvodu na DPH. Detaily ohledně jednotlivých dodavatelů tak skutečně neměly na závěr o chybějící dani a zapojení do podvodného řetězce vliv.

[40] K odkazu žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 66, je nutno uvést, že zmiňovaný rozsudek řešil otázku identifikace chybějící daně v podvodném řetězci (tj. objektivní okolnosti podvodu na DPH). V nyní posuzované věci však tato otázka sporná nebyla; v řetězci dodávek nebyla odvedena DPH, vždy byla identifikována společnost, která DPH neodvedla, a žalobkyně činila spornou svoji účast na podvodném řetězci, resp. splnění tzv. vědomostního testu (tj. subjektivní stránku svého jednání s tím, že o podvodu nevěděla a vědět nemohla). Z toho důvodu nepovažuje Nejvyšší správní soud za nezbytné se blíže k tomuto rozsudku vyjadřovat.

V. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek proto s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[42] V dalším řízení je krajský soud vázán vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), současně v novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 18. ledna 2021

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu