



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **FILÁK, s. r. o.**, se sídlem Skopalova 2911/20, Přerov, zastoupena daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2018, č. j. 27209/18/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 51/2018 - 71,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovaný **j e p o v i n e n** nahradit žalobkyni náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, daňového poradce TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s.r.o.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj rozhodnutím ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1626862/13/3107-24801-800637, žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben 2012 ve výši nadměrného odpočtu 483.437 Kč. Správce daně žalobkyni neuznal nárok na odpočet daně při pořízení svařovacího automatu TC 840, který měla žalobkyni dodat společnost DILA s.r.o. (dále jen „DILA“) za částku 14.850.000 Kč (základ daně) a 2.970.000 Kč DPH.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 6. 2015 odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci, který ji rozsudkem ze dne 17. 10. 2017, č. j. 65 Af 32/2015 – 128, zamítl. Nejvyšší správní soud však ke kasační stížnosti žalobkyně tento rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48). Rozhodnutí žalovaného označil za vnitřně rozporné, neboť na jednu stranu vytýkalo žalobkyni, že neunesla důkazní břemeno k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, ačkoli to, že zdanitelné plnění proběhlo tak, jak tvrdila žalobkyně, žalovaný ve svém rozhodnutí nezpochybňoval (nebyl zpochybněn deklarovaný dodavatel ani fakticita plnění). Kasační soud připomněl, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Žalovaný se pak dostatečně nevěnoval posouzení objektivní stránky věci, které by z povahy věci mělo předcházet úvahám ohledně vědomosti žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu.

[4] Z rozhodnutí žalovaného vůbec nebylo možno zjistit, zda došlo k neodvedení daně. Nebylo zřejmé, na základě čeho žalovaný a potažmo krajský soud kalkuloval, že jediným a hlavním účelem transakce se jeví získání výhody – čerpání nadměrného odpočtu z fakturované ceny, resp. neuhrazení daně, pokud články obchodního řetězce žalobkyni bezprostředně předcházející žádnou neoprávněnou daňovou výhodu nezískaly a ani nenarušily neutralitu DPH. Z napadeného rozhodnutí dále nebylo zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat. Žalovaný daňový podvod nijak nepopsal, nevedl, v čem měla spočívat jeho podstata, ani nevyličil řetězec skutkových okolností, ze kterých by v souhrnu bylo možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, a omezil se toliko na obecná, nekonkrétní konstatování.

[5] Žalovaný následně v záhlaví popsaným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a napadený dodatečný platební výměr potvrdil.

[6] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného opětovně brojila žalobou, na jejímž základu krajský soud rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[7] Konstatoval, že základním předpokladem pro závěr o podvodu na DPH a odpovědnost žalobkyně za účast na daňovém podvodu je především identifikace chybějící daně. Žalovaný učinil (stejně jako ve věci vedené pod sp. zn. 64 Af 3/2018) zcela chybný závěr o existenci chybějící daně a o porušení daňové neutrality. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, narušení daňové neutrality má spočívat v chybějící dani zjištěné u přímého dodavatele žalobkyně, společnosti DILA na výstupu, tj. ve vztahu k žalobkyni, avšak tato chybějící daň vznikla v důsledku vyloučení odpočtu daně příslušným správcem daně z porřízení plnění na vstupu u této společnosti, tj. z plnění, které tento dodavatel deklaroval jako plnění přijaté od společnosti Black Service, s.r.o. (dále jen „Black Service“). Proto byla také společnosti Black Service vyměřena daň ve výši 0 Kč. Žalovaný tak pomíjí zásadní skutečnost, a to, že existenci chybějící daně fakticky způsobil správce daně tím, že v rámci daňového řízení u společnosti DILA vyloučil odpočet daně z porřízení předmětného plnění. Daň jí doměřil znovu, odlišně od daně touto společností původně v jejím daňovém přiznání uvedené a uhrazené, a to z důvodu, že uvedená společnost neprokázala, že došlo fakticky k nákupu a prodeji mezi ní a společností Black Service deklarovaným způsobem. Dochází tím fakticky k rozpadu obchodního řetězce, jak jej vymezil žalovaný pro potřeby posouzení okolností podvodu na DPH, neboť chybí prokázání dodávky zboží mezi předchozími subjekty řetězce. Z pohledu posouzení nároku na odpočet DPH v řetězci zůstala jen společnost DILA jako dodavatel žalobkyně a sama žalobkyně.

[8] Žalovaný tak v zásadě svým postupem činí žalobkyni odpovědnou za to, že jiný daňový subjekt, dodavatel žalobkyně, v jiném daňovém řízení, neprokázal dodávku zboží, kterou však žalobkyně prokázala. K odepření nároku na odpočet DPH přistoupil žalovaný proto, že dodavatel žalobkyně nebyl s to ve vlastním daňovém řízení prokázat vlastní tvrzení. Žalovaný navíc pominul, že tuto skutečnost nebyla a není žalobkyně schopna jakkoli ovlivnit. Nadto,

což je rovněž v dané věci podstatné, nebýt postupu správce daně v daňovém řízení u společnosti DILA, nebyla by zde ani k fyzicky chybějící, tedy neuhrazená daň. Jinými slovy, správce daně odepřel společnosti DILA nárok na odpočet daně, neboť neprokázala pořízení zboží od společnosti Black Service, v důsledku čehož jí doměřil daň, avšak žalobkyni následně odepřel nárok na odpočet daně pro závěr o podvodu na dani.

II. Kasační stížnost

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[10] Krajský soud zjevně nevzal plně v úvahu skutkové odlišnosti případu vedeného pod sp. zn. 64 Af 3/2018. Tento přístup nelze přijmout. V dané věci se jedná o problematiku podvodu na DPH – každý případ je skutkově zcela originální. Závěr krajského soudu, že podstata nyní řešeného případu je shodná s věcí 64 Af 3/2018, je proto nepřezkoumatelný.

[11] Judikatura pojem chybějící daně blíže nekonkretizuje. Pro správce daně není (s ohledem na sofistikovanost daňových podvodů) mnohdy reálné jednoznačně vyčíslit konkrétní výši chybějící daně. Stěžovatel uvedl, že i přesto na svou povinnost „*neresignuje a za konstatováním porušení daňové neutrality stojí vyhledávací činnost správce daně, která vyústí často do strohého konstatování o nekontaktnosti dodavatele. Za tímto na prvním pohled zjednodušeným konstatováním se však skrývá kromě provedených kontrolních a vyhledávacích postupů i celá škála možných situací, za kterých dochází ke „zmizení“ článku v řetězci. Společnosti typu „missing trader“ jsou do struktury daňových podvodů vkládány za účelem znemožnění správci daně rozkrytí celého řetězce společností*“. Ve věci sp. zn. 64 Af 3/2018 byla u společnosti DILA nesprávně identifikována chybějící daň (fiktivní plnění a doměření daně podle § 108 zákona o DPH). V souzené věci společnost DILA sporné plnění nejprve ve svém daňovém přiznání uvedla a výslednou daň uhradila, následně došlo k vyloučení odpočtu daně z pořízení plnění, neboť byl uplatněn neoprávněně, čímž došlo k doměření daně, kterou DILA svému správci daně neuhradila. I v případě dalších článků obchodního řetězce (OCELA, Open Space a Black Service), které se staly nekontaktními, byla identifikována chybějící daň. Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že chybějící daň vytvořil správce daně prověřováním u dodavatele žalobkyně.

[12] Chybějící daň nelze chápat matematicky, resp. dogmaticky (jako daň vyčíslenou, vyměřenou, ale neuhrazenou), ale jako narušení neutrality představující v podstatě nekonečnou množinu situací odvislou právě a jen od vynalézavosti organizátorů podvodného řetězce. Existence podvodu na DPH není konstatována pouhým odkazem na chybějící daň, ale i na nestandardnosti v celém řetězci plnění.

[13] Stěžovatel se, veden pokynem Nejvyššího správního soudu, detailně zabýval tím, v čem měl spočívat daňový podvod.

[14] Krajský soud stěžovateli bez bližšího odůvodnění vyčítá různý způsob vyměření (doměření) daně u dvou článků řetězce. Subjekty zapojené do řetězce zastávají různé role, resp. i jejich chování vůči správci daně je odlišné. Ve věcech žalobkyně a společnosti DILA byla vedena samostatná důkazní řízení, na jejichž základu správci daně dospěli k odlišnému hodnocení věci u obou subjektů.

[15] Krajský soud nemůže tvrdit, že by žalobkyni byla kladena k tíži odpovědnost za neplnění povinností či případné nezákonné chování jejího dodavatele (DILA). Žalobkyni byly kladeny k tíži výhradně skutečnosti, které stěžovatel vymezil jako objektivní okolnosti v rámci provedeného vědomostního testu.

[16] Stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobkyně

[17] Podle žalobkyně krajský soud správně vyhodnotil, že správce daně neunesl své primární důkazní břemeno ve vztahu k prokázání existence podvodu na dani. Není přitom podstatné, zda byly okolnosti případu vedeného u krajského soudu pod sp. zn. 64 Af 3/2018 zcela totožné s nyní posuzovanou věcí, podstatné je, že ani v jednom z případů stěžovatel neprokázal existenci podvodu na dani. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí tvrdí, že v popsáném řetězci jsou *missing tradery* společnosti OCELA kovovýroba s.r.o. (dále jen „OCELA“), Open Space s.r.o. (dále jen „Open Space“) a Black Service, avšak dodavatelí DILA, pro něhož byly uvedené společnosti údajným dodavatelem, neuznal správce daně nárok na odpočet daně na vstupu, neboť dodavatel DILA neprokázal, že plnění poskytnuté žalobkyni přijal právě od uvedených společností, nikoli proto, že by se DILA vědomě podílela na podvodu na dani. Žalobkyně následně cituje závěry obsažené v rozsudku ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018 – 80.

[18] Daňové orgány vůbec neprokázaly, že by plnění přijatá žalobkyní (svařovací automaty) od společnosti DILA měla jakoukoli souvislost se společnostmi OCELA, Open Space a Black Service, které stěžovatel označuje za *missing tradery*. Z provedeného dokazování vyplývá, že uvedené stroje vyrobila nejspíše sama společnost DILA, nikoli naposled citované společnosti. Nelze tedy hovořit o tom, že by plnění dodané žalobkyni bylo zasaženo podvodem na DPH. Rozporné je i stěžovatelovo tvrzení, že ke ztrátě daně došlo u společností OCELA, Open Space a Black Service, současně však uvádí, že ke ztrátě daně došlo vyloučením daně na vstupu a následným neuhrazením daně společností DILA. Takové zdůvodnění je zcela nesrozumitelné, neboť ztrátu daně popisuje navzájem si odporujícími způsoby.

[19] Žalobkyně shrnuje, že v její věci nelze hovořit o daňovém podvodu, o kterém by navíc věděla, či vědět mohla. Navrhuje proto zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci

[20] Kasační stížnost splňuje formální náležitosti požadované zákonem (byla podána včas, osobou oprávněnou, za níž jedná zaměstnanec se zákonem požadovaným vzděláním), je přípustná a projednatelná.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, či rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11]. Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje 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.

[23] Soud připomíná, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasné patrné, že došlo

k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání daňového zvýhodnění.

[24] Nejvyšší správní soud stěžovateli již ve svém předcházejícím zrušujícím rozsudku (č. j. 1 Afs 427/2017 – 48, bod 36) vytkl, že z jeho rozhodnutí „*vůbec nelze zjistit, zda došlo k neodvedení daně. Není zřejmé, na základě čeho žalovaný a potažmo krajský soud kalkuluje, že jediným a hlavní účelem transakce se jeví získání výhody – čerpání nadměrného odpočtu z fakturované ceny, resp. neuhrazení daně, pokud články obchodního řetězce stěžovateli bezprostředně předcházející žádnou neoprávněnou daňovou výhodu nezískaly a ani nenarušily neutralitu DPH. Za dostatečné rozhodně nelze považovat konstatování, že společnosti Open Space a OCELA, které měly stát na počátku celého řetězce, jsou pro správce daně nekontaktní. V průběhu daňového řízení naopak vůbec nebylo zpochybněno, že společnost DILA (tedy stěžovatelův dodavatel) daň přiznala a zaplatila. Neodvedení daně je základním předpokladem pro to, aby daňový subjekt mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu (rozsudek ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 – 44).*“

[25] Stěžovatel v novém rozhodnutí o odvolání popsal podvodný obchodní řetězec takto: ???→ Ocela (?) → Open Space → Black Service → DILA → žalobkyně.

[26] K otázce neodvedení daně (chybějící daně) v řetězci lze v odůvodnění rozhodnutí nalézt následující: V bodech 39 a 40 rozhodnutí stěžovatel konstatoval, že u přímého dodavatele žalobkyně, společnosti DILA, zjistil, že dodání svařovacího automatu v daňovém přiznání uvedla a výslednou daň uhradila. Společnosti DILA byla z důvodu vyloučení odpočtu daně z pořízení dotčeného plnění v rámci daňové kontroly doměřena daň, kterou DILA dosud svému správci daně neuhradila. U společnosti Black Service bylo zjištěno, že v daňovém přiznání za dané zdaňovací období (duben 2012) skutečně plnění ve prospěch DILA uvedla a rovněž uplatnila z přijetí zdanitelného plnění od společnosti Open Space odpočet daně. V rámci postupu k odstranění pochybností však příslušný správce daně zpochybnil faktický nákup a prodej svařovacího automatu a vyměřil Black Service daň ve výši 0 Kč.

[27] V bodu 46 rozhodnutí pak stěžovatel shrnul, že „*chybějící daň byla zjištěna u přímého dodavatele žalobkyně DILA. Jejím dodavatelem Black Service (než se stal nekontaktním) správce daně vyměřil daň ve vyšší nula a společnosti Open Space a OCELA byly nekontaktními články řetězce*“.

[28] Kromě obecných úvah o skutkové rozmanitosti daňových podvodů obsažených v bodech 44 a 45, které stěžovatel doslovně používá jako kasační argumentaci, stěžovatelovo rozhodnutí žádné další závěry k existenci chybějící daně neobsahuje.

[29] Nejvyšší správní soud se proto s ohledem na shora uvedené plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovatelovy úvahy o chybějící dani jsou nesprávné, resp. naprosto nedostatečné. Z odůvodnění rozhodnutí o odvolání (jak bylo shora rekapitulováno) vůbec nevyplyvá, proč měl stěžovatel za prokázané, že účelem celé obchodní transakce bylo získání výhody – čerpání nadměrného odpočtu z fakturované ceny, resp. neuhrazení daně.

[30] Správce daně společnosti Black Service na základě zjištění získaných v rámci postupu k odstranění pochybností dospěl k závěru, že v daném zdaňovacím období (duben 2012) neprokázala ekonomickou činnost. Z daňového přiznání této společnosti proto vyloučil veškerá uskutečněná i přijatá zdanitelná plnění a stanovil jí daňovou povinnost ve výši 0 Kč. Společnosti DILA pak správce daně na základě provedené daňové kontroly dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 11. 2016 doměřil daň vyšší oproti původně tvrzené dani, neboť neprokázala pořízení svařovacího automatu od společnosti Black Service. Tuto dodatečně doměřenou daň společnost DILA neuhradila. Z uvedeného v prvé řadě vyplývá, že v důsledku shora popsaných zjištění došlo fakticky k rozpadu obchodního řetězce popsaného ve stěžovatelově rozhodnutí (pořízení svařovacích automatů od subdodavatelů společností DILA nebylo prokázáno – zůstává tedy jen společnost DILA a žalobkyně). Současně je zjevné, že v původním obchodním řetězci

k žádnému neuhrazení daně, resp. získání neoprávněné daňové výhody nedošlo. Skutečnost, že existuje neuhrazená daň na výstupu, nastala až v důsledku následného postupu příslušného správce daně v rámci daňové kontroly u společnosti DILA, nikoli v důsledku existence podvodného řetězce.

[31] Nejvyšší správní soud se s krajským soudem shoduje též v závěru, že žalobkyně nemohla mít po vydání dodatečného platebního výměru vůči společnosti DILA žádný vliv na to, zda společnost DILA dodatečně vyměřenou daň uhradí, či nikoli. Neuznal-li jí stěžovatel za takové situace nárok na odpočet z důvodu neuhrazení daně společností DILA, jde zjevně o nepřipustné přenášení daňové povinnosti na žalobkyni. Jak uvedl soud např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, „[m]á-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen.

[32] Pro hodnocení rozsudku krajského soudu je nepodstatné, zda jde o věc skutkově shodnou, či odlišnou od věci vedené pod sp. zn. 64 Af 3/2018 (soud z úřední činnosti zjistil, že se týká téže žalobkyně), na kterou krajský soud ve svém rozsudku poukázal. Krajský soud srozumitelně a dostatečně individualizovaným způsobem popsal skutkové okolnosti *nyň posuzované věci*, zabýval se napadeným rozhodnutím stěžovatele a na základě těchto zjištění dospěl ke shora popsanému závěru. Odůvodnění rozsudku krajského soudu by obstálo i bez poukazu na podobnost s věcí sp. zn. 64 Af 3/2018. Ostatně sám krajský soud v bodu 25 rozsudku zdůraznil, že skutkově se obě věci liší, stejná je jejich podstata. Není proto důvodná kasační námitka, že krajský soud převzal posouzení učiněné ve věci sp. zn. 64 Af 3/2018 a nezabýval se skutkovými odlišnostmi.

[33] Správnost závěrů krajského soudu nemohou zvrátit ani obecná tvrzení obsažená v bodech 12 až 14 kasační stížnosti. Stěžovateli lze přisvědčit, že chybějící daň je třeba chápat jako narušení daňové neutrality představující v podstatě nekonečnou množinu situací odvislou právě a jen od vynalézavosti organizátorů podvodu. Tato skutečnost však nemůže správce daně zprostit jeho povinnosti unést důkazní břemeno stran prokázání konkrétních skutkových okolností daňového podvodu v konkrétním případě, a to včetně identifikace chybějící daně. Kasační tvrzení, podle kterého lze v případě dalších článků obchodního řetězce (společnosti OCELA, Open Space a Black Service), které se staly nekontaktními, dospět k závěru, že u nich byla identifikována chybějící daň, nemá žádnou oporu v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nadto již v předcházejícím rozsudku kasační soud stěžovatele upozornil, že konstatování, podle něž společnosti Open Space a OCELA, které měly stát na počátku celého řetězce, jsou pro správce daně nekontaktní, není pro objasnění otázky chybějící daně dostačující. Ani stěžovatelem popisované „nestandardnosti“ obchodní spolupráce mezi uvedenými společnostmi nemohou nahradit odůvodnění existence chybějící daně.

[34] Tvrzení stěžovatele, že by v důsledku závěrů vyslovených krajským soudem k legalizaci podvodného daňového řetězce postačovalo před daňový subjekt nárokuující odpočet daně v jinak zjevně podvodném řetězci vložit článek, který zdanitelné plnění řádně přizná, je zkratkovité a nadto zcela hypotetické. Není proto třeba se jím podrobněji zabývat. Jak ostatně konstatuje sám stěžovatel, každý daňový podvod je nutno hodnotit přísně individuálně. Soud tedy nebude v nyní souzené věci řešit situace, které by se mohly odehrát v rámci odlišného obchodního řetězce.

[35] Soud nepřisvědčuje stěžovatelovu tvrzení, že by mu snad krajský soud vytýkal (bez bližšího odůvodnění) různý způsob vyměření u dvou článků údajného podvodného řetězce. Krajský soud ze skutečnosti, že správce daně společnosti DILA neuznal nárok na odpočet daně

na vstupu, v důsledku čehož jí doměřil vyšší daň, toliko vyvodil, že v řízení dosud nebyla prokázána chybějící daň. Jak již kasační soud uvedl výše, tento závěr je správný.

[36] Za zcela nepatřičný pak považuje Nejvyšší správní soud poukaz na rozsudek ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 – 24. V něm soud (stručně řečeno) vyslovil, že při posuzování téhož obchodního případu, jehož jsou účastny dva odlišné daňové subjekty, je možno v rámci jednotlivých daňových řízení dospět k různým závěrům stran unesení důkazního břemene, neboť záleží na aktivitě (pasivitě) daňového subjektu v rámci důkazního řízení. Neunese-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla. V nyní projednávané věci však nejde o otázku unesení důkazního břemene stran téže obchodní transakce v rámci dvou daňových řízení – jedná se o prokázání existence daňového podvodu. V takovém případě leží důkazní břemeno k prokázání všech rozhodných okolností jen a pouze na správci daně a procesní aktivita daňového subjektu je v tomto ohledu bez významu. Nadto v případech, kdy má být posuzován podvodný řetězec, nelze jednotlivé články takového řetězce (na rozdíl od „běžného“ neuznání odpočtu) posuzovat absolutně nezávisle, ale ve vzájemných souvislostech, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo.

V. Závěr a náklady řízení

[37] Soud dospěl s ohledem na shora uvedeného k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[38] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[39] Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, kterou představuje odměna daňového poradce (srov. § 35 odst. 2 s. ř. s.) za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč, tj. za vyjádření ke kasační stížnosti, podle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 3.400 Kč, které je třeba navýšit o DPH ve výši 21 %, tedy celkem 4.114 Kč, které je jí povinen v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. uhradit neúspěšný účastník, tedy stěžovatel, a to k rukám jejího zástupce ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 14. května 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu