



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **EMBA TRADE s.r.o.**, sídlem Dvorská 232/3, Hradec Králové, zastoupená Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem, sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2018, č. j. 43483/18/5300-22441-711913, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 11. 2020, č. j. 31 Af 63/2018 - 197,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období srpen 2015 nadměrný odpočet DPH ve výši 2 109 222 Kč ze základu daně 10 043 916 Kč a za zdaňovací období září 2015 nadměrný odpočet DPH ve výši 6 094 270 Kč ze základu daně 29 020 336 Kč. Finančnímu úřadu pro Královehradecký kraj (dále jen „správce daně“) vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH, a proto u žalobkyně zahájil dne 22. 10. 2015 daňovou kontrolu.

[2] V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že předmětem činnosti žalobkyně je maloobchodní a internetový prodej textilního zboží, bytových doplňků a dalšího zboží původem z Asie. V uvedených zdaňovacích obdobích žalobkyně pořizovala zboží od dodavatelů: MCK Import s.r.o. (dále jen „MCK Import“), REČAVA a.s. (dále jen „REČAVA“),

DAMIDA CZ s.r.o. (dále jen „DAMIDA“), R.P. Textil Trade, s.r.o. (dále jen „R.P. Textil Trade“), a KVT TRADE s.r.o. (dále jen „KVT TRADE“). Správce daně dále zjistil, že zboží bylo přeprodáno v řetězcích společností, přičemž na počátku každého z těchto řetězců stála buď společnost MCK Import, anebo společnost Credit Finance Group a.s. (dále jen „CFG“). Počáteční pochybnosti správce daně o tom, zda byla sporná zdanitelná plnění skutečně poskytnuta dodavateli uvedenými na předložených daňových dokladech, byly v průběhu daňové kontroly odstraněny. Správce daně však na základě učiněných skutkových zjištění dospěl k závěru, že realizovaná plnění vykazují znaky podvodného jednání na DPH.

[3] Správce daně identifikoval následující řetězce subjektů, mezi kterými byly transakce s textilním materiálem a bytovými doplňky realizovány:

MCK Import	→ žalobkyně	
CFG	→ DAMIDA	→ žalobkyně
CFG	→ R.P. Textil	→ žalobkyně
MCK Import	→ R.P. Textil	→ žalobkyně
CFG	→ REČAVA	→ žalobkyně
CFG	→ KVT TRADE	→ žalobkyně

[4] Na základě výsledků daňové kontroly správce daně posoudil nárok na odpočet daně uplatněný žalobkyní jako neoprávněný, učiněná kontrolní zjištění shrnul ve zprávě o daňové kontrole (č. j. 1626329/17/2701-60563-608301). Následně správce daně vydal dne 2. 10. 2017 pod č. j. 1698269/17/2701-50524-605098 platební výměr, kterým žalobkyni vyměřil daň ve výši 583 184 Kč za zdaňovací období srpen 2015, a platební výměr č. j. 1698378/17/2701-50524-605098, kterým žalobkyni vyměřil daň za zdaňovací období září 2015 ve výši 600 328 Kč. Odvolání žalobkyně směřující proti uvedeným platebním výměrům žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví zamítl a prvostupňové platební výměry potvrdil.

[5] Žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem označeným v záhlaví jako nedůvodnou zamítl. Krajský soud odmítl tvrzení, že daňové orgány obou stupňů dovodily existenci chybějící daně pouze z toho, že dva z dodavatelů žalobkyně jsou nekontaktní. Uvedl, že daňové orgány popsaly řadu relevantních okolností svědčících o nestandardnosti realizovaných obchodních transakcí. Poukázal na skutečnost, že dodavatelské společnosti spojovaly shodné znaky: jednalo se o společnosti, které sídlí na virtuálních adresách, přičemž svá sídla často mění, spojuje je totožná účetní společnost, daňové doklady i dodací listy podepisovala shodná osoba (zaměstnankyně účetní společnosti REČAVA). Osoby oprávněné jednat za tyto společnosti vykonávaly svou funkci pouze formálně, nebyly obeznámeny s děním ve společnostech a nebyly schopny správci daně poskytnout informace týkající se obchodování s žalobkyní, včetně např. provádění plateb za zboží. Společnostem MCK Import, DAMIDA, R.P. Textil Trade a KVT TRADE vedla účetnictví totožná společnost REČAVA, společníky a vlastníky jednotlivých dodavatelských společností jsou rodinní příslušníci, popř. známí. Z analýzy účtů společností správce daně zjistil, že společnosti MCK Import, DAMIDA, R.P. Textil Trade, REČAVA a KVT TRADE jsou propojeny také finančně. Společnosti MCK Import a CFG neumožnily zahájit daňovou kontrolu na DPH za dotčená zdaňovací období srpen a září 2015, správce daně tak nemohl ověřit, zda uvedené společnosti přiznaly daň ve správné výši. Vzhledem k nízkému poměru uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění přitom měl správce daně pochybnosti o tom, zda společnosti MCK Import a CFG přiznaly DPH za tato období řádně. Obchodní přírůžka plynoucí z rozdílu mezi nakoupeným a prodaným zbožím nebyla zdaněna celá, ale byla vykázána další přijatá zdanitelná plnění z tuzemska v základní sazbě DPH v takovém rozsahu, který byl téměř totožný s plněními uskutečněnými v základní sazbě DPH. Z celních prohlášení a celních výměrů doložených žalobkyní pak správce daně zjistil, že cena, za kterou společnost MCK

pokračování

Import pořizovala zboží, byla výrazně nižší než cena, za kterou zboží nakupovala žalobkyně (u společnosti MCK Import došlo k trojnásobnému navýšení ceny zboží). Správce daně považoval za relevantní také zjištění týkající se hotovostních výběrů z bankovních účtů dodavatelů, na které žalobkyně posílala bezhotovostní platby. Mechanismus daňového podvodu byl dle krajského soudu identifikován a popsán daňovými orgány komplexněji, než jak naznačovala žalobkyně. Zboží, které žalobkyně pořizovala a dále prodávala v maloobchodní síti, nakupovala přes „sprátelené“ subjekty za ceny, které byly sjednány účelově v takové výši, aby obchodní přírážka (a tím i daňová povinnost) byla významně snížena a záměrně se přesunula na subjekty MCK Import a CFG, které sice skutečně plnění přiznaly, avšak současně uplatnily vysoký nárok na odpočet daně. V okamžiku, kdy došlo k jejich prošetřování správcem daně, se pak staly nekontaktními, znemožnily provedení daňové kontroly a uplatněný nárok na odpočet DPH a správnost jeho výše neprokázaly. Dle správce daně se tak uplatněný nárok na odpočet daně nezakládal (minimálně z části) na skutečném zdanitelném plnění, ale jednalo se pouze o formálně vyplněný údaj v daňovém přiznání.

[6] Krajský soud se ztotožnil s daňovými orgány také v tom, že kombinace objektivních okolností postačovala k učinění závěru, že žalobkyně věděla, nebo přinejmenším vědět mohla či měla, že je zapojena do podvodných obchodních řetězců. Daňové orgány tento závěr dovodily z *ceny obchodovaného zboží a z výše obchodní přírážky*. Krajský soud poukázal na skutečnost, že správce daně provedl kontrolní výpočet obchodní přírážky, přičemž shledal, že nedosahuje ani výše běžných režijních nákladů. Při výpočtu vycházel z objemu pořízeného zboží, z objemu prodaného zboží a ze stavu skladových zásob, přičemž porovnával celkovou prodejní cenu prodaného zboží s jeho celkovou nákupní cenou. Následně správce daně provedl součet výše přijatých zdanitelných plnění spočívajících v pravidelných měsíčních režijních nákladech (nájemné provozoven, inzerce v časopisech, tisk letáků, distribuce letáků, správa počítačové sítě, služby skladování, nákup obalů, úklid, přepravné, zahraniční služby a další); a poté provedl porovnání absolutní obchodní přírážky a výše běžných měsíčních režijních nákladů. Krajský soud upozornil, že režijní náklady nadto nezahrnovaly náklady na mzdy a odvody za zaměstnance. Dalším důkazem o nepřiměřenosti pořizovací ceny zboží byla dle krajského soudu skutečnost, že společnost MCK Import poskytla žalobkyni dodatečnou slevu ve výši 30 % až 50 %, a to po půl roce od dodání zboží. Správce daně taktéž poukázal na skutečnost, že jednatel žalobkyně (pan Ťopek) se dobře orientuje v cenách zboží na asijských trzích, neboť do Asie často podniká pracovní cesty. Považoval proto za nestandardní, že dovoz dotčeného zboží nerealizoval sám, anebo zboží nenakupoval od prostředníků, kteří by je prodali za cenu umožňující dosáhnout vyšší obchodní přírážky. Deklarované nákupní ceny zboží vedly k tomu, že žalobkyně dosáhla ve zdaňovacím období roku 2015 hospodářského výsledku ve výši minus 23 656 000 Kč.

[7] K pochybnostem daňových orgánů přispěl dle krajského soudu také způsob, jakým žalobkyně prováděla *platby za zboží*. Žalobkyně sice prováděla platby dodavatelským společnostem bezhotovostně, avšak pouze v částečné výši a výrazně po datu splatnosti. Výše závazků vůči dodavatelským společnostem přitom narůstala rychleji než stav jejich zásob zboží. Dodavatelům často nebylo uhrazeno ani za zboží, které žalobkyně již prodala svým zákazníkům. Krajský soud dále připomněl nestandardní okolnosti vztahující se také k *dopravě zboží*, kdy daňové orgány zjistily, že ve většině případů byla po proclení (z Asie) uskutečněna doprava rovnou do skladu žalobkyně v Hradci Králové, aniž bylo zboží nejprve dodáno jejím dodavatelům. Jednotliví dodavatelé navíc nebyli schopni potvrdit, jak konkrétně přeprava probíhala, nepamatovali si ani okolnosti skladování zboží. Daňové orgány považovaly rovněž za neobvyklé, že mezi žalobkyní a jejími dodavateli nebyly uzavírány *žádné písemné smlouvy* či dohody o dodávkách zboží. Žalobkyně rovněž nepředložila žádnou korespondenci týkající se navazování obchodní spolupráce, přestože se jednalo o obchody v objemech milionů Kč.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání účastníků

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Dle jejího přesvědčení bylo prokázáno naplnění podmínek podvodu na DPH. Ve vztahu k první podmínce, tedy zjištění chybějící daně, stěžovatelka zdůraznila, že daňové orgány chybějící daň po celou dobu daňového řízení neidentifikovaly. Krajský soud se sice ztotožnil se závěry žalovaného, avšak aniž by se přezkoumatelným způsobem vypořádal její žalobní námitky. Krajský soud pouze bez dalšího převzal závěr žalovaného, že pro naplnění první podmínky existence podvodu postačuje popsat nestandardní okolnosti obchodní transakce. Takové pojetí chybějící daně je však dle stěžovatelky v rozporu s relevantní judikaturou Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu. Za zásadní pochybení pak stěžovatelka označila nečinnost správce daně, který se ve vztahu ke společností MCK Import a CFG omezil toliko na vydání výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly. Stěžovatelka zásadně nesouhlasila ani se závěrem krajského soudu, že pro věc není relevantní skutečnost, že žádný z dodavatelů stěžovatelky nebyl k datu podání žaloby nespolehlivým plátcem dle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[9] Dále se stěžovatelka podrobněji věnovala hodnocení jednotlivých skutečností, jež měly prokazovat její vědomost o zasažení obchodních transakcí podvodem na DPH. Pokud se jednalo o nízkou obchodní marži (obchodní přírůžku), stěžovatelka trvala na tom, že propočty správce daně vykazují četné nedostatky a jsou zavádějící. V této souvislosti namítala, že správce daně při výpočtu stanovil běžné režijní náklady selektivně, postupoval chybně i při určení výše obchodní marže, kterou stanovil paušálně. Stěžovatelka považovala za nepřijatelnou také argumentaci krajského soudu stran existence podezřelých okolností v podobě úhrady závazků dlouho po jejich splatnosti (bez vyvození patřičných důsledků – sankce v podobě penále). Rovněž namítala, že pochybnosti správce daně se týkaly toliko dopravy zboží od společností REČAVA a MCK Import, nikoli od dalších dodavatelů. Navíc zpochybnila, že by veškeré dodávky od MCK Import byly dopravovány přímo do jejího skladu v Hradci Králové. Výsledkem svědka bylo naopak prokázáno, že zboží od společnosti MCK Import bylo dodáváno buď přímo stěžovatelce, anebo nejprve do skladu MCK Import a následně stěžovatelce. Krajský soud se pak v této souvislosti nevypořádal ani s tvrzením daňových orgánů, že mezi nákupem a prodejem zboží od společnosti REČAVA uběhla krátká doba (pouze čtyř dnů). Změny v interní struktuře dodavatelů, které krajský soud po vzoru žalovaného rovněž hodnotil jako podezřelou okolnost, byly dle stěžovatelky standardními právními úkony vztahujícími se k vnitřnímu fungování těchto subjektů. Interní záležitosti dotčených subjektů navíc stěžovatelka nemohla jakkoli ovlivnit, včetně skutečnosti, zda dodavateli měli funkční webových stránky.

[10] Stěžovatelka namítala, že krajský soud zatížil napadený rozsudek nepřezkoumatelností, neboť se odmítl zabývat námitkou, že společnost CFG nebyla jejím přímým dodavatelem, a tedy neměla povinnost ověřovat její věrohodnost. Zároveň dle stěžovatelky krajský soud nezohlednil jednotlivé transakce, jež byly uskutečněny v rámci jejího obchodování, a konstatoval, že podvodem na DPH byla zasažena všechna kontrolovaná plnění. Stěžovatelka nesouhlasila ani s dalšími zjištěními daňových orgánů (stran absence smluvní dokumentace, sídla společností na tzv. virtuálních adresách, vzájemná personální propojenost, vedení účetnictví). Ve vztahu k těmto objektivním okolnostem odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu a zopakovala argumentaci obsaženou již v podané žalobě.

pokračování

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v daném případě byla prokázána chybějící daň. Správce daně se nespokojil s pouhou nekontaktností stěžovatelčiných dodavatelů, avšak u společností typu „missing trader“ vůbec nebylo možné ověřit pravdivost jejich daňového tvrzení. K výhradám stěžovatelky vůči jednotlivým objektivním okolnostem žalovaný konstatoval, že tyto tvoří dílčí indicie, které (byť samy o sobě nemusejí být nezákonné) ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Ty v daném případě jednoznačně dle žalovaného prokázaly, že stěžovatelka o zapojení do podvodného obchodního řetězce věděla či vědět mohla a měla. Neučinila žádná přiměřená opatření, kterými by účasti na daňovém podvodu předešla. Jiná plnění než ta, která byla realizována v řetězcích zasažených podvodem, nebyla z nároku na odpočet DPH vyloučena.

[12] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž setrvala na názoru, že správce daně neprokázal existenci podvodného řetězce, neboť nebyla detekována chybějící daň. Žalovaný dle jejího názoru opomněl, že společnosti MCK Import a CFG podaly daňová přiznání a daň zaplatily. Zjištění, jež žalovaný rekapituloval ve vztahu k vědomostnímu testu, nemají dle stěžovatelky oporu ve spisovém materiálu. Stěžovatelka měla za to, že pochybnosti vysvětlila, a tedy o tom, že přijatá zdanitelná plnění bylo možno pokládat v obchodní praxi za běžná, nemohlo být dle jejího názoru pochyb.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Byť se krajský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení, je z jeho obsahu bez pochybností patrné, v čem se ztotožnil se závěry žalovaného a jaké závěry zaujal ve vztahu ke skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí konkrétní projednávané věci (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani žádnou z dílčích námitek nepřezkoumatelnosti. K těmto námitkám se s ohledem na přehlednější provázanost jednotlivých bodů odůvodnění vyjádří níže.

[15] V posuzované věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda ob stojí závěry daňových orgánů a krajského soudu, že se stěžovatelka účastnila transakcí zatížených daňovým podvodem na DPH, o němž věděla či vědět mohla a měla.

[16] Podvodem na DPH judikatura SDEU označuje zejména situace, 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 harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [viz rozsudky SDEU 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; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04 (dále jen „věc Kittel“); a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében keft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-80/11 a C-142/11]. Obdobně podvod na DPH chápe také navazující judikatura Nejvyššího správního soudu, která jej vymezuje jako situaci, kdy jeden z jeho účastníků neodvede vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění

(např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 - 274). Za takové situace je z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156).

[17] Důsledkem zjištěného podvodu na DPH je odeprání nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodem tomu subjektu, který byl do podvodu na DPH zapojen a který o své účasti věděl, anebo alespoň vědět mohl a měl. Samotná existence podvodného či zneužívajícího jednání tedy nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu byl nárok na odpočet daně odeprán. Je nutno zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je nutno na základě objektivních skutkových okolností zkoumat, zda daňový subjekt věděl, anebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a dále zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra).

[18] Ve vztahu k první podmínce stěžovatelka namítala, že daňové orgány a následně i krajský soud v projednávané věci vycházely z toho, že pro konstatování existence podvodu na DPH postačuje popsat nestandardní okolnosti obchodní transakce. Nesprávně dle stěžovatelky vyhodnotily relevantní judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu, dle které je podvodem na DPH třeba rozumět kombinaci chybějící daně a nestandardních okolností.

[19] Dle Nejvyššího správního soudu je však z napadeného rozsudku zřejmé, že krajský soud při posuzování sporných zdanitelných plnění vycházel z relevantní judikatury a zabýval se jak otázkou samotné chybějící daně, tak zjištěnými nestandardními okolnostmi. Dílčí námitku nepřezkoumatelnosti odůvodnění napadeného rozsudku proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou. V souvislosti s uplatněnou argumentací stěžovatelky pak Nejvyšší správní soud připomíná (ve shodě s vyjádřením žalovaného), že podvodem na DPH odůvodňujícím odeprání nároku na odpočet může být i situace, kdy články v řetězci zmizí ještě dříve, než daňové orgány stihnou zasáhnout. V takovém případě je nerozhodné, zda daňový subjekt daň na výstupu vůbec nepřiznal, anebo sice přiznal, avšak stal se nekontaktním bez možnosti ověření přiznané daně, nebo dokonce daň přiznal i uhradil, avšak správnost výše uhrazené daně již nelze z důvodu jeho nekontaktnosti ověřit.

[20] Stěžovatelce je možno v obecné rovině přisvědčit v tom, že pozdější nekontaktnost společností MCK Import a CFG nelze pokládat za okolnost, která by patřila do sféry jejího vlivu, a které by jí tedy bylo možné přičítat k tíži z hlediska naplnění subjektivní stránky účasti na podvodném jednání (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28). Ve vztahu k naplnění objektivní podmínky existence podvodu na DPH ovšem následná nekontaktnost daňového subjektu, který porušil daňové povinnosti, může být okolností svědčící o existenci podvodu (bod 37 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019 - 39). V nyní projednávané věci je pak rozhodné, že daňové orgány nezaložily svůj závěr o existenci podvodu na DPH (včetně chybějící daně) toliko na nekontaktnosti společností stojících na počátku jednotlivých obchodních řetězců, nýbrž na základě souhrnu veškerých zjištěných nestandardních okolností (podrobně popsanych a doložených již ve zprávě o daňové kontrole) důvodně nasvědčujících existenci daňového podvodu, do kterého byly jednotlivé společnosti zapojeny.

[21] Pokud by správce daně v nyní posuzované věci prokazoval chybějící daň toliko s odkazem na nekontaktnost společností MCK Import a CFG, nemohly by jeho závěry obstát.

pokračování

Tak tomu ovšem v souzené věci nebylo. Správce daně se pokoušel aktivně konat a ověřit správnost tvrzení obsažených v daňových přiznáních uvedených společností. To mu však nebylo ze strany společností MCK Import a CFG umožněno. Společnosti MCK Import a CFG nesplnily povinnost dle § 87 daňového řádu, tj. neumožnily zahájit daňovou kontrolu na DPH za příslušná zdaňovací období srpen a září 2015. Ze správního spisu jsou pak v této souvislosti patrné také veškeré další snahy správce daně o zjištění skutečností týkajících se označených dodavatelů: výzvy k podání daňového přiznání, k předložení listin a k prokázání skutečností uvedených v daňových přiznáních, k umožnění zahájení daňové kontroly (podrobněji k tomu viz str. 39 zprávy o daňové kontrole). Ani jeden z uvedených dodavatelů však správci daně neposkytl potřebnou součinnost, správce daně tak nemohl ověřit, zda společnosti přiznaly daň (resp. nárokovaly odpočet daně) ve správné výši. Stěžovatelčině námitce, že správce daně byl ve vztahu ke společností MCK Import a CFG nečinný, tedy nelze přisvědčit.

[22] Správce daně zároveň s ohledem na zjištěné nestandardní okolnosti (dodavatelské společnosti stěžovatelky spojovaly shodné rysy - především sídla na virtuálních adresách, totožná účetní společnost, daňové doklady i dodací listy byly podepisovány shodnou osobou, osoby oprávněné jednat za tyto společnosti vykonávaly funkci pouze formálně, společníky a vlastníky jednotlivých dodavatelských společností byli rodinní příslušníci nebo známí, někteří dodavatelé byli propojeni též finančně) podrobně a přesně popsal mechanismus daňového podvodu spočívající v tom, že stěžovatelka zboží, které pořizovala a dále prodávala v maloobchodní síti, nakupovala přes „sprátelené“ subjekty za ceny, které byly sjednány účelově tak vysoko, aby obchodní přírážka a tím i daňová povinnost na DPH byla významně snížena a přesunula se na subjekty MCK Import a CFG. Tyto společnosti pak sice v daňových přiznáních uskutečnění zdanitelná plnění přiznaly, avšak zároveň v nich (viz mechanismus popsáný v bodě [5] odůvodnění) vykazaly a uplatnily vysoký nárok na odpočet daně a v okamžiku prošetřování správcem daně se staly nekontaktními a uplatněný nárok neprokázaly. Vzhledem k těmto skutečnostem tak nelze krajskému soudu vytýkat, že ve shodě s daňovými orgány dospěl k závěru, že uplatněný nárok na odpočet daně nebyl podložen skutečným přijatým plněním, ale opíral se toliko o formálně vyplněný údaj v daňovém přiznání.

[23] Krajský soud tedy dospěl ke správnému závěru, že sama skutečnost, že společnosti MCK Import a CFG podaly za dotčená zdaňovací období daňová přiznání k DPH a přiznaly v nich uskutečnění zdanitelných plnění ve výši odpovídající daňovým dokladům předloženým stěžovatelkou, nepostačuje za skutkových okolností nyní projednávaného případu k potvrzení, že DPH byla těmito články v uvedených obdobích přiznána řádně. Jak krajský soud správně upozornil k otázce existence „chybějící daně“, není povinností daňových orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl podvod spáchán, avšak postačuje, je-li v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha různých indicií, které má k dispozici (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 - 52, nebo ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015 - 46). Opačný výklad by vedl k tomu, že (hypoteticky) by jakýkoli článek v řetězci, který podal přiznání k DPH, daň uhradil a posléze se stal nekontaktním (a správce daně tak nemůže ověřit, zda byla daň tvrzena ve správné výši), tímto způsobem znemožnil odhalit podvodné jednání. Skupině podvodných daňových subjektů zapojených do řetězce by se tak dostal do rukou mocný nástroj, jímž by daňovou správu učinila „bezzubou“ (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41, ze dne 25. 11. 2021, č. j. 1 Afs 499/2019 - 68, nebo ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021 - 65).

[24] Ke stěžovatelské argumentaci týkající se otázky nespolehlivých plátců Nejvyšší správní soud obecně konstatuje, že okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ jednak v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), jednak v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky), jakož i v době následující, např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33). V daném případě lze tak zcela přisvědčit závěrům krajského soudu, že pro účely posouzení existence skutkových okolností, v nichž spočívá daňový podvod, nehraje roli, zda se společnosti MCK Import a CFG staly nespolehlivými plátcí a kdy konkrétně k tomu došlo. Ani z hlediska naplnění subjektivní stránky účasti na podvodném jednání pak nebyla tato skutečnost daňovými orgány a krajským soudem hodnocena.

[25] Ve vztahu k druhé podmínce nutné pro závěr o účasti na daňovém podvodu, jejíž naplnění stěžovatelka rovněž zpochybňovala, Nejvyšší správní soud opětovně předesílá, že jak daňové orgány, tak krajský soud se otázkou zapojení stěžovatelky do podvodu na dani podrobně a přezkoumatelně zabývaly, a Nejvyšší správní soud se s jejich posouzením ztotožňuje. Stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti s argumentací daňových orgánů a krajského soudu polemizuje pouze v obecné rovině a při formulaci kasačních námitek nereaguje na to, jakým způsobem byly námitky vypořádány v předchozím řízení. Nejvyšší správní soud proto v této souvislosti poukazuje zejména na obsah rozhodnutí žalovaného o odvolání, jakož i obsah zprávy o daňové kontrole č. j. 1626329/17/2701-60563-608301. V ní se správce daně na str. 29 až 38 detailně zabýval veškerými objektivními okolnostmi, které podrobně a přesvědčivě popsal a z nichž dovedl zapojení stěžovatelky do podvodných řetězců.

[26] Ani závěrům krajského soudu vztahujícím se k posouzení jednotlivých objektivních okolností nelze dle Nejvyššího správního soudu nic vytknout. Stěžovatelka si byla vědoma toho, že zboží pořizuje za cenu, která společně s běžnými měsíčními náklady přesahuje dosažené výnosy (tržby), přesto nepřijala žádné opatření. Nadto si musela být vědoma toho, že doprava zboží probíhala nestandardním způsobem a že zboží bylo bezprostředně po jeho proclení dovezeno přímo do skladu stěžovatelky, aniž „prošlo“ přes dodavatelské společnosti. Stěžovatelka se svými obchodními partnery neuzavírala písemné smlouvy, její dodavatelé nadto sídlí na hromadných virtuálních adresách (v mnoha případech totožných) a často adresy svých sídel mění.

[27] K výši obchodní přírážky a stanovení výše běžných režijních nákladů, krajský soud konstatoval, že výpočty provedené správcem daně dávají smysl zejména ve spojitosti s jeho zjištěními ohledně obchodní marže společnosti MCK Import, která byla výrazně vyšší, než (přiznaná) marže stěžovatelky. Krajský soud souhlasil s tím, že výpočty správce daně jsou do jisté míry paušalizující, a tento názor sdílí též Nejvyšší správní soud. Správce daně zahrnul do výpočtu částky z prodeje jakéhokoli zboží v měsících srpen a září 2015, které měla stěžovatelka na skladě. Nemuselo se tedy nutně jednat o prodej zboží, které nakoupila v srpnu a září 2015. Přesto uvedeným výsledkům nelze upřít určitou vypovídací hodnotu. Minimálně totiž vyvolaly značné pochybnosti o tom, proč stěžovatelka nakoupila zboží za deklarované ceny od deklarovaných dodavatelů (jako prostředníků), když sama opakovaně upozorňovala na skutečnost, že s textilním zbožím a bytovými doplňky obchoduje po dlouhou dobu a je profesionálem v oboru. Krajský soud proto důvodně dovozoval, že měl-li jednatel stěžovatelky obchodní kontakty přímo v Asii a na trhu s textilním zbožím a bytovými doplňky se dobře orientoval, z obchodního hlediska nedávalo smysl, že zboží nakupoval přes prostřednictví, mohl-li je pořídit přímo, anebo od prostředníků, jejichž marže by nebyla tak vysoká.

pokračování

[28] Přílehlavá je rovněž argumentace krajského soudu týkající se úhrad závazků stěžovatelky dlouho po jejich splatnosti. Krajský soud stěžovatelce přisvědčil do té míry, že není neobvyklé, aby odběratel dodavatelům dlužil po delší dobu. V daném případě však vzbudilo oprávněné pochybnosti zjištění, že se jednalo o velmi vysoké částky (i s ohledem na celkový obrat jejich dodavatelů, kdy pro některé z nich byla stěžovatelka nejvýznamnějším obchodním partnerem) a po velmi dlouhou dobu. Dodavatelé navzdory tomu stěžovatelce stále zboží dodávali, přestože často neprovedla úhradu ani za zboží, které již prodala svým zákazníkům. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s hodnocením krajského soudu, že i tato zjištění představovala okolnosti relevantní pro závěr o existenci daňového podvodu. Z výpisů z bankovních účtů nadto nebylo zjištěno, že by stěžovatelka dodavatelům hradila za pozdní úhrady penále, jak tvrdila v kasační stížnosti.

[29] Liché je rovněž tvrzení stěžovatelky, že krajský soud přistoupil k otázce dodávek zboží plošně, ačkoli pochybnosti daňových orgánů týkaly toliko dopravy od společností REČAVA a MCK Import. Krajský soud v této souvislosti v odůvodnění napadeného rozsudku poukázal na skutečnost, že část zboží pořizovaného od společnosti MCK Import byla nejprve dopravována do Slaného s celním řízením v Kladně a teprve následně do Hradce Králové. To odpovídá kasační argumentaci stěžovatelky. Pokud se jedná o zboží pořizované od společnosti REČAVA, i v tomto případě krajský soud rekapituloval zjištění daňových orgánů, přičemž zohlednil, že zboží bylo nejprve skladováno ve skladu ve Slaném, ale i v tomto případě uběhla mezi nákupem a prodejem zboží krátká doba (4 dny). Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že ani v tomto případě neshledal důvodnou dílčí námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Je zřejmé, že krajský soud považoval dobu čtyř dnů mezi nákupem a prodejem zboží ve shodě s daňovými orgány za krátkou a že zjištění ohledně dopravy zboží vztahoval pouze k některým dodavatelům (konkrétně k těm, jichž se týkala). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje také se závěry krajského soudu, že uvedená zjištění - ve spojení s dalšími okolnostmi - byla hodnocena jako významné indicie nasvědčující podvodnému jednání, resp. nestandardnosti zasluhující zvýšenou pozornost (ostrážitost) ze strany stěžovatelky.

[30] Dle stěžovatelky krajský soud zatížil napadený rozsudek nepřezkoumatelností také z toho důvodu, že se odmítl zabývat námitkou, že společnost CFG nebyla jejím přímým dodavatelem, a stěžovatelka proto neměla povinnost ověřovat její věrohodnost. Nejvyšší správní soud ani této kasační námitce nepřisvědčil. Krajský soud se uvedenou žalobní námitkou zabýval v bodě 71 odůvodnění rozsudku, přičemž dovodil, že všechny zjištěné okolnosti týkající se vztahů s jejími přímými dodavateli postačují k učinění závěru, že stěžovatelka věděla nebo vědět mohla a měla, že se zapojuje do podvodného řetězce. Stěžovatelčinu povinnost ověřovat věrohodnost nepřímého dodavatele stojícího na počátku podvodného řetězce tak nebyla zdůrazňována ani krajským soudem, ani daňovými orgány.

[31] K řadě doplňujících okolností (společnosti zapojené do řetězce sídlily na virtuálních adresách, často sídlo měnily, neměly webové stránky a neuzavíraly písemné smlouvy) Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že tyto okolnosti sice samy o sobě o existenci daňového podvodu nesvědčí (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019 - 40), podpůrně však doplňují závěr opřený o řadu jiných okolností (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, či ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021 - 41).

[32] Nejvyšší správní soud nepovažoval za nutné zabývat se vypořádáním dalších dílčích okolností, které daňové orgány zjistily v průběhu daňového řízení a které stěžovatelka v řízení

taktéž zpochybňovala (vedení účetnictví u všech společností totožnou účetní společností, vzájemná personální propojenost, změny ve vedení některých dodavatelů ad.). Závěr o odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti stěžovatelky na daňovém podvodu totiž ob stojí již na základě výše uvedeného (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2021, č. j. 6 Afs 145/2021 - 39, či ze dne 11. 2. 2022, č. j. 6 Afs 236/2021 - 47).

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[34] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 11. května 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu