



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **Europea Distribution a. s.**, se sídlem Lidická 544, Lyžbice, Třinec, zastoupen JUDr. Jaromírem Kremerem, advokátem se sídlem Úzká 1108, Orlová - Lutyně, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2018, č. j. 32115/18/5300-21444-700333, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 7. 2019, č. j. 25 Af 45/2018 - 87,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 7. 2019, č. j. 25 Af 45/2018 – 87, **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] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) na základě provedené daňové kontroly před vyměřením daně třemi platebními výměry ze dne 20. 7. 2017 žalobci namísto nadměrných odpočtů uplatňovaných v daňových přiznáních za zdaňovací období leden – březen 2014 vyměřil vlastní daňovou povinnost v souhrnné výši 7.971.162 Kč. Správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet daně z plnění uskutečněných v rámci obchodů s tonery a cartridge značky Canon a HP v celkem 11 řetězcích, neboť v nich zjistil chybějící daň a nestandardní okolnosti obchodování. Žalobce zároveň dle správce daně mohl vědět, že se do podvodných obchodních transakcí zapojil. Odvolání žalobce proti platebním výměrům žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím.

[2] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou. Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dle krajského soudu zjištění správce daně ani ve svém souhrnu nejsou pro závěr o existenci daňového podvodu dostačující.

[3] Okolnost, že dodavatel Butchies, s. r. o. (dále jen „Butchies“), nezveřejňoval v obchodním rejstříku ve sbírce listin účetní závěrky a neměl internetové stránky ani veřejnou reklamu, není dle krajského soudu v žádném případě okolností, která by jakkoli mohla svědčit o podvodu na DPH. To, že je v současné době běžné prezentovat činnost společnosti na internetových stránkách, ještě neznamená, že pokud někdo tak nečiní a vystačí si s jinými běžnými způsoby navazování obchodní spolupráce, jedná zásadně nestandardně. Taková okolnost totiž nevypovídá a nemůže vypovídat nic o jednání dodavatele v době provádění transakcí. Bez dalšího za nestandardní nelze považovat ani to, že společnost Butchies byla „bez podnikatelské historie“, aniž by žalovaný tento závěr jakkoliv specifikoval. Dle krajského soudu není podstatné, že jednatel společnosti Butchies J. H. a jednatel společnosti Maruvio, s.r.o. (dále jen „Maruvio“), R. Š., pocházejí z F. p. R. a osobně se znají, a že L. S., v době realizace případů jediná jednatelka společnosti Vesey, s. r. o. (dále jen „Vesey“), byla družkou J. H., mají spolu dvě děti a v obchodním rejstříku zapsaný shodný trvalý pobyt. Podle krajského soudu je rozumné předpokládat, že pokud spolu určité subjekty spolupracují, velmi pravděpodobně se také znají. Za běžné také krajský soud považuje skutečnost, že pokud mají partneři spolu děti, pravděpodobně také spolu bydlí (žijí) na téže adrese. V řetězci „slovenský dodavatel → Maruvio → Vesey → Butchies → žalobce → odběratel“ proto žalovaný existenci podvodu neprokázal.

[4] U dalších dodavatelů se žalovaný omezil pouze na konstatování, že byli či jsou pro správce daně nekontaktní, sídlí na virtuální adrese a neodvedli do státního rozpočtu daň. To krajský soud považuje za pouhé indicie, které by mohly v případě existence jiných závažných objektivních okolností svědčit o méně standardním způsobu obchodování, samostatně však neobstojí. Z kontextu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný, resp. správce daně, si „vybral“ žalobce jako subjekt, na kterém bude vymáhána daňová ztráta, neboť ostatní účastníci obchodních transakcí jsou pro správce daně nekontaktní. To je ovšem nepřijatelné (jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60).

[5] Pokud žalovaný mezi zjištěné objektivní okolnosti zařadil skutečnost, že mezi společnostmi ExaSoft Holding, a. s. a ExaSoft Czech, a. s. (odběratelé žalobce) a žalobcem existuje smlouva o vzájemné personální spolupráci, společnosti využívají společné prostory v Karviné, společné skladovací prostory, skladovací agendu, společnou výpočetní techniku a vedení účetnictví, dle krajského soudu nijak nezdůvodnil, jak tyto skutečnosti mohou svědčit o existenci podvodu na DPH.

[6] Co se týče srovnání cen s cenami výhradních prodejců HP a Canon, je třeba žalovanému vytknout, že nikterak nezdůvodnil, z jakého důvodu nevycházel také z ceníků jiných výhradních dodavatelů. Ani s námitkami žalobce se dle krajského soudu žalovaný dostatečně nevypořádal. K označení segmentu trhu tiskového spotřebního materiálu za rizikový lze konstatovat pouze tolik, že optikou žalovaného je nutné za rizikové zboží označit téměř každé.

[7] Obchodování bez písemných smluv nelze dle krajského soudu přeceňovat, a to zejména za situace, kdy zboží bylo (bezhotovostně) hrazeno žalobcem až po jeho přijetí (tudíž také až po možnosti jeho kontroly).

[8] Jelikož žalovaný neprokázal ani existenci podvodu, nemohl krajský soud jakkoliv hodnotit vědomost žalobce o účasti na domnělém podvodu. Správce daně zároveň dle krajského soudu nemůže konstatovat chybějící daň jako podmínku existence daňového podvodu, pokud v době blízké přiznání a neuhrazení daně nečiní relevantní úkony k vymožení této daně. Pro nadbytečnost se krajský soud nezabýval žalobními námitkami procesního charakteru, neboť jejich posouzení by nemohlo mít vliv na výsledek řízení. Nadto krajský soud dodal,

že ani nepřijetí rozumných opatření jako součást identifikace vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu nemůže obstát, neboť žalovaný je dovozuje zejména z toho, že nahlédnutím do internetových databází by žalobce mohl zjistit určitou personální provázanost mezi dodavateli, či že dodavatel nemá internetové stránky. Podle krajského soudu však nelze uvedené skutečnosti rozumně považovat za takové, které by žalobci umožňovaly účinně eliminovat jeho účast v podvodu na DPH.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[9] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Poté, co obsáhle shrnuje judikaturu týkající se daňových podvodů, namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost spatřuje ve skutečnosti, že krajský soud se vůbec nezabýval otázkou chybějící daně a přistoupil rovnou ke zkoumání nestandardních okolností, z nichž stěžovatel dovozoval, že chybějící daň je důsledkem podvodu. Na druhou stranu se však krajský soud zabýval ve vztahu k existenci podvodu na dani z přidané hodnoty skutečnostmi (body 24 a 26 napadeného rozsudku), které stěžovatel považuje za relevantní toliko ve vztahu k vědomosti žalobce ohledně účasti v podvodem zasažených transakcích. Tomu nasvědčuje i odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, a konstatování ohledně opatření přijatých žalobcem (bod 86).

[10] Pokud by stěžovatel navzdory uvedenému vycházel z předpokladu, že krajský soud existenci chybějící daně nezpochybnil a považuje ji za nespornou, pak na prokázání existence podvodu na dani klade nepřiměřené požadavky, čímž se dopouští nesprávného posouzení právní otázky.

[11] Dle stěžovatele je prakticky nemožné se stoprocentní jistotou prokázat, že chybějící daň představuje podvod na dani z přidané hodnoty. Tím spíše je podvodný úmysl obtížné prokázat u subjektu, který plní v řetězci úlohu tzv. missing tradera, jehož úkolem je po neuhrazení daně „zmizet ze scény“. Po správci daně proto lze oprávněně požadovat toliko zjištění vnějších projevů tohoto úmyslu, tj. nestandardních okolností, z nichž bude na podvodný úmysl možno s určitou pravděpodobností usuzovat. Pro ilustraci odkazuje stěžovatel na řetězec č. 2, v němž společnost TONER trade s. r. o. (dále jen „TONER“) pořídila zdanitelná plnění z jiného členského státu, která dodala žalobci a neuhradila daň. Pokud následně přestala se správcem daně komunikovat, lze se důvodně domnívat, že jejím účelem bylo neodvedení daně. Tím spíše, že se jednalo o subjekt bez jakéhokoliv dohledatelného materiálního či personálního zázemí, který vznikl krátce před vstupem do posuzovaných transakcí, a nebyla zaznamenána jakákoliv jeho snaha o rozšiřování ekonomické činnosti například prostřednictvím veřejně dostupných nabídek či internetové prezentace.

[12] Stěžovatel dále předkládá úvahy o zásadě nediskriminace a nastiňuje hypotetický příklad dvou subjektů, které oba přijaly plnění, z něhož nebyla v řetězci odvedena daň, přičemž pouze u jednoho z nich byly zjištěny nestandardní okolnosti nasvědčující podvodu. Klade si otázku, zda má být s oběma subjekty jednáno rozdílně, přestože byly stejně neobezřetné. Zjišťování okolností svědčících o podvodu by nemělo být přeceňováno, dle stěžovatele by mělo být vedeno v rovině pravděpodobnosti, zda je chybějící daň spíše důsledkem ekonomického selhání nebo podvodu na dani. Existence podvodu na dani nemá být správcem daně prokazována do té míry, aby o existenci podvodu nepanovaly žádné pochybnosti, ale pouze tak, aby se tento důvod chybějící daně jevil jako pravděpodobnější.

[13] Krajský soud se zabýval okolnostmi transakcí v řetězci č. 1 (slovenský dodavatel → Maruvio → Vesey → Butchies → žalobce → odběratel). Správce daně zjistil krom dalších

okolností osobní vztahy mezi představiteli zahraničního dodavatele a všech tří v řetězci následujících společností. Krajský soud zcela pominul, že se spolu prokazatelně znají i subjekty, které nejsou v řetězci v bezprostředním kontaktu. Stěžovatel neshledává smyslu v obchodování zdanitelného plnění postupně čtyřmi společnostmi, pokud jednatel čtvrté společnosti zná jednatele společnosti první, tím spíše pokud byly všechny tři výše uvedené společnosti krátce předtím založeny v průběhu tří kalendářních měsíců jednou osobou a následně prodány třem osobám, které se navzájem znaly.

[14] Další zjištěné řetězce již krajský soud jednotlivě neposuzoval a souhrnně označil jako pouhé indicie o méně standardním obchodování skutečnost, že dotčení dodavatelé byli či jsou pro správce daně nekontaktní, případně sídlí na virtuální adrese a daně, které jim byly doměřeny, neodvedly do státního rozpočtu. Tyto skutečnosti však stěžovatel ve shodě se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, považuje za zcela dostatečné indicie pro konstatování existence podvodu. K absenci písemných smluv stěžovatel uvádí, že postup, kdy žalobce hradí cenu zboží až po jeho přijetí, nepochybně představoval riziko pro dodavatele zboží, které by za běžných podmínek pravděpodobně bylo smluvně ošetřeno.

[15] Úvaha krajského soudu, že správce daně si „vybral“ žalobce jako subjekt, po kterém bude uplatňována daňová ztráta, neboť ostatní účastníci obchodních transakcí jsou pro správce daně nekontaktní, směřuje dle stěžovatele daleko nad rámec posuzování otázky existence daňového podvodu. Ve fázi zkoumání samotné existence podvodu na dani musí být zohledněny okolnosti obchodování zapojených společností, které se zpravidla nebudou týkat žalobce. Odepření nároku na odpočet pak není otázkou „výběru“ subjektu, po němž bude daň vymáhána, ale výlučně otázkou toho, zda konkrétní subjekt o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl, či vědět měl a mohl.

[16] Vztahem žalobce a společností ExaSoft Holding, a. s. a ExaSoft Czech, a. s. stěžovatel neprokazoval samotnou existenci podvodu, ale skutečnost, že žalobce mohl a měl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, což naopak krajský soud zcela pominul. Stěžovatel nicméně poukázal na nestandardnost, která spočívá v tom, že pokud žalobce jako dodavatel zajišťuje pro tyto společnosti takový objem transakcí, nutně se z jejich pohledu jeví zapojení žalobce do řetězců jako nadbytečné. Ani porovnání cen s cenami výhradních prodejců Canon a HP neprováděl stěžovatel za účelem prokázání podvodu (jehož údajné neprokázání bylo důvodem zrušujícího výroku napadeného rozsudku), ale za účelem zhodnocení subjektivní stránky účasti žalobce v podvodném řetězci. I tato skutečnost je tedy ve vztahu k důvodům napadeného rozsudku irelevantní.

[17] Stěžovatel ve všech případech zjistil, že došlo k daňovému úniku, po němž dodavatel „zmizel ze scény“, nepodával daňová přiznání, byl pro místně příslušného správce daně nekontaktní a jeho registrované sídlo bylo pouze formální. Vedle toho popsal neobvyklé změny jednatelů a společníků zapojených společností, a to i krátce po uskutečnění transakcí se žalobcem, absenci jakékoliv snahy o navazování legitimních obchodních vztahů, personální provázanost některých ze společností zapojených v podvodných řetězcích transakcí, přičemž se jednalo o společnosti vzniklé krátce před uskutečněním prošetřovaných transakcí. Tím prokázal existenci podvodu.

[18] Závěr krajského soudu, že pro konstatování podvodu je třeba, aby správce daně činil relevantní úkony k vymožení chybějící daně, nemá žádnou oporu v judikatuře a krajský soud jej nijak neodůvodnil. Chybějící daň nemusí být v případě některých podvodů stanovena ani přesně vyčíslena, což taktéž závěru o podvodném jednání nebrání, třebaže ji nebude možné

vymáhat. Vymáhání daně po subjektu v pozici missing trader by navíc mělo toliko formální charakter, neboť by z povahy věci nemohlo vést s úspěchem ke sledovanému cíli. Požadavek krajského soudu proto stěžovatel pokládá za neopodstatněný.

[19] Vedle důvodu zrušení napadeného rozhodnutí se krajský soud vyjádřil také k opatřením přijatým žalobcem a uvedl, že „*ani nepřijetí rozumných opatření jako součást identifikace vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu nemůže obstát*“. K tomu stěžovatel uvádí, že opatření přijatá žalobcem musí být zkoumána až v kontextu okolností o vědomosti žalobce o podvodu na dani. K těm se krajský soud nemohl kvalifikovaně vyjádřit, pokud se omezil toliko na přezkum existence podvodu.

[20] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku. Dle žalobce se stěžovatel nechává vést pouhými předpoklady a spekulacemi, které navíc omezují pouze na dodavatele TONER, s nímž proběhla pouze jedna z desítek transakcí. Stěžovatel pomíjí, že v řetězci č. 1 byla identifikována chybějící daň u společnosti Maruvio v souvislosti se zbožím (paměťové karty), které s obchody se žalobcem nesouvisí. Není ani zřejmé, jaké kroky učinil správce daně u ostatních odběratelů před vyměřením daně žalobci. Za zdaňovací období říjen 2013 přitom správce daně totožnou obchodní transakci se společností Butchies za použití stejných kontrolních mechanismů nerozporoval. Stejně tak správce daně nerozporoval ani desítky dalších obchodních případů se stejnými dodavateli v hodnotě desítek milionů Kč v průběhu roku 2013.

[21] Stěžovatel i správce daně jsou dle žalobce povinni zkoumat charakter případné chybějící daně a existenci daňového podvodu řádně prokázat. Výsledky daňových řízení nemohou být postaveny na pravděpodobnosti, jak žalovaný uvádí v kasační stížnosti. Změny sídla, společníka či jednatele dle žalobce nijak nevypovídají o úmyslu neodvést daň či snaze vyhnout se kontaktu se správcem daně. Všichni přímí dodavatelé byli pro žalobce v době obchodování kontaktní a jejich případnou následnou nekontaktnost mu nelze klást k tíži.

[22] Velkoobchodní transakce žalobce ve většině případů neuzavírá na základě internetové prezentace, či prostřednictvím e-shopu, kde nelze vyjednávat o obchodních podmínkách. Existence či neexistence internetových stránek o plnění daňových povinností ničeho nevypovídá. Využití služeb tzv. virtuálního sídla, které statisticky má každá sedmá společnost zapsaná v obchodním rejstříku, nemá v kontextu obchodní strategie absolutně žádnou vazbu na to, zda si společnost následně bude nebo nebude plnit své daňové povinnosti. Ostatně i společnost v holdingu žalobce tuto službu v minulosti využila.

[23] Žalobce nebyl s žádným článkem v řetězci personálně propojen. Propojenost dodavatelů se týkala pouze řetězce č. 1 a dle žalobce je logické, že pokud se dotčené osoby znaly, navázaly obchodní spolupráci. Jednalo se nadto pouze o známost, nikoliv propojenost v tom smyslu, že by tatáž osoba figurovala v několika článcích téhož řetězce.

[24] Z judikatury Nejvyššího správního soudu dle žalobce vyplývá, že např. nezveřejnění účetní závěrky či neuzavření písemné smlouvy samo o sobě není způsobilé navodit jakoukoli souvislost s možným podvodným jednáním (rozsudky ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, a ze dne 7. 8. 2019, č. j. 5 Afs 263/2018 - 51). Žalobce standardně obchoduje bez uzavření písemné smlouvy. Žalobce s daným zbožím obchoduje dlouhodobě a nikdy se nesetkal s padělkami.

[25] Závěrem žalobce uvádí, že z jeho pohledu se uvedené obchody nijak nelišily od podobných obchodů, kterých provedl statisíce. Správce daně však neprojevil sebemenší zájem

o to zjistit, jakým způsobem žalobce běžně obchoduje. Žalobce na tyto skutečnosti upozornil v odvolání, nicméně stěžovatel je účelově ignoroval.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[26] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[27] Po posouzení obsahu kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou stěžovatel spatřuje v tom, že se krajský soud výslovně nezabýval otázkou, zda byla v nynějším případě zjištěna chybějící daň.

[29] K chybějící dani krajský soud nejprve v bodě 18 napadeného rozsudku uvedl, že „*aby mohl žalovaný učinit závěr o nepřijetí dostatečných opatření, musel nejdříve zjistit existenci podvodného řetězce subjektů a chybějící daň*“. Poté se již krajský soud zabýval konkrétními okolnostmi předmětných obchodů, z nichž stěžovatel dovodil existenci podvodu, a v bodě 22 napadeného rozsudku uzavřel, že „*z kontextu celého rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že žalovaný, resp. správce daně, si „vybral“ žalobce jako subjekt, po kterém bude uplatňována ona daňová ztráta*“. Krajský soud se tedy otázkou chybějící daně zabýval, třebaže tak učinil relativně stručně. Ovšem i v žalobě žalobce zpochybnil existenci chybějící daně toliko v řetězci č. 1, a to pouze obecnými námitkami, které nijak nereagují na logickou argumentaci stěžovatele v napadeném rozhodnutí. Žalobce se domnívá, že daň, která byla společnosti Maruvio doměřena (a nezaplacena), se týká jiných transakcí s jinými produkty. K tomu stěžovatel v bodech 196 – 200 napadeného rozhodnutí uvádí, že společnost Maruvio vznikla v důsledku prodeje tonerů, které předtím pořídila v jiném členském státě, v tuzemsku vysoká daňová povinnost. Tuto povinnost v daňovém příznání uměle snížila na minimální hodnotu uplatněním odpočtu DPH na vstupu z porřízení paměťových SD karet v podvodném řetězci od jiného dodavatele (vystupovala v pozici tzv. cross invoicera). Po vyloučení takto podvodně uplatněných odpočtů v daňovém řízení měla společnost Maruvio povinnost zaplatit daň v souvislosti s obchody v řetězci, jehož účastníkem byl i žalobce. Souvislost chybějící daně a dotčených obchodů je tedy nepochybná. Ostatně bylo by obecně absurdní vyloučit souvislost chybějící daně z konkrétních obchodů, z nichž měla být daň příznána a odvedena, pouze tím, že daňový subjekt v daňovém příznání uplatní také odpočty v odpovídající výši z jiných, podvodných či fiktivních plnění.

[30] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je v otázce existence chybějící daně v rozsahu žalobních bodů přezkoumatelný a mohl přistoupit k věcnému přezkumu důvodů zrušujícího výroku napadeného rozsudku.

[31] Z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH (jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice) nebo zneužití práva. Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63). Teprve poté, kdy správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, je možné přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55).

[32] Pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4., 2019, č. j. 7 Afs 321/2018 - 80).

[33] Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu. Pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci, nepřiznat nárok na odpočet z důvodu existence daňového podvodu bude zpravidla předčasné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43).

[34] Závěr o existenci podvodu na dani tudíž nebude možné učinit pouze vážením pravděpodobnosti, zda je chybějící daň spíše důsledkem ekonomického selhání nebo podvodného úmyslu, jak předestírá stěžovatel v kasační stížnosti. Správce daně musí vždy zjistit takové okolnosti, které svědčí důvodné domněnce podvodu, třebaže například právě pro nekontaktnost dotčených subjektů nebude vždy možné prokázat všechny podrobnosti uskutečněného obchodování.

[35] Není zřejmé, kam stěžovatel míří porovnáváním dvou stejně neobezřetných subjektů, z nichž pouze jeden se účastnil obchodů zasažených podvodem na dani. Je proto možné opakovaně zdůraznit, že pokud správce daně žádné nestandardní okolnosti u jednoho ze subjektů (či jeho obchodních partnerů) nezjistí, nelze takovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně.

[36] S ohledem na povahu věci a vše shora uvedené je třeba dodat, že okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost

dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami).

[37] Nekontaktnost jednotlivých článků řetězce, ke které došlo až po uzavření obchodů, zřejmě nelze klást žalobci k tíži z hlediska subjektivní stránky účasti na podvodném jednání, pokud není prokázáno, že o ní věděl. Ve vztahu k objektivní existenci podvodného řetězce však platí, že nekontaktnost subjektu, který porušil své daňové povinnosti a počal být nekontaktním v bezprostřední časové návaznosti na obchodní transakce, které byly porušením povinností zasaženy, může být okolností svědčící o existenci podvodu.

[38] Co se týče splnění jednotlivých podmínek pro možnost konstatovat existenci daňového podvodu v nynějším případě, správce daně identifikoval ve všech řetězcích chybějící daň, která je spojená právě s obchodováním v tom kterém řetězci. Zároveň se podle všeho nejedná o situaci, kdy by daňoví dlužníci byli pro správce daně kontaktní a existovala reálná možnost vymoci daň nebo ověřit jiné skutečnosti u těchto společností. Naopak, většina společností, u nichž byla v řetězcích zjištěna chybějící daň, byla pro správce daně nekontaktní. Výjimkou byla společnost Maruvio v řetězci č. 1, které se podařilo daň doměřit, a společnost Life Fashion Praha s. r. o. v řetězci č. 10, jež byla prostřednictvím svého jednatele kontaktní. Ani jedna z těchto společností však přesto daň neuhradila.

[39] Zbývá proto posoudit, zda chybějící daň je důsledkem podvodného jednání, tedy zda správce daně vylíčil řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Kasační soud zde připomíná, že takové okolnosti nemusí být (hodnoceno jednotlivě) nezákonné ani samy o sobě podezřelé. Podstatné je, že z jejich souhrnu lze téměř vyloučit, že by se jednalo o běžné obchodování v dotčené oblasti podnikání, a lze tedy existenci podvodu důvodně předpokládat.

[40] Závěry napadeného rozhodnutí, že řetězce byly zatíženy daňovým podvodem, ve světle skutečností zjištěných správcem daně dle Nejvyššího správního soudu obstojí. Krom chybějící daně a nekontaktnosti většiny dodavatelských subjektů (u společnosti TONER v řetězci č. 2 se v měsíci, kdy byly obchody uskutečněny, stal jednatelem maďarský občan; jednatel společnosti PPRICE s. r. o. v řetězcích č. 3 - 5 měl hlášen trvalý pobyt na adrese městského úřadu; jednatelem společnosti OK Potřeby Kancelar s. r. o. v řetězcích č. 6 - 9 je italský občan), v řetězcích č. 2 - 9 ve všech případech dodavatelské společnosti vznikly bezprostředně před uzavřením obchodů na konci roku 2013 nebo v průběhu tohoto roku. Společnosti mají svá sídla zapsána na virtuálních adresách a obchodování nebylo podloženo žádnými písemnými smlouvami.

[41] Co se týče personálního propojení mezi společnostmi v řetězci č. 1 (slovenský dodavatel → Maruvio → Vesey → Butchies → žalobce → odběratel), úvahy správce daně a stěžovatele o nestandardnosti uvedených transakcí jsou odpovídající. Obecný závěr krajského soudu, že pokud spolu určité subjekty spolupracují, velmi pravděpodobně se také znají, je poněkud zavádějící. Co je důležité, správce daně zjistil, že se osobně znají také jednatel Butchies J. H. a jednatel a společník slovenského dodavatele P. R.. Za těchto okolností je skutečně možné ve shodě se stěžovatelem hodnotit jako nestandardní, pokud je zboží obchodováno postupně přes dvě další společnosti, které byly založeny krátce předtím jednou osobou (stejně jako Butchies) a v nichž taktéž figurují osoby, které prokazatelně J. H. znají.

[42] Jednatel společnosti Life Fashion Praha s. r. o. v řetězci č. 10 M. Ď. byl pro správce daně kontaktní do října roku 2014, od té doby již nespolupracoval a požadované doklady nedodal. Ve věci obchodů s žalobcem dle jeho výpovědi neproběhlo žádné osobní jednání ani nebyly

uzavřeny písemné smlouvy. Společnost neúčtovala o přepravě zboží ani nedisponovala žádným manipulačním zařízením. M. Ď. byl kromě toho zaměstnancem společnosti LIBERTY CZ GROUP, a. s., jejímž jednatelem byl italský občan R. E., který byl zároveň jednatelem italského dodavatele v tomto řetězci a jednatelem jiného dodavatele žalobce, společnosti OK Potřeby Kancelar s. r. o. v řetězcích č. 6 - 9. I tyto okolnosti svědčí o nestandardním průběhu obchodování.

[43] V řetězci č. 11 pak jednatel dodavatele SLOVOTHERM CZ s. r. o., slovenský občan R. I., správci daně odmítl podat svědeckou výpověď a nedoložil ani žádné doklady o uskutečněných obchodech s žalobcem. U této společnosti správce daně zjistil chybějící daň, byla založena krátce před uskutečněním obchodů a měla pouze formální sídlo.

[44] Skutečnosti zjištěné správcem daně tak ve svém souhrnu nasvědčují důvodné domněnce, že cílem obchodů bylo ve všech případech ze strany některého z článků řetězce získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňových předpisů.

[45] Obecně je samozřejmě nepřijatelné, aby správce daně upřednostnil vybrání daně u daňového subjektu pouze proto, že je to z hlediska vymahatelnosti jednodušší než ji vybrat u toho subjektu, který daň skutečně neodvedl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60). Kasační soud zde dále uvedl, že nebyla-li na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět. Z uvedeného *a contrario* a z výše citované judikatury pak vyplývá, že naopak v případě existence daňového podvodu a praktické nemožnosti daň získat u dlužníka v pozici tzv. missing tradera (např. právě pro jeho nekontaktnost), lze odeprít nárok na odpočet tomu subjektu, který věděl či vědět měl a mohl o tom, že se účastní plnění zatíženého podvodem. Subjektivní stránka účasti daňového subjektu na podvodném jednání je ovšem již jinou otázkou, než samotná existence daňového podvodu.

[46] Stejně tak pokud krajský soud stěžovateli vytýká pochybení při srovnání cen, za něž bylo zboží v řetězcích obchodováno, s cenami výhradních prodejců HP a Canon, zabývá se otázkami, které správce daně a žalovaný hodnotili při zkoumání subjektivní stránky účasti žalobce na podvodném jednání (tedy zda o své účasti žalobce měl a mohl vědět), a nikoliv při zkoumání existence podvodu.

[47] Vztah žalobce a společností ExaSoft Holding, a. s. a ExaSoft Czech, a. s. stěžovatel zmínil také v oddíle napadeného rozhodnutí, v němž pojednává o existenci podvodu (bod 62). Ve shodě s krajským soudem tak je nutné konstatovat, že o existenci podvodu tato okolnost nic nevypovídá. V kasační stížnosti stěžovatel dále uvádí, že pokud žalobce jako dodavatel zajišťuje pro tyto společnosti takový objem transakcí, nutně se z jejich pohledu jeví zapojení žalobce do řetězců jako nadbytečné. Takový závěr je však spekulativní a nepodložený. Lze si představit, že „přidaná hodnota“ žalobce tkví právě v tom, že pro uvedené společnosti zajišťuje nákup zboží. Ve vztahu k existenci podvodu se však jedná o otázku okrajovou.

[48] Krajský soud proto pochybil v závěru, že správce daně v nynějším případě neprokázal ani existenci podvodného jednání v řetězci společností, které se dotčených obchodů účastnily. Jelikož tento závěr byl nosným důvodem zrušení napadeného rozhodnutí, nemůže napadený rozsudek obstát.

[49] V závěru napadeného rozsudku krajský soud uvádí, že jelikož žalovaný neprokázal ani existenci podvodu, nemohl krajský soud jakkoliv hodnotit vědomost žalobce o účasti

na domnělém podvodu. Hned nato ovšem dodává, že ani nepřijetí rozumných opatření jako součásti identifikace vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu nemůže obstát, neboť žalovaný je dovozuje zejména z toho, že nahlédnutím do internetových databází by žalobce mohl zjistit určitou personální provázanost mezi dodavateli, či že dodavatel nemá internetové stránky. Krajský soud tedy fakticky vědomost žalobce o účasti na daňovém podvodu (poté, kdy předesílá, že se jí zabývat nebude) zkoumá. Činí tak ovšem zcela nedostatečně, neboť subjektivní stránkou účasti žalobce v podvodných řetězcích se stěžovatel rozsáhle zabývá v bodech 64 – 116 napadeného rozhodnutí a své závěry neodůvodňuje pouze personální provázaností mezi dodavateli seznatelnou z internetových databází a absencí internetových stránek dodavatelů. Bude tedy na krajském soudu, aby v dalším řízení tuto otázku důkladněji posoudil

[50] Nejvyšší správní soud závěrem výslovně upozorňuje, že nijak nepředjímá, jak se krajský soud věcně vypořádá s tím, zda žalovaný prokázal, že žalobce věděl nebo vědět mohl a měl o tom, že řetězce byly podvodným jednáním zatíženy, eventuelně s dalšími námitkami procesního charakteru.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vyjádřeným výše.

[52] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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.

V Brně dne 20. srpna 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu