



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **R - Finance a.s.**, IČ 27828450, se sídlem Petra Kříčky 3106/14, Ostrava, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40279/16/5300-22441-711458, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2020, č. j. 22 Af 101/2016 - 85,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2020, č. j. 22 Af 101/2016 - 85, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40279/16/5300-22441-711458, žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“)

- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2443529/15/3201-50523-801143,
- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2443846/15/3201-50523-801143,
- ze dne 27. 7. 2015, č. j. 2455504/15/3201-50523-801143,
- ze dne 27. 7. 2015, č. j. 2455541/15/3201-50523-801143,
- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2481853/15/3201-50523-801143,
- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2490227/15/3201-50523-801143,
- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2490626/15/3201-50523-801143.

[2] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání shrnul, že správce daně žalobkyni neuznal nárok na odpočet daně uplatněný podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění přijatých od obchodních korporací Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o. a MIRO TRADE s.r.o., a to za nákup betonářské oceli v měsících červen až prosinec 2012. Žalovaný připomněl, že podle správce daně obchodní transakce mezi zmíněnými společnostmi neodpovídaly běžným obchodním zvyklostem a s přihlédnutím k objektivním skutečnostem a vazbám mezi zúčastněnými subjekty lze mít za prokázanou vědomost žalobkyně, že se nákupem betonářské oceli účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.

[3] Žalovaný uvedl, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z posuzovaných plnění a podle judikatury Soudního dvora Evropské unie jí tak lze odmítnout uplatněný nárok na odpočet daně jen tehdy, kdyby věděla nebo mohla a měla vědět, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem. Žalovaný v první řadě odkázal na obchodní řetězec identifikovaný správcem daně, v němž obchodní korporace BUSH TRADE s.r.o., FERST CZ, s.r.o., KON-energetika s.r.o., EXPO IMPO TRADE OSTRAVA s.r.o. „v likvidaci“, VARSITY INVEST s.r.o., Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o. a MIRO TRADE s.r.o. prodávala zboží žalobkyni, která je dále dodávala obchodním korporacím FISTR TRADE s.r.o., ARDOR Sp. z o.o. a Flumen s.r.o. Ve všech případech nákupu zboží žalobkyní od obchodních korporací Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o. a MIRO TRADE s.r.o. bylo místo plnění podle § 7 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v tuzemsku.

[4] Žalovaný uvedl, že obchodní korporace Invest reality trade s.r.o. má v obchodním rejstříku evidovanou adresu sídla, kde nemá zázemí k podnikání a kde není kontaktní. Ode dne 23. 10. 2012 se stal jednatelem Radek Moc, jehož adresa trvalého pobytu je v sídle Magistrátu města Opavy. Společnost ve Sbírce listin obchodního rejstříku nezveřejňuje účetní závěrky. Od 18. 4. 2012 do 27. 4. 2015 byla společnost registrována k dani z přidané hodnoty. Ke druhému čtvrtletí roku 2012 daňová správa zahájila postup k odstranění pochybností, společnost však nedoložila požadované dokumenty. Ke třetímu čtvrtletí roku 2012 daňová správa zahájila daňovou kontrolu, při které však společnost nespolečně pracovala. Ke dni 15. 9. 2014 činil nedoplatek Invest reality trade s.r.o. na dani z přidané hodnoty 6 milionů Kč.

[5] K obchodní korporaci CONEDERE s.r.o. žalovaný uvedl, že sídlí na virtuální adrese a je nekontaktní. Zaměstnankyně provozující virtuální kancelář odmítla poskytnout správci daně jakoukoliv informaci o společnosti. Společnost byla registrována k dani z přidané hodnoty ode dne 5. 4. 2012 do dne 14. 10. 2014, přiznání k dani z přidané hodnoty podávala v zákonné lhůtě, přičemž přijatá a uskutečněná plnění vykazovala v přibližně stejné výši. Ke zdaňovacímu období čtvrtého čtvrtletí roku 2012 správce daně se společností zahájil postup k odstranění pochybností, přičemž společnost mu nepředložila požadované dokumenty. Správce daně stanovil společnosti daň za toto období podle pomůcek. Společnost stanovenou daň nezaplatila a ke dni 14. 10. 2014 činil její nedoplatek na dani z přidané hodnoty 10,6 milionu Kč.

[6] K obchodní korporaci MIRO TRADE s.r.o. žalovaný sdělil, že nesídlí na adrese evidované v obchodním rejstříku a ve Sbírce listin nezveřejňuje účetní závěrky. Společnost byla registrována k dani z přidané hodnoty od 10. 11. 2008 do 30. 7. 2014 a v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí roku 2012 uvedla přijatá zdanitelná plnění v tuzemsku a dodání zboží v tuzemsku, aniž by však bylo možné ověřit, zda se jednalo o plnění žalobkyni, neboť společnost na výzvu správce daně nedoložila daňovou evidenci ani daňové doklady. Společnost měla ke dni 14. 10. 2014 nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši

pokračování

100.000 Kč. Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem žalovaný dovedl existenci daňového podvodu.

[7] K otázce, jestli lze žalobkyni považovat za účastnici daňového podvodu, žalovaný dovedl, že mohla vědět o své účasti na podvodném obchodním řetězci. Obchodní korporace Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o. a MIRO TRADE s.r.o. s žalobkyní obchodují ve velmi krátkých časových intervalech, po několika málo obchodních transakcích obchodní spolupráci ukončují a stávají se nekontaktními. Nadto, všechny tři dodavatelské společnosti zastupoval na základě plné moci M. V. Žalobkyně v průběhu šesti měsíců změnila tři dodavatele betonářské oceli, které vždy zastupovala stejná osoba. Jednotlivé obchodní případy přitom probíhaly stejně. Na počátku řetězce vždy stojí nekontaktní subjekt, který plní toliko formální povinnost podat příznání k dani z přidané hodnoty, aniž by hradil daňovou povinnost. Všechny tři zmíněné společnosti měly stejné dodavatele i odběratele. Ve všech obchodních případech byl dodavatel s odběratelem dohodnutý na ceně, kterou následně zmíněné společnosti snižovaly. Jeden dodavatel přitom postupně nahrazoval druhého, přičemž za něj vždy jednal M. V., a to i dříve, než k tomu měl od statutárního orgánu plnou moc.

[8] Podle žalovaného ve všech případech mezi obchodními korporacemi Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o., MIRO TRADE s.r.o. a žalobkyní docházelo ke snižování cen dodavateli. Cena, za kterou žalobkyně kupovala betonářskou ocel od zmíněných dodavatelů, byla ve výsledku nižší než cena udávaná výrobcem hutního materiálu ArcelorMittal Ostrava a.s. Žalobkyně si musela být vědoma, že výsledné ceny jsou velmi nízké, přičemž vzájemné sjednávání a snižování cen vyplynulo i ze svědeckých výpovědí pana V. a Š., jakož i z odposlechů a záznamů telekomunikačního provozu. Podle rámcových smluv měly být ceny v jednotlivých kupních smlouvách určeny podle ceníku prodávajícího v příslušném období. Vzhledem k tomu, že součástí spisového materiálu nejsou ceníky ani kupní smlouvy, není jasné, jak si strany cenu sjednaly. Nadto, podle rámcových smluv měly být jednotlivé dodávky plněny na základě písemných či e-mailových objednávek. Žádné objednávky však žalobkyně nepředložila. Stejně tak žalobkyně nepředložila žádné certifikáty či atesty, kterými měli podle rámcové smlouvy disponovat dodavatelé. V předmětných smlouvách rovněž chybí ustanovení o zajištění závazku či záruky za vady zboží. Další objektivní okolnost, která podle žalovaného svědčí o pasivním přístupu žalobkyně ke zmíněným obchodním transakcím, spočívá v tom, že její předseda představenstva neznal jednatele svých obchodních partnerů a ani si neověřil, kdo zmocnil M. V. k zastupování dodavatelů.

[9] Vzhledem k popsaným okolnostem měla žalobkyně podle žalovaného povinnost přijmout rozumná opatření, aby se vyhnula účasti na daňovém podvodu. S betonářskou ocelí obchodovala teprve od roku 2012 a jednalo se pro ni o neznámé odvětví. Tím spíše však měla věnovat pozornost ověřování dodavatelů a průzkumu trhu. Žalobkyně ostatně mohla podle § 109a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty uhradit za své dodavatele daň sama. Žalovaný zopakoval, že obchodní korporace Invest reality trade s.r.o. a MIRO TRADE s.r.o. v obchodním rejstříku nemají zveřejněné účetní závěrky, které jsou podstatné pro rozhodování o navázání obchodní spolupráce. Žalobkyně neměla žádné reference o obou ze zmíněných dodavatelů a betonářská ocel představuje z hlediska podvodů na dani z přidané hodnoty rizikovou komoditu. Žalobkyně nepřijala ani žádná smluvní opatření, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. Předseda představenstva žalobkyně podle žalovaného nejednal s péčí řádného hospodáře, neboť si neověřoval informace ani způsob fakturace dodavatelů. Předseda představenstva žalobkyně spoléhal na informace od P. S., který zajišťoval logistické a marketingové služby, přičemž i z podkladů získaných z vyšetřování od Policie České republiky vyplývá, že oba přinejmenším mohli vědět, že se účastní podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný uzavřel, že si žalobkyně v posuzovaných obchodních transakcích nepočínala obezřetně a zodpovědně,

ignorovala nestandardní okolnosti věci, a proto neprokázala nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění uvedených na fakturách vystavených obchodními korporacemi Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o., MIRO TRADE s.r.o.

[10] Rozsudkem ze dne 10. 5. 2018, č. j. 22 Af 101/2016 - 54, Krajský soud v Ostravě zrušil uvedené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Hlavním důvodem pro zrušení rozhodnutí byla podle krajského soudu skutečnost, že žalovaný měl použít zákonného institutu ručení, nikoliv judikaturně dovozeného institutu neuznání odpočtu z důvodu účasti na daňovém podvodu. Tento rozsudek však zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018 - 49. V zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že úvaha krajského soudu o přednosti institutu ručení je v projednávané věci nesprávná. Institut ručení se totiž uplatní až ve fázi placení daně, zatímco institut neuznání daňového odpočtu se uplatňuje již ve fázi stanovení výše daně. Uvedené instituty tedy nejsou ve vzájemném konfliktu a v projednávané věci přicházel v úvahu pouze institut neuznání odpočtu, který žalovaný uplatnil.

[11] Následně Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 23. 4. 2020, č. j. 22 Af 101/2016 - 85, rozhodnutí žalovaného opět zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto rozsudku krajský soud nejprve citoval judikaturu Soudního dvora a Nejvyšší správního soudu týkající se existence kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty a prokazování vědomosti jednotlivých článků řetězce o jejich účasti na podvodném jednání. Dále nepřisvědčil žalobním námitkám o nedostatečné identifikaci chybějící daně ohledně předmětných plnění poskytnutých žalobkyní, o nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí kvůli jeho strohým skutkovým závěrům a nevyporádání odvolací námitky týkající se výše ceny hutního materiálu při jeho prodeji insolvenčnímu správci, o absenci údajů o cenách dodávek od společnosti ArcelorMittal Ostrava, a.s. ve spisovém materiálu při porovnání cen, za které žalobkyně prodávali zboží jiní dodavatelé, jakož i o použití nezákonných důkazních prostředků v důkazním řízení.

[12] Naproti tomu však krajský soud dospěl k závěru, že některé odvolacím orgánem uvedené okolnosti nelze považovat za takové, které by ani v souhrnu mohly vypovídat o vědomosti žalobkyně o zapojení do daňového podvodu. Podle krajského soudu totiž žalobkyně předložila racionální vysvětlení skutečnosti, že pan V. zastupoval tři její obchodní partnery. Podle žalobkyně tomu tak bylo proto, že tento zastupoval v jiných transakcích společnost Invest reality trade s.r.o., což bylo pro žalobkyni dobrou referencí a s panem V. měla již dobré zkušenosti. Toto vysvětlení přitom žalovaný nijak racionálně nevyvrátil. Lichá je podle krajského soudu také výtka žalovaného, že žalobkyně osobně neznala jednatele dodavatelů. Právě v návaznosti na výše uvedené bylo totiž na žalovaném, aby vysvětlil, v čem tato okolnost, při nevyvrácení verze žalobkyně, mohla svědčit o existenci podvodu. Nelze přitom zcela opomenout významnou skutečnost, že jménem žalobkyně jednal v předmětných transakcích vždy pan S. Krajský soud přisvědčil žalobkyni také ohledně závěru žalovaného o neprokázání tvorby cen. Žalobkyně totiž opět předložila relevantní skutkovou verzi, tedy, že tvorba cen s ohledem na obvyklou praxi v oboru probíhá zejména prostřednictvím komunikace po telefonu a na podkladě písemných objednávek, což žalovaný nijak nevyvrátil.

[13] Za zásadní považoval krajský soud námitku vycházející ze skutečnosti, že žalobkyně měla v předmětném období osm dodavatelů, přičemž se všemi obchodovala za obdobných podmínek, a jen tři z nich se podle žalovaného účastnili na daňových podvodech. K této námitce se přitom žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nevyjádřil, ačkoli v zásadě shodná argumentace byla uplatněna již v odvolání.

[14] Jako zcela důvodnou shledal krajský soud také námitku, že žalovaný se nepřezkoumatelným a nesprávným způsobem vypořádal s důkazními návrhy žalobkyně. Týká

pokračování

se to zejména neprovedení důkazu výsledkem zaměstnankyně žalobkyně paní S. Je totiž zcela nepřijatelné, pokud žalovaný odmítl provést důkaz pouze s ohledem na skutečnost, že žalobkyně měla možnost navrhnout provedení tohoto důkazu již v řízení před správcem daně. Takové odůvodnění odporuje zásadě jednoty řízení, jakož i právu daňového subjektu v průběhu celého daňového řízení navrhnout důkazy k prokázání svých tvrzení. Irelevantní je také žalovaným zmiňovaná skutečnost, že osoba navržená jako svědek není uvedena ani ve směrnicí žalobkyně a žalovanému není zřejmé, jakým způsobem by mohla potvrdit preventivní opatření učiněná žalobkyní. Právě uvedené by totiž žalovaný mohl ověřit výsledkem navržené osoby. Neprovedení navrhovaného důkazu je tak podle krajského soudu vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[15] Proti tomuto novému rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[16] V doplnění kasační stížnosti učiněném v měsíční lhůtě, jež byla stanovena ve výzvě soudu, stěžovatel namítl, že krajský soud se objektivními okolnostmi svědčícími o zaviněné účasti žalobkyně na daňovém podvodu zabýval pouze povrchně a izolovaně. Stěžovatel je přitom toho názoru, že zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu spolehlivě prokazují, že žalobkyně přinejmenším mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. Krajský soud se přitom vůbec nezabýval skutkovými zjištěními správce daně ve zprávě o daňové kontrole, kde jsou tyto okolnosti přesvědčivě popsány a jsou tam i vyvráceny některé námitky žalobkyně.

[17] Stěžovatel taktéž rozporoval závěr krajského soudu, podle něhož žalobkyně přednesla relevantní skutkovou verzi, která nebyla vyvrácena. Podle stěžovatele důkazní břemeno správce daně nejde tak daleko, aby musel vyvracet každé tvrzení účastníka, i když nemá vůbec žádnou oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Povinností správce daně pouze je na základě přesvědčivých objektivních okolností prokázat, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu vědět měl a mohl, což v projednávané věci učinil.

[18] Stěžovatel odmítl i závěr krajského soudu o tom, že se dostatečně nevypořádal s námitkou vycházející ze skutečnosti, že žalobkyně měla v rozhodné době osm dodavatelů, přičemž se všemi obchodovala za obdobných podmínek, avšak podvody údajně páchali pouze tři z nich. Stěžovatel odkázal na bod 37 žalobou napadeného rozhodnutí, v němž tuto námitku vypořádal odkazem na stránky 9 až 15 zprávy o daňové kontrole. Z ní přitom vyplývá, že mezi uvedenými dodavateli existovaly významné rozdíly.

[19] Stěžovatel se neztotožnil ani se závěrem krajského soudu o tom, že nedostatečně odůvodnil neprovedení navrhované svědecké výpovědi paní S. Připomenul, že povinností správce daně není provést všechny navrhované důkazy, nýbrž jen ty, které mohou přispět k objasnění skutkového stavu věci. Výpověď paní S. však nedisponovala dostatečnou vypovídací schopností. Stěžovateli totiž nebylo zřejmé, jak by zrovna ona mohla potvrdit např. preventivní opatření učiněná žalobkyní. Dále stěžovatel upozornil na to, že návrh na výslech svědkyně byl účelový, neboť žalobkyně měla nejednu možnost navrhnout tento výslech v dřívějších fázích daňového řízení, avšak učinila tak až na samotném konci odvolacího řízení. Navíc ze zjištěných objektivních okolností vyplývá nejen to, že žalobkyně mohla a měla o své účasti na daňovém podvodu vědět, nýbrž i to, že o ní přímo věděla. Za této situace je tak z logiky věci zbytečné vést dokazování

k rozsahu preventivních opatření přijatých za účelem zabránění nevědomé účasti na daňovém podvodu.

[20] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[21] Žalobkyně se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila s rozsudkem krajského soudu a navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Zmínila, že stěžovatel ve svém rozhodnutí uvedl jen čtyři objektivní okolnosti svědčící o její údajné vědomé účasti na daňovém podvodu, zatímco v kasační stížnosti jich zmínil čtrnáct. Podle žalobkyně tak jde ze strany stěžovatele o nepřipustné rozšiřování odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí v řízení před soudem. Krajský soud se přitom řádně vypořádal s těmi okolnostmi, které stěžovatel v rozhodnutí o odvolání uvedl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[22] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. V kasační stížnosti stěžovatel označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[23] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[24] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[25] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že hodnocení objektivních okolností údajně svědčících o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do daňových podvodů bylo v napadeném rozsudku vytrženo z kontextu a že se krajský soud zabýval jen některými okolnostmi případu, které navíc nesprávně posoudil. Z těchto důvodů považuje stěžovatel rozsudek krajského soudu za částečně nepřezkoumatelný a částečně za nezákonný.

[26] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Její důvodnost by totiž sama o sobě postačovala k zrušení rozsudku krajského soudu bez nutnosti posouzení jeho zákonnosti. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

[27] Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že ignoroval část objektivních okolností nasvědčujících závěru, podle něhož stěžovatelka věděla nebo aspoň mohla a měla vědět o své účasti na daňových podvodech, a svůj rozsudek založil na přezkumu pouze jejich omezeného množství.

[28] S touto námitkou se však Nejvyšší správní soud neztotožnil. Stěžovateli je sice nutné dát za pravdu v tom, že krajský soud důkladně a výslovně nezhodnotil, zda zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu postačují k závěru o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do daňových podvodů. Jelikož však krajský soud na základě příslušných žalobních námitek

pokračování

zpochybnil podstatnou část těchto objektivních okolností, o něž stěžovatel opřel své rozhodnutí, a zároveň posoudil další žalobní body, jimž naopak nepřisvědčil, není možné v tomto opomenutí spatřovat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[29] Po konstatování, že napadený rozsudek je přezkoumatelný, a není tak naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., se následně Nejvyšší správní soud zabýval meritorními námitkami stěžovatele. V rozhodnutí o odvolání stěžovatel vymezil následující objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět o své účasti na daňových podvodech:

- a) Dodavatelé žalobkyně s ní obchodovali ve velmi krátkých časových intervalech, obchodní spolupráce byla po několika málo transakcích ukončena a dodavatelé se stali nekontaktními.
- b) Dodavatelé žalobkyně byli zastoupeni stejnou osobou, konkrétně M. V.. Žalobkyně během šesti měsíců postupně dvakrát nahradila dodavatele zastupovaného panem V. jiným dodavatelem, rovněž zastupovaným panem V.
- c) Způsob sjednávání cen mezi žalobkyní a jejími dodavateli byl neprůhledný (žalobkyně nepředložila žádné ceníky ani jednotlivé dílčí kupní smlouvy, přestože rámcová smlouva stanovovala, že cena bude určena na základě ceníků.) Sjednané ceny přitom byly nižší než ceny, za které betonářskou ocel prodával výrobce, společnost ArcelorMittal Ostrava, a.s.
- d) Žalobkyně během daňového řízení nepředložila dílčí písemné objednávky (případně emaily) ani certifikáty či atesty, které jsou nutné k používání kupovaného zboží, a to přestože je v rámcové smlouvě stanoveno, že předmětem smlouvy jsou dodávky zboží na základě písemných či emailových objednávek. Na základě rámcových smluv přitom byly uskutečněny obchody v řádech milionů Kč.
- e) V rámcové smlouvě zcela absentují ustanovení upravující zajištění závazku či záruku za vady zboží.
- f) Předseda představenstva žalobkyně měl k obchodům zcela pasivní postoj. Jednatele dodavatelů neznal, nepřikládal žádný význam osobnímu jednání s nimi ani si neověřoval, kdo zmocnil pana V. k jednání jménem těchto společností.
- g) Žalobkyně začala obchodovat v pro ni zcela novém odvětví (s nímž neměla žádné zkušenosti), aniž prověřovala své dodavatele, fungování trhu či ceny.
- h) Betonářská ocel je riziková komodita, která je často zneužívána k daňovým podvodům.
- i) Dodavatelé žalobkyně byli subjekty bez zázemí, sídlící na virtuálních adresách a nezakládající účetní závěrky.
- j) Z policejních odposlechů a výslechů účastníků obchodů vyplývá, že přinejmenším pan V. a pan S. (vystupující jménem žalobkyně na základě zprostředkovatelské smlouvy) věděli o celé podstatě uzavíraných obchodů a obchodování aktivně organizovali s cílem zkrátit stát na dani z přidané hodnoty.

[30] Z tohoto výčtu vyplývá nesprávnost tvrzení žalobkyně uvedeného ve vyjádření ke kasační stížnosti, že v ní oproti žalobou napadenému rozhodnutí stěžovatel nepřipustným způsobem značně rozšířil okruh objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně ohledně svého zapojení do daňových podvodů. V rozhodnutí o odvolání stěžovatel do souhrnu objektivních skutečností zahrnul pouze čtyři z nich, nicméně ostatní zmínil v dalších pasážích, zejména v části zabývající se přijatými rozumnými opatřeními pro předcházení účasti na daňových podvodech. Jak přitom Nejvyšší správní soud uvedl již například v rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019 - 39, „relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu. ... Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno posoudit

komplexně a dospět k závěru, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce.“

[31] Krajský soud v odůvodnění rozsudku opřel svůj závěr o tom, že stěžovatelem uvedené objektivní skutečnosti ani v souhrnu spolehlivě nespovídají o vědomosti žalobkyně o zapojení do daňových podvodů, zejména o její uspokojivé objasnění těchto skutkových zjištění. Krajský soud tak nepovažoval za nestandardní skutečnost, že tři z dodavatelů zastupoval pan V., neboť stěžovatel nevyvrátil vysvětlení žalobkyně spočívající v tom, že s panem V. měla dobré zkušenosti z dřívějších obchodních vztahů. Krajský soud neshledal přesvědčivou ani skutečnost, že žalobkyně vůbec neznala jednatele dodavatelů, neboť bylo na stěžovateli, aby vysvětlil, jak tato okolnost svědčí o existenci podvodu. Ani v otázce způsobu sjednávání cen nepovažoval krajský soud za vyvrácené vysvětlení žalobkyně, že se jednalo o běžnou praxi v předmětném odvětví.

[32] S tímto posouzením však Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit. Za nesprávné přitom nelze považovat jen samotné závěry krajského soudu, nýbrž i východiska, o něž je opřel. Nelze totiž přijmout názor krajského soudu, podle něž je správce daně povinen vyvracet každé dílčí vysvětlení daňového subjektu ohledně jednotlivých objektivních okolností.

[33] Krajský soud sice správně odkázal na rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, v němž Nejvyšší správní soud shrnul existující judikaturu tak, že *„při prokazování karuselových podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.“* Následně však krajský soud v rozporu s těmito judikaturními závěry požadoval po stěžovateli, aby kromě prokázání existence objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu rovněž vyvracel alternativní vysvětlení těchto okolností předkládaných žalobkyní.

[34] Povinností správce daně nutně není prokázat prostřednictvím objektivních okolností, že daňový subjekt o podvodu věděl, či že se na něm dokonce aktivně podílel. K odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty totiž podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie stačí, že daňový subjekt si své účasti alespoň mohl a měl být vědom. (Srov. např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, či ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C - 80/11 a C - 142/11, Mahagében kft a Péter Dávid, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58.) V rámci tohoto tzv. vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i absenci či nedostatek rozumných opatření přijatých daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty.

[35] Zpochybňuje-li tedy daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem. V projednávané věci přitom žalobkyně závěry stěžovatele

pokračování

zpochybňovala právě takovou argumentací. Nejvyšší správní soud proto nemůže akceptovat postup krajského soudu, který se s uvedenými námitkami ztotožnil.

[36] Zásadním argumentem žalobkyně, jímž zpochybňovala stěžovatelovy závěry, bylo, že s panem V. spolupracovala na základě předchozí dobré zkušenosti a obchody za ni zajišťoval pan S. Tím, že krajský soud těmto argumentům přisvědčil, fakticky zbavil žalobkyni odpovědnosti za jednání jejích smluvních partnerů. Takový postup je však nepřijatelný, neboť výběr a prověřování obchodních partnerů i zástupců je nedílnou součástí obezřetného přístupu k podnikání. Uzavřením zprostředkovatelské smlouvy se statutární orgány obchodní korporace nemohou zbavit odpovědnosti za smlouvy, které následně uzavřou na základě doporučení od zprostředkovatele.

[37] Stejně tak nelze přijmout postup, kdy obchodní korporace na základě dřívější pozitivní zkušenosti s obchodním partnerem zcela rezignuje na kritickou analýzu jeho následného chování. S krajským soudem je sice možné souhlasit v tom, že dřívější pozitivní zkušenost s panem V. mohla být pro žalobkyni dobrým důvodem pro další spolupráci. Tímto argumentem však nelze uspokojivě vysvětlit, proč žalobkyni nezajímalo, jak je možné, že pan V. jedná v krátké době jménem tří různých společností, a to navíc za situace, kdy tyto společnosti vykonávají v podstatě tutéž činnost a postupně se střídají v obchodování s žalobkyní.

[38] Statutární orgány žalobkyně se tedy o uvedené obchodní vztahy vůbec nezajímaly, nesnažily se vyjasnit výše uvedené skutečnosti, neřešily podezřelé okolnosti při stanovování cen ani samotnou jejich nezvykle nízkou výši, nezajímalo je, že jejich obchodní partneři nezakládají povinné účetní dokumenty do obchodního rejstříku apod. Uvedené obchody přitom rozhodně netvořily jen okrajovou část obchodní činnosti žalobkyně. Nejvyšší správní soud tak nemůže přijmout postup krajského soudu, který v podstatě přičítá žalobkyni k dobru její nezáměr o své vlastní podnikání.

[39] Dalším klíčovým argumentem žalobkyně i krajského soudu bylo, že z osmi společností, které žalobkyni dodávaly betonářskou ocel, se pouze tři účastnily podvodů na dani z přidané hodnoty. Krajský soud k tomuto aspektu posuzované věci uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí je v této části nepřezkoumatelné, jelikož žalobkyně uvedenou námitku uplatňovala již v odvolání, avšak stěžovatel se s ní nijak nevypořádal. Krajský soud přitom tuto otázku považoval za zásadní z hlediska posouzení vědomosti žalobkyně o účasti na daňových podvodech.

[40] S tímto hodnocením se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. Závěr krajského soudu o tom, že stěžovatel se k této námitce nijak nevyjádřil, totiž nebere v úvahu skutečnost, že ve svém rozhodnutí odkázal na zprávu o daňové kontrole, která se podrobnostmi o obchodních vztazích žalobkyně a jejích dodavatelů podrobně zabývala. Z této zprávy přitom vyplývá, že společnosti, u nichž byla zjištěna účast na daňových podvodech, zpravidla sídlily na virtuálních adresách a všechny je zastupoval pan V. Jak již bylo výše uvedeno, v žalobou napadeném rozhodnutí se stěžovatel obsáhle věnoval popisu podezřelých okolností, které měly v žalobkyni vzbudit pochybnosti o prováděných obchodech. S krajským soudem sice lze souhlasit v tom, že obchodování žalobkyně za obdobných podmínek i s dalšími dodavateli není bezvýznamné z hlediska posouzení její dobré víry a případného zapojení do daňových podvodů. Nelze však přijmout jeho závěry o nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí opřené o tvrzení, že v něm stěžovatel tuto otázku ignoroval.

[41] Stěžovatel v kasační stížnosti dále brojil proti závěru krajského soudu o tom, že se nepřezkoumatelným a nesprávným způsobem vypořádal s důkazními návrhy žalobkyně

na výslech zaměstnankyně žalobkyně paní S. Podle stěžovatele totiž výpověď paní S. nedisponovala dostatečnou vypovídací schopností. Stěžovateli nebylo zřejmé, jak by zrovna ona mohla potvrdit například preventivní opatření učiněná žalobkyní. Navíc stěžovatel upozornil na to, že návrh na výslech svědkyně byl účelový, neboť žalobkyně měla nejednu možnost navrhnout tento výslech v dřívějších fázích řízení, avšak učinila tak až na samotném konci odvolacího řízení.

[42] Nejvyšší správní soud dává krajskému soudu zapravdu v tom, že argument účelovostí a pozdním předložením návrhu na výslech svědkyně nemůže obstát. Stěžovatel není oprávněn neprovést svědecký výslech jen proto, že jej žalobkyně navrhla až v průběhu odvolacího řízení. Naproti tomu však Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit s krajským soudem v tom, že za irelevantní je třeba považovat skutečnost, že navrhovaná svědkyně nebyla uvedena ve směrnici žalobkyně a stěžovateli není zřejmé, jakým způsobem by mohla potvrdit preventivní opatření učiněná žalobkyní. Stěžovatel totiž není povinen provádět všechny navržené důkazy, nýbrž pouze ty, u kterých reálně přichází v úvahu, že by mohly přispět k objasnění skutkového stavu. Pokud důkazní návrh není způsobilý přispět k tomuto účelu, je zbytečné jej provádět. Stěžovatel přitom v části svého rozhodnutí věnované přijatým opatřením ze strany žalobkyně obsáhle vylíčil, proč má za to, že žalobkyně nejednala s péčí řádného hospodáře, a navíc byly zjištěny i indicie svědčící o jejím vědomém zapojení do daňového podvodu. Dále vysvětlil, proč opatření, jež žalobkyně podle svého vlastního tvrzení učinila za účelem zamezení své účasti na daňových podvodech, nelze považovat za dostatečná. Žalobkyně přitom v návrhu na provedení důkazu výslechem svědkyně S. neuvedla, že by její výslech měl prokázat provedení nějakých dalších opatření nad rámec těch, která již stěžovatel označil za nedostatečná.

[43] Neprovedení výslechu svědkyně S. tedy bylo i přes uvedený nedostatek v požadované míře a správným způsobem odůvodněno, a proto rozhodnutí stěžovatele je v tomto směru přezkoumatelné.

[44] Lze tedy shrnout, že všechny uvedené právní otázky posoudil krajský soud nesprávně, v důsledku čehož je naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr

[45] Na základě všech shora uvedených skutečností shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s větou první před středníkem § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud bude v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[46] V dalším řízení tedy krajský soud v rozsahu žalobních námitek a po zohlednění závěrů učiněných v tomto zrušovací rozsudku opětovně posoudí všechna skutková zjištění v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie a učiní závěr, zda doposud zjištěné objektivní okolnosti svědčí o vědomosti žalobkyně o její účasti na daňových podvodech. V kladném případě rovněž zváží, zda žalobkyně učinila všechna rozumná opatření k tomu, aby svému zapojení do podvodných jednání zabránila. Přitom se krajský soud bude věcně zabývat i žalobní námitkou, podle níž z osmi společností, které žalobkyni dodávaly betonářskou ocel, se pouze tři účastnily podvodů na dani z přidané hodnoty, neboť ve vztahu k této otázce dospěl k nesprávnému závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele. Rovněž tak zohlední argumentaci obsaženou v rozhodnutí stěžovatele, kterou Nejvyšší správní soud shledal i přes uvedený nedostatek způsobilou přezkoumání, a posoudí, zda nedoplnění dokazování o svědeckou výpověď paní S. představovalo vadu daňového řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

pokračování

[47] Teprve až po takto zevrubném posouzení rozhodných skutečností bude moci krajský soud učinit spolehlivý závěr, zda stěžovatelka má nárok na odpočet daně uplatněný z předmětných přijatých zdanitelných plnění, či nikoli. Takový konečný úsudek přitom prozatím Nejvyšší správní soud nemůže učinit, neboť v řízení o kasační stížnosti žalovaného správního orgánu se nemohl zabývat všemi aspekty posuzované věci, zejména těmi, ve vztahu k nimž krajský soud nepřisvědčil žalobním námitkám.

[48] V dalším řízení krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této a předchozí kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. února 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu