



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyň Mgr. Lenky Bahýřové a Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **ATARA AGRO, s. r. o.**, IČO: 27839842, sídlem U Barbory 198, Karviná - Doly, zastoupené Mgr. Petrem Kučerou, advokátem, sídlem Na Hradbách 2632/18, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2018, č. j. 38865/18/5300-21441-708995, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 6. 2020, č. j. 22 Af 1/2019 - 57,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 6. 2020, č. j. 22 Af 1/2019 - 57, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci a předcházející průběh řízení

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 8. 2018, č. j. 38865/18/5300-21441-708995 (dále jen „rozhodnutí stěžovatele“), bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 24. 8. 2017, č. j. 2997137/17/3212-50522-800104, jímž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2015. Správce daně neuznal žalobkyní uplatněný nárok na odpočet daně ve výši 510 795 Kč, deklarovaný na daňových dokladech od společností Arzona s. r. o. a PREMIUM STORE s. r. o., které se týkaly máku modrého v celkové hodnotě základu daně 3 288 000 Kč a daně ve snížené sazbě ve výši 493 200 Kč, a vyměřil jí nadměrný odpočet ve výši 17 959 Kč. Nadměrný odpočet byl snížen z důvodu účasti žalobkyně na podvodu na DPH, o němž mohla a měla vědět.

[2] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud nejprve shrnul, že důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH bylo v projednávané věci především nedostatečně

obezřetné počínání žalobkyně, spočívající v nepřijetí takových opatření, která by účast na podvodném jednání vyloučila, a prokázala její dobrou víru. Po posouzení věci však dospěl k závěru, že správní orgány nezjistily takové objektivní okolnosti, které by vedly k závěru o existenci daňového podvodu, a zároveň byla nesprávně identifikována chybějící daň.

[3] Krajský soud shrnul, že ve vztahu k dodavateli žalobkyně, společnosti Arzona, stěžovatel zjistil, že tato společnost nepodala od data své registrace k DPH žádné daňové přiznání, ani neumožnila správci daně zahájit za zdaňovací období leden 2015 daňovou kontrolu. Daňová povinnost tak byla stanovena podle pomůcek ve výši 1 935 071 Kč. Z takto správcem daně stanovené daně došlo k úhradě částky 1 312 295,51 Kč realizací vydaného zajišťovacího příkazu a neuhrazená zůstala částka 622 755,49 Kč. Společnost PREMIUM STORE nepodala daňové přiznání za březen 2015 a také u této společnosti byla daň stanovena podle pomůcek ve výši 679 133 Kč. Z takto správcem daně stanovené daně došlo k úhradě částky 225 134 Kč realizací vydaného zajišťovacího příkazu a neuhrazená zůstala částka 453 999 Kč. Uvedené neuhrazené částky správcem daně vyměřených daní stěžovatel označil za chybějící daň ve smyslu evropské judikatury.

[4] Krajský soud uvedl, že dodavatelům žalobkyně byla daň vyměřena činností správce daně. Z výsledku této činnosti (stanovení daně podle pomůcek) přitom nevyplývala žádná okolnost, z níž by mohlo být jakkoli zřejmé, že transakce mezi uvedenými dodavateli a žalobkyní jsou zatíženy podvodem na DPH. Samotné neodvedení daně ještě nemůže samo o sobě svědčit o existenci podvodu. Pokud v projednávané věci daň byla stanovena dodavatelům žalobkyně činností správce daně (podle pomůcek), bylo na stěžovateli, aby identifikoval, v čem tkví ony závažné okolnosti svědčící o tom, že transakce jsou zatíženy podvodem. Za tyto okolnosti přitom není možné považovat to, že se dodavatelé žalobkyně stali nekontaktními pro správce daně, zvláště pak za situace, kdy dodavatelé disponovali takovým majetkem, který postačoval k úhradě větší části vyměřené daně. Za zcela irelevantní považoval krajský soud „typické okolnosti“ popsané v bodech [32] a [33] rozhodnutí stěžovatele.

[5] Dále krajský soud uvedl, že pouhá skutečnost, že maková semena byla zařazena do výčtu plnění, při jejichž poskytnutí bude použit režim přenesení daňové povinnosti, nečiní z této komodity bez dalšího komoditu rizikovou. V každém jednotlivém případě je totiž nutno posoudit, zda se s ohledem na okolnosti předmětných transakcí může jednat o tzv. rizikovou komoditu, sloužící k vytvoření podmínek pro daňový podvod; takovému závěru podle krajského soudu žádné okolnosti nesympatizovaly.

[6] Krajský soud nepovažoval za neobvyklé úhrady dodávek žalobkyni v řádech milionů v den uskutečnění zdanitelných plnění, naopak přisvědčil žalobkyni, že právě úhradou zboží v den uskutečnění zdanitelného plnění, po kontrole zboží žalobkyní, pokud k uzavření smluv došlo právě až při předání objednaného zboží, bylo zajištěno, že žalobkyně nepodstoupí žádné podnikatelské riziko. Proto krajský soud nepovažoval za objektivní nestandardní okolnost to, že žalobkyně neuzavírala s dodavateli předem písemné kupní smlouvy. Ani okolnost, že dodavatelé neměli webové stránky ani veřejnou reklamu, není podle krajského soudu okolností, která by mohla svědčit o tom, že transakce s dodavateli žalobkyně jsou zatíženy podvodem na DPH. Stejně krajský soud hodnotil i stěžovatelem vytýkanou roli pana B. při sjednávání obchodů. Krajský soud na rozdíl od stěžovatele hodnotil jako zcela logické vysvětlení žalobkyně, na základě čeho poptávala na trhu dodávku většího množství máku, pokud uvedla, že v regionu byly zásoby máku vyprodány, kontaktovala proto firmu Taska Trading CZ s.r.o., kterou vyhledala na internetu, a tato společnost pak zprostředkovala právě pana B.

pokračování

## II. Obsah kasační stížnosti

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil kasační důvody vymezené 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.“), a navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen. Svoji argumentaci předestřel ve čtyřech částech kasační stížnosti.

[8] Ad a) stěžovatel poukázal na judikaturní východiska pojmu „podvod na DPH“, popsal princip zachování neutrality a uvedl, že pro správce daně není mnohdy reálné jednoznačně vyčíslit konkrétní výši chybějící daně. Výsledkem vyhledávací činnosti správce daně, vedoucí ke konstatování porušení daňové neutrality, proto může být jen to, že dodavatel daňového subjektu zmizel (není kontaktní). Podstatou společností typu „missing trader“ často bývá zakrytí stop po podvodu na DPH (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 47). Smyslem odepření nároku na odpočet daně u konkrétního daňového subjektu z důvodu jeho účasti na podvodu na DPH, o níž věděl nebo alespoň vědět měl a mohl, není získání finančních prostředků pro státní rozpočet, které chybějí v důsledku toho, že jiný článek řetězce daň neodvedl. Smyslem odepření nároku na odpočet daně z tohoto důvodu je ochrana systému DPH, neboť riziko odepření nároku na odpočet daně má jednak daňovým subjektům zabránit v účasti na podvodu na DPH a jednak má chránit ty daňové subjekty, které DPH řádně odvádějí (a které by byly znevýhodňovány oproti spolupachatelům podvodu na DPH). Jak vyplývá z unijního práva, nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem (srov. rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2010, ve věci C - 285/09 R, body 50 a 54; či rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Italmoda, bod 48). Výše odepřeného odpočtu DPH tedy nemusí nutně korespondovat s výší neodvedené DPH. Proto ani není nezbytné, aby byla pro účely odepření nároku na odpočet přesně identifikována škoda, která v souvislosti s daným podvodem vznikla státnímu rozpočtu. Nelze tedy trvat na tom, že by „chybějící daň“ musela být přesně vyčíslena (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 6. 2020, č. j. 62 Af 56/2018 - 60).

[9] K otázce „chybějící daně“ jako základnímu předpokladu pro konstatování existence podvodu na DPH (1. krok testu) nelze přistupovat dogmaticky (jak bez bližšího zdůvodnění činí krajský soud) pouze jako k dani, která byla některým článkem řetězce vyčíslena a správcem daně přesně stanovena, ale zůstala neuhrazena, ale ve skutečnosti je potřeba narušení neutrality (tedy chybějící daň) chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného. Chybějící daň tedy není výhradním prvkem podvodu na DPH. K tomu, aby mohl být učiněn závěr o podvodu na DPH, musí v rámci 1. kroku tzv. několikastupňového testu k chybějící dani přistoupit nestandardní okolnosti transakcí. Podvod na DPH nelze redukovat jen na chybějící daň, nýbrž je nutno ho chápat jako narušení daňové neutrality, kdy jeden článek řetězce v rozporu s právními předpisy za relevantní zdaňovací období řádně neplní svou daňovou povinnost, resp. neumožní správci daně toto prověřit, a jiný či jiné články řetězce čerpají nárok na odpočet DPH za situace, kdy se tyto články účastní transakcí vykazujících nestandardní prvky.

[10] Ve vztahu k posuzované věci stěžovatel nejprve popsal zjištění týkající se dodavatelů žalobkyně (společností Arzona a PREMIUM STORE). Dodavatel Arzona od data své registrace nepodal žádné daňové přiznání k DPH; je nekontaktní; sídlí na virtuální adrese; byl založen jako „ready-made“ společnost; předmět činnosti v obchodním rejstříku byl obecný; nemá nahlášenou žádnou provozovnu; není registrován k dani ze závislé činnosti, tudíž lze předpokládat, že nemá zaměstnance; osoba, která je zapsaná jako jediný jednatel a společník, se dle zjištění Policie České republiky nezdržuje na adrese trvalého pobytu; nikdy nezveřejnil v obchodním rejstříku účetní závěrku; byl označen jako nespolehlivý plátce (zveřejněno dne 17. 11. 2015); byl zrušen s likvidací. Tato společnost neumožnila správci daně zahájit daňovou

kontrolu, správce daně tak stanovil této společnosti daň z moci úřední za leden 2015 prostřednictvím pomůcek, kdy jako pomůcka byl užit výpis z bankovního účtu. Takto stanovená daň nebyla uhrazena dodavatelem dobrovolně, k částečné úhradě (tzn. nedošlo k plné úhradě daně) došlo vymožením na základě zajišťovacího příkazu.

[11] Dodavatel PREMIUM STORE podal daňové přiznání k DPH pouze za zdaňovací období březen 2014; je nekontaktní; v obchodním rejstříku zapsané sídlo je sídlem virtuálním; předmět činnosti v obchodním rejstříku byl obecný; nemá nahlášenou žádnou provozovnu; není registrován k dani ze závislé činnosti; osoba, která je zapsaná jako jediný jednatel a společník, se dle zjištění Policie České republiky nezdržuje na adrese trvalého pobytu; nikdy nezveřejnil v obchodním rejstříku účetní závěrku; byl označen jako nespolehlivý plátc (zveřejněno dne 5. 4. 2016). Správce daně tomuto dodavateli stanovil za březen 2015 (tzn. za zdaňovací období, ve kterém si žalobkyně nárokovala odpočet daně z plnění mu poskytnutých tímto dodavatelem) podle pomůcek, kdy jako pomůcka byl užit výpis z bankovního účtu. Tato daň nebyla uhrazena dodavatelem dobrovolně, k částečné úhradě (tzn. nedošlo k plné úhradě daně) došlo vymožením na základě zajišťovacího příkazu.

[12] Situace v posuzované věci, kdy správce daně následně doměří daň podle pomůcek v důsledku nespolupráce daňového subjektu typu „missing trader“, je typickým příkladem zákonem předvídaného postupu správce daně. Nelze klást k tíži správci daně, který postupuje výhradně dle zákona, že jsou to právě společnosti typu „missing trader“, u kterých bude nejčastěji doměřena daň podle pomůcek. Podstatou narušení neutrality DPH je pak skutečnost, že takový subjekt ani neumožnil zahájit kontrolu a následně nespolupracoval, nekomunikoval, z čehož pak plyne jednoznačný zákonný důsledek v podobě stanovení daně dle pomůcek (viz § 87 odst. 5 daňového řádu). S takovým chováním společností typu „missing trader“ počítá judikatura SDEU (rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Alex Kittel a Recolta Recycling). Stěžovatel doplnil, že závěr o existenci podvodu na DPH (1. krok testu) se bez dalšího nikterak nedotýká daňového subjektu, kterému je následně nárok na odpočet případně odepřen (v daném případě účastník řízení). Proto je také judikaturou zformulován 2. a 3. krok tzv. několikastupňového testu – tzv. vědomostní test, který chrání ty články řetězce zatíženého podvodem na DPH, které se jej účastní, aniž by o podvodu věděly nebo mohly vědět (viz např. body 41. a 42. rozsudku SDEU ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 Bonik EOOD).

[13] Stěžovatel má za nepochybné, že podmínka spáchání podvodu na DPH v podobě chybějící daně byla v případě předmětných dvou řetězců naplněna, a identifikace „chybějící daně“ tak, jak ji správce daně a následně stěžovatel odůvodnil v napadeném rozhodnutí (viz s. 27 až 29 zprávy o daňové kontrole) je zcela dostatečná. SDEU považuje za součást „daňových úniků“ skutečnosti jako např. „nepodání přiznání k DPH“ (jako tomu je v tomto případě), nebo „nevedení účetnictví“, které ve svém výsledku znemožní kontrolu DPH daňovou správou, mohou bránit správnému výběru daně, a tudíž ohrozit řádné fungování společného systému DPH (srov. rozsudky SDEU ze dne 7. 3. 2018, ve věci C-159/17 Dobre, odst. 41, a ze dne 28. 2016 ve věci C-332/15 Astone). Stěžovatel je přesvědčen, že jeho přístup ve vztahu k narušení daňové neutrality nekontaktními subjekty je zcela v souladu s principy, na kterých je institut podvodu na DPH ve společném systému DPH vystavěn (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 317/2017 - 38).

[14] Stěžovatel zdůraznil, že existence podvodu na DPH (jako 1. kroku tzv. několikastupňového testu) není v rozhodnutí o odvolání konstatována pouze vzhledem k narušení neutrality, ale i vzhledem k nestandardnostem v řetězcích, jež ve svém souhrnu prokazují existenci daňového podvodu. Ve svém rozhodnutí stěžovatel jasně vymezil,

pokračování

v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat (srov. body [29] až [37] rozhodnutí stěžovatele).

[15] Pokud krajský soud stěžovateli vyčetl, že chybějící daň byla vytvořena činností správce daně, tzn. že byla stanovena dodavatelům prostřednictvím pomůcek, nic to nemění na existenci chybějící daně. Stěžovatel podotýká, že daň není stanovena podáním přiznání k DPH daňovým subjektem, nýbrž až rozhodnutím správce daně (viz § 147 odst. 1 daňového řádu). Skutečnost, že daňový subjekt v daňovém přiznání tvrdí nějakou daň, automaticky neznamená, že ji tvrdí ve správné výši. Pokud správce daně stanovil daň dodavatelům prostřednictvím pomůcek, tak postupoval v souladu se zákonem.

[16] Stěžovatel nesouhlasí s výtkou krajského soudu, že ze stanovení daně prostřednictvím pomůcek nevyplývá žádná okolnost, z níž by mohlo být jakkoliv zřejmé, že transakce mezi dodavatelem a žalobkyní jsou zatíženy podvody na DPH. Daň byla dodavatelům stanovena prostřednictvím pomůcek, kdy jako pomůcka byly užity výpisy z bankovního účtu příslušného dodavatele. Z bankovních účtů společností byly peněžení prostředky obratem vybírány v hotovosti. Na bankovní účty těchto společností hradil plnění i účastník řízení. Z logiky věci tedy vyplývá, že příslušná daň stanovená prostřednictvím pomůcek byla stanovena i z plateb hrazených žalobkyní. Je zcela zjevné, že pokud dodavatelé nepodali daňová přiznání a v návaznosti na to ani neuhradili daň, žalobkyně nárokovala odpočet z daně, která předchozím článkem nebyla uhrazena.

[17] Hodnocení skutkových okolností podvodu krajským soudem považuje stěžovatel za selektivní a nedostačující. Chybějící daň byla uhrazena pouze částečně, a to navíc prostřednictvím vymáhání, tedy nikoliv dobrovolně ze strany dodavatelů. Tato částečná nedobrovolná úhrada nemůže mít jakýkoliv vliv na existenci chybějící daně, neboť za neodvedení daně lze považovat i situaci, kdy daň je sice do státního rozpočtu odvedena, avšak nikoliv dobrovolně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59). Pozdější vymožení daně (navíc pouze v částečné výši) bez součinnosti dlužníka a proti jeho vůli (např. právě v exekuci na základě zajišťovacích příkazů) nemůže mít vliv na posouzení, zda se některý ze subjektů v řetězci dopustil podvodného jednání a neodvedl daň, když tento již měl v úmyslu daň neodvést, přičemž pozdější vymáhání na tomto nemůže nic změnit.

[18] Stěžovatel zároveň považuje napadený rozsudek na mnoha místech za nepřezkoumatelný – krajský soud nevysvětlil, jak by měl správce daně postupovat jinak, aby u nekontaktních dodavatelů žalobkyně mohl konstatovat podvod na DPH, proč má mít význam, že došlo pouze k částečnému uhrazení daně (nebyla-li daň uhrazena celá), či proč jsou „zcela irelevantní“ typické okolnosti podvodu na DPH (bod 21 napadeného rozsudku).

[19] Stěžovatel se dále neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že rizikovost komodity je nutno posuzovat podle dané obchodní transakce, nikoliv jako obecnou kategorii. Rizikovost komodity je jakousi obecnou kategorií, která se postupem času vytváří u různých komodit s ohledem na četnost daňových podvodů, a která má upozornit obchodníka s danou komoditou, že má jednat v obchodech více obezřetně. Přijetím závěru soudu by ve své podstatě každá komodita, která byla obchodována v transakci zasažené podvodem na DPH, byla označena za rizikovou a tato kategorie by tak ztratila svůj smysl.

[20] Stěžovatel rovněž poukázal na roztržičnost a nepředvídatelnost judikatury Krajského soudu v Ostravě, pokud od totožného senátu dříve obdržel rozsudek ze dne 23. 4. 2020, č. j. 22 Af 101/2016 – 85, v němž byly přijaty v obdobné situaci opačné závěry.

[21] Ad b) stěžovatel uvedl, že v rámci vědomostního testu postačí, pokud správce daně prokáže nedbalost daňového subjektu, přičemž není nutná vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce. Postačí existence objektivních okolností, na jejichž základě daňový subjekt mohl nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku (např. rozsudek SDEU ve věci Kittel a Recolta, rozsudek ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid C-80/11 a C 142/11, i judikatura Nejvyššího správního soudu). V rozhodnutí stěžovatele (bod 43) byly jednoznačně popsány skutečnosti, které měly v žalobkyni vzbudit podezření o standardnosti obchodních případů a z kterých lze dovodit nesrovnalosti obchodních případů. Jednalo se o a) způsob navázání kontaktu, b) zprostředkování nákupu, c) důvody nákupu, d) ověření identity dodavatele, e) úhrada v den nákupu, f) původ zboží, g) zajištění přepravy. Krajský soud však selektivně vybral pouze některé objektivní okolnosti, které hodnotil, podstatnou většinu objektivních okolností ignoroval, což je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, nebo rozsudek ze dne 31. 7. 2013 č. j. 1 Afs 58/2013 - 34).

[22] K závěru soudu uvedenému v bodě 23 napadeného rozsudku (tzn. že soud nepovažuje za neobvyklé úhrady dodávek účastníkovi řízení v řádech milionů Kč v den uskutečnění zdanitelných plnění, neboť dle soudu stěžovatel nepředestřel žádné okolnosti, které by o neobvyklosti mohly svědčit atd.) stěžovatel uvádí následující. Tento závěr neodpovídá odůvodnění rozhodnutí stěžovatele – viz bod 53 tohoto rozhodnutí. Stěžovatel zde uvedl, že tuto skutečnost je nutno považovat za nestandardní např. proto, že s odběratelem, s nímž obchoduje již 3 až 4 roky, kterému i dále v řešeném zdaňovacím období přeprodával mák, má nastavenou splatnost jinak, a to cca dva týdny po datu uskutečnění zdanitelného plnění. Nestandardním se jeví i přijetí rizika případné reklamace. S výše zmiňovaným odběratelem měla žalobkyně nastavenou spolupráci tak, že odběratel mohl mák reklamovat do 10 dnů s výsledky laboratorního rozboru. Tento odběratel byl přitom odběratelem i ve zde řešeném zdaňovacím období. Z toho stěžovatel dovodil, že se žalobkyně vystavila značnému podnikatelskému riziku, které žádným způsobem nepřenesla na své dodavatele. Mohlo se totiž stát, že její odběratel bude mák reklamovat a nedojde k úhradě plnění, ačkoliv žalobkyně už svým dodavatelům dávno zaplatila a neměla nijak ošetřeny okolnosti reklamace a spolupráce. Navíc zcela zjevně za situace, kdy žalobkyně nedisponovala vlastním kapitálem pro úhradu dodávek a na úhradu si musela půjčovat.

[23] Podle stěžovatele se krajský soud s odůvodněním napadeného rozhodnutí řádně neseznámil, pokud konstatoval, že žalobkyně *správně* uvedla, že úhradou zboží v den uskutečnění zdanitelného plnění, po kontrole zboží, kdy k uzavření smlouvy došlo až při předání objednaného zboží, bylo zajištěno, že nepodstoupí žádné podnikatelské riziko. Sama žalobkyně však v daňovém řízení uváděla, že daným způsobem obchodování podstupovala riziko případné reklamace. Zkratkovitý je podle stěžovatele rovněž závěr krajského soudu, že není nestandardní okolností, že nedošlo předem k uzavření písemné kupní smlouvy. Jak je totiž uvedeno v rozhodnutí stěžovatele, žalobkyně započala obchodní spolupráci s dodavateli, kteří nejsou známými dodavateli máku, a prováděla obchody v částkách převyšující milion Kč, to vše za situace, kdy dopředu nevěděla, kdo bude dodavatelem máku, neověřovala si původ zboží (tzn. zda se jedná o český mák), ačkoliv její odběratel měl tento požadavek nastaven. Stěžovatel tedy setrvává na svém názoru, že absenci písemných smluv nelze považovat za běžnou, pokud žalobkyně obchodovala za výše uvedených podmínek (k tomu viz např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55).

pokračování

[24] K závěrům krajského soudu týkajících se absence webových stránek dodavatelů žalobkyně stěžovatel uvedl, že ač se samo o sobě nejedná o skutečnost, která by byla v rozporu se zákonem, tato skutečnost mohla u žalobkyně v souvislosti s dalšími zjištěními vyvolat minimálně pochybnosti o řádnosti transakcí, resp. o spolehlivosti dodavatelů (v kontextu toho, že sídla dodavatelů jsou virtuální, dodavatelé nemají zveřejněny žádné provozovny, předmět obchodní činnosti dodavatelů je obecný, resp. neodpovídá obchodování s mákem). Ve vztahu k roli pana B. krajský soud zcela ignoroval zjištění, že žalobkyně navázala spolupráci na základě jediného telefonátu od pana B., aniž by zjišťovala, kdo je pan B. a koho zastupuje. Pan B. pak ani žalobkyni nesdělil předem, kdo bude dodavatelem máku, a žalobkyně se o to ani nezajímala. To vše za situace, kdy pan B. nebyl oprávněn jednat za dodavatele – společnost Arzona. Žalobkyni nebylo vytýkáno, jak získala kontakt na pana B., ale následná „ignorace“ toho ověřit si, zda se vůbec jedná o osobu oprávněnou jednat jménem dodavatele a skutečnosti s tím související.

[25] Ad c) krajský soud v bodě 27 rozsudku dodal, že neobstojí ani závěr o nepřijetí rozumných opatření, neboť tento závěr rozvedený v bodech [60] až [65] rozhodnutí stěžovatele, je odůvodněn fakticky tím, co bylo uvedeno jako objektivní okolnosti s tím, že měl účastník řízení postupovat s péčí řádného hospodáře, měl věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům a mohl využít § 109a zákona o DPH. Tento závěr považuje stěžovatel za zcela nepřezkoumatelný. Krajský soud se ani nepokusil vysvětlit, proč by mělo být vadou, že „nepřijetí opatření“ je spjata či navazuje na objektivní okolnosti. Otázka přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu je úzce spjata s objektivními okolnostmi. Jestliže je nějaká skutečnost shledána jako objektivní okolnost, která v daňovém subjektu měla vzbudit podezření stran existence podvodu na DPH, pak lze logicky od daňového subjektu očekávat, že přijme takové opatření, kterým minimalizuje riziko související s takovou skutečností. Přijetí rozumných opatření prokazuje daňový subjekt. Soudem namítané „opakování“ tak pouze znamená, že účastník řízení měl v návaznosti na objektivní okolnosti přijmout adekvátní opatření, nicméně taková nepřijal.

[26] Ad d) má stěžovatel rovněž za to, že krajský soud v daném případě vybočil ze zákonného rámce daného § 75 odst. 2 s.ř.s., dle kterého soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Podle stěžovatele nebyl stěžejní zrušující důvod, tedy neexistence chybějící daně, účastníkem řízení vůbec namítán. Žalobkyně naopak ve své podstatě tvrdila, že daň nebyla danými daňovými subjekty (dodavatelé) odvedena, avšak bránila se závěru, že to bylo v důsledku zapojení do podvodu. Svou argumentaci pak opírala především o skutečnost, že v době vydání příslušných rozhodnutí o stanovení daně nebylo vedeno trestní řízení. Takto vystavěná žalobní námitka se zcela mýjí s důvody, pro které konstatoval neexistenci chybějící daně soud. Otázka narušení neutrality (chybějící daně) jako pojmový znak podvodu byla tedy krajským soudem nejen posouzena nesprávně, ale i nad rámec uplatněných žalobních bodů (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2019, č. j. 7 Afs 113/2018 - 38). Stejně tak tomu je v případě konstatování soudu uvedeného v bodě 22 napadeného rozsudku, kde se soud vyjadřuje k máku jako rizikové komoditě, a rovněž u závěru soudu o roli pana B. v bodě 25 napadeného rozsudku. Závěr krajského soudu tak byl pro stěžovatele překvapivý, v důsledku čehož došlo též k porušení rovnosti účastníků řízení.

### III. Vyjádření žalobkyně

[27] Žalobkyně považuje napadený rozsudek za správný. Argumentaci stěžovatele považuje za účelovou. Žalobkyně má za to, že splnila všechny své zákonné povinnosti, a proto by jí právo na odpočet DPH nemělo být upíráno. Žalobkyně není subjektem, který by byl byt i jen v prodlení s úhradou jakékoli daně ve vztahu k finanční správě. Stěžovatel žádným způsobem nevysvětluje, jak odepřením nároku na odpočet DPH chrání účastníka řízení,

který není delikventním plátcem daně. Za pozoruhodnou považuje argumentaci stěžovatele, že není schopen vyčíslit výši chybějící daně, přestože daně ve vztahu ke všem plátcům daní exekučně vymáhá.

[28] Žalobkyně považuje za zásadní tu skutečnost, že při své podnikatelské činnosti učinila všechny kroky, které po ní vyžaduje obecná právní úprava obchodních závazkových vztahů, platná právní úprava v oblasti daní (jmenovitě DPH), a které po ní lze požadovat z hlediska obecné obchodní opatrnosti a řízení rizik, a to jak ve vztahu k samotnému průběhu transakcí s dodavatelem po stránce věcné (dodávky máku), tak po stránce formální, pokud se jedná o obsah přijatých daňových dokladů, kterými byla účtována cena dodaného plnění, tak platby za dodané plnění, kdy tyto platby byly prováděny na registrovaný účet dodavatele. Postup správce daně, který je veden zcela účelovým a nezákonným argumentem „ochrany systému DPH“, nemůže požívat ochrany.

#### IV. Posouzení kasační stížnosti

[29] 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 s. ř. s. přípustná a že stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastupuje zaměstnanec, který má požadované vysokoškolské právnické vzdělání. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[30] Kasační stížnost je důvodná.

[31] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, že krajský soud nepřípustně vykročil z limitů přezkumu podle § 75 odst. 2 s. ř. s., podle něhož soud žalobou napadené správní rozhodnutí přezkoumává jen v mezích žalobních bodů. V souladu se zásadou dispoziční, jež se v řízení ve správním soudnictví uplatňuje, je na žalobci, aby v žalobě vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a aby vymezil skutkové a právní důvody, pro něž považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Tím je nastaven referenční rámec soudního přezkumu, který krajský soud zásadně nemůže překročit. Nejedná-li se o některou z výjimek z uvedeného pravidla rozsahu soudního přezkumu, jeho porušení ze strany krajského soudu je tzv. jinou vadou řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., k níž Nejvyšší správní soud přihlíží i bez námítky (srov. např. rozsudky NSS ze dne 16. 12. 2009, č. j. 6 A 72/2001 – 75, ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 – 69).

[32] Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele jednak z důvodu, že nebyla dostatečně identifikována chybějící daň, a dále z důvodu, že nebyly identifikovány natolik zřetelné závažné okolnosti, které by svědčily o tom, že předmětné transakce jsou zasaženy podvodem. Tím podle krajského soudu ani nebyl dán prostor pro jakékoli posuzování vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Stěžovateli je nutno přisvědčit, že žalobkyně svoji žalobní argumentaci nepostavila na tom, že by stěžovatel chybějící daň dostatečně neidentifikoval. Žalobkyně v podané žalobě rozhodnutí stěžovatele nevytýkala nedostatek odůvodnění či věcnou nesprávnost ve vztahu k závěru, že její dodavatelé daň neodvedli, resp. že tato daň nebyla odvedena v plném rozsahu. Žalobkyně tedy netvrdila, že by její dodavatelé (společnosti Arzona a PREMIUM STORE) daňovou povinnost splnili, nýbrž namítala, že ke splnění této povinnosti nedošlo z důvodu účasti těchto dodavatelů na daňovém podvodu. Na podkladě této žalobní námítky (tj. námítky o neprokázání daňového podvodu) pak krajský soud dospěl k závěru, že „žalovaný identifikoval chybějící daň ve smyslu evropské judikatury týkající se podvodů na DPH nesprávně“ (viz bod 20 napadeného rozsudku).



pokračování

[33] Bez ohledu na to, že tento závěr krajský soud zcela nedostatečně odůvodnil, považoval-li chybějící daň za nesprávně identifikovanou (zřejmě) jen z toho důvodu, že dodavatelům žalobkyně byla daňová povinnost vyměřena na základě pomůcek, pokud z tohoto důvodu rozhodnutí stěžovatele zrušil, porušil tím povinnost vymezenou v § 75 odst. 2 s. ř. s. Neexistencí daňového podvodu z důvodu neexistence chybějící daně, resp. její nesprávné či nedostatečné identifikace totiž žalobkyně vůbec neargumentovala. Žalobkyně sice zpochybňovala existenci daňového podvodu jako takového, avšak činila tak na základě argumentace týkající se objektivních okolností spočívajících v nestandardnosti posuzovaných obchodních transakcí, z nichž bylo dovozováno, že žalobkyně věděla nebo alespoň vědět měla a mohla o své účasti na daňovém podvodu.

[34] Lze tedy učinit dílčí závěr, že závěr krajského soudu o neexistenci chybějící daně či její nedostatečné identifikaci nemohl být důvodem, na jehož podkladě by krajský soud mohl přistoupit ke zrušení rozhodnutí stěžovatele. Za dané situace tak nebylo možné, aby se Nejvyšší správní soud podrobněji vypořádával s argumentací stěžovatele, zda v posuzovaném případě došlo k porušení daňové neutrality, resp. zda byla chybějící daň identifikována.

[35] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda důvodem ke zrušení rozhodnutí stěžovatele byla krajským soudem vytýkaná „nedostatečná identifikace nestandardních okolností, které by svědčily o tom, že předmětné transakce jsou zasažené podvodem“. Takové zjištění by samo o sobě postačovalo k přijetí závěru o nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele a potvrzení tohoto zjištění by mohlo vést k tomu, že shora přijatý závěr o porušení § 75 odst. 2 s. ř. s. ze strany krajského soudu je pro výsledek řízení bezpředmětným. K takovému závěru však Nejvyšší správní soud nedospěl.

[36] Stěžovatel popsal okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu v bodech 28 – 40 svého rozhodnutí. Vedle okolností týkající se existence neuhrazené daně ze strany dodavatelů žalobkyně (její vyměření za pomoci pomůcek a následného částečného vymození prostřednictvím zajišťovacích příkazů) poukázal stěžovatel zejména na následující okolnosti:

- obchodování s rizikovou komoditou (na maková semena je aplikován režim přenesené daňové povinnosti)
- typické znaky pro řetězové podvody – u dodavatele - společnosti Arzona: minimální podnikatelská historie; do obchodního rejstříku zapsán 23. 8. 2014; původní statutární zástupce na různých pozicích v desítkách společností; společníkem společnost, která se zabývá zakládáním „ready made“ společností; obecný předmět činnosti; do sbírky listin nezakládal povinné dokumenty, ke dni 28. 12. 2016 zrušen s likvidací; virtuální sídlo; žádná adresa provozovny; nekontaktnost; statutární zástupce rovněž nekontaktní, ke svědecké výpovědi se nepodařilo předvést ani Policií ČR; s účinností od 17. 11. 2015 nespolehlivým plátcem; v současnosti nespolehlivou osobou;
- typické znaky pro řetězové podvody – u dodavatele - společnosti PREMIUM STORE: do obchodního rejstříku zapsán 7. 2. 2014; dne 27. 5. 2014 změna statutárního zástupce; původní statutární zástupce na různých pozicích v desítkách společností; stávající zástupce a společník S. B.; obecný předmět činnosti; do sbírky listin nezakládal povinné dokumenty; virtuální sídlo; žádná adresa provozovny; nekontaktnost; statutární zástupce rovněž nekontaktní, ke svědecké výpovědi se nepodařilo předvést ani Policií ČR; s účinností od 30. 3. 2015 nespolehlivým plátcem, v současnosti nespolehlivou osobou;
- z účtu společností Arzona i PREMIUM STORE byly všechny peněžní prostředky připsané na účet vybírány obratem v hotovosti, z těchto účtů nikdy nebyly placeny závazky vůči možným dodavatelům (např. za nákup komodity, jež byla následně dodána žalobkyni),

dispoziční právo k bankovnímu účtu společnosti Arzona má kromě nezastížitelného statutárního zástupce i pan B., který však nikdy nebyl jednatelem či společníkem této společnosti;

- daňové doklady vystavené společností Arzona a PREMIUM STORE obsahovaly shodná data vystavení, data uskutečnění zdanitelného plnění i data splatnosti, žalobkyně hradila úhrady za předmětná plnění v částkách přesahujících milion korun hned v den uskutečnění zdanitelného plnění, vždy před provedením platby byly na bankovní účet žalobkyně vloženy peněžní prostředky pod označením „půjčka taraba“, tedy půjčka jednatele žalobkyně, posléze docházelo k převodu prostředků zpět, úhrady tedy nebyly prováděny z peněžních prostředků žalobkyně;
- původ zboží nebyl správcem daně zjištěn a nezjišťoval jej ani daňový subjekt, u předmětných dodávek nebyla zjištěna žádná smluvní dokumentace, případná rizika nebyla nijak ošetřena, webové stránky propagující činnost společností Arzona a PREMIUM STORE nebyly nalezeny;
- personální propojení mezi společnostmi Arzona a PREMIUM STORE prostřednictvím osoby pana B., žalobkyně předem nevěděla, kdo bude dodavatelem máku, zboží dodáno nejprve společností Arzona a následně po zjištění, že na dalším daňovém dokladu od této společnosti byl uveden účet, který není registrován na finančním úřadě, zaslal pan B. nový daňový doklad, na kterém byla jako dodavatel uvedena společnost PREMIUM STORE, není zřejmé, v jakém vztahu vystupoval pan B. za společnost Arzona, žalobkyně s touto osobou jednala, aniž by ověřovala, za jakou společnost pan B. vystupuje.

[37] Na základě všech výše uvedených okolností stěžovatel dospěl k závěru, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku.

[38] Krajský soud přistoupil k posouzení otázky, zda zjištěné okolnosti průběhu sporných transakcí nasvědčují spáchání daňového podvodu, způsobem, s nímž se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Předně je nutno připomenout, že „*prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, protože lpění na něm by mohlo vést k neefektivnosti odhalování daňových podvodů, a tedy i sanování jejich dopadů na veřejný rozpočet. Příčinou bývá často nekontaktnost, nespolupráce či nesolventnost některého ze článků řetězce vedoucí k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovanych v daňovém přiznání, fakticity plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet, doměření daně či jejího exekučního vymáhání. Proto po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který úlánek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu“.* K tomu, aby mohl být přijat závěr o existenci daňového podvodu musí přistoupit ještě další objektivní okolnosti, „*kteřé teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění“.* Zásadně přitom „*nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu“* (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43).

[39] Krajský soud se však rádně nezabýval tím, zda jednotlivé okolnosti, z nichž správce daně, resp. stěžovatel dovozovali existenci daňového podvodu, ve svém souhrnu představují dostatečný podklad pro přijetí důvodné domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci

pokračování

následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele zcela zřetelně vyplývá praktická nemožnost dopátrat se příčin nezaplacení daně, resp. její části – jak shrnul v bodě 29. Společnost Arzona nepodala od data své registrace žádné daňové přiznání, ani neumožnila správci daně zahájit za zdaňovací období leden 2015 daňovou kontrolu, daňová povinnost tak musela být stanovena dle pomůcek (dle zjištěných přijatých plateb na bankovním účtu), přičemž na základě vydaného zajišťovacího příkazu byla daňová povinnost uhrazena pouze částečně. Obdobně společnost PREMIUM STORE nepodala za březen 2015 daňové přiznání a daň byla vyměřena dle pomůcek.

[40] Krajský soud v rámci svého značně selektivního hodnocení okolností daňového podvodu (viz dále) zcela odhlédl od okolností týkajících se prokázané (ne)činnosti dodavatelů žalobkyně (v pozici tzv. missing traders), které nutně vedly ke stanovení daňové povinnosti dle pomůcek. Jak uvedl již stěžovatel, i podle judikatury SDEU lze nesplnění formálních povinností daňových subjektů (jako je např. nepodání přiznání k DPH, či nevedení účetnictví), které znemožní kontrolu daně z přidané hodnoty ze strany daňové správy, a které proto mohou bránit správnému výběru daně a ve výsledku tak ohrožují řádné fungování společného systému DPH, považovat za součást daňových úniků (viz rozsudek ze dne 28. 7. 2016, ve věci *Astone*, C-332/15, bod 56, a ze dne 7. 3. 2018, ve věci *Dobre*, C-159/17, bod 41).

[41] Pokud krajský soud následně hodnotil stěžovatelem podrobně popsané okolnosti týkající se existence a fungování těchto společností jako „typické okolnosti“, jež jsou dle krajského soudu *zcela irrelevantní*, aniž by tento svůj úsudek jakkoli rozvedl či odůvodnil, takové hodnocení je zcela nedostatečné a zároveň nesprávné, neboť právě nestandardní okolnosti činnosti těchto společností (ve vazbě na předmět plnění), zejména jejich nekontaktnost, resp. „zmizení ze scény“, je podstatnou indicií nasvědčující závěru o podvodném jednání. Krajský soud pak tuto okolnost dle Nejvyššího správního soudu zcela nelogicky v bodě 21 napadeného rozsudku „vyvažuje“ tím, že dodavatelé disponovali takovým majetkem, který postačoval k úhradě větší části vyměřené daně.

[42] Krajský soud vyloučil jako okolnosti nasvědčující existenci daňového podvodu a) skutečnost, že by bylo obchodováno s rizikovou komoditou, b) úhradu dodávek žalobcem v rádech milionů Kč v den uskutečnění zdanitelného plnění, neuzavření písemných kupních smluv a neošetření rizik, c) absenci veřejné reklamy a internetových stránek dodavatelů, a d) roli pana B. Krajský soud postupoval tak, že u jednotlivých vybraných okolností vyloučil, že by nasvědčovaly daňovému podvodu s tím, že se nejedná o natolik zřetelné okolnosti, jež by svědčily o zasažení sporných transakcí podvodným jednáním. Takový přístup však neodpovídá standardům, které lze při „prokazování“ daňových podvodů klást na daňové orgány, neboť jak bylo uvedeno výše, podvodné jednání zpravidla nebude možné prokázat „bez důvodných pochybností“, postačí odůvodněná domněnka takového jednání. Okolnosti, které takovému jednání nasvědčují, je přitom nutno hodnotit nikoliv selektivně (neboť skutečně každá okolnost sama o sobě nedokazuje, že předmětné transakce jsou zatížené podvodem), nýbrž v souhrnu a ve vzájemné souvislosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34).

[43] K hodnocení krajského soudu stran jednotlivých vybraných okolností je pak nutno uvést následující. Ad a) krajský soud vyloučil, že by zařazení makových semen do výčtu komodit, při jejichž plnění bude použit režim přenesení daňové povinnosti, činil z této komodity komoditu rizikovou. Bez ohledu na to, že žalobkyně (jak uváděl stěžovatel) proti takové kategorizaci makových semen nic nenamítala, je nutno vyjádřit s takovým hodnocením krajského soudu nesouhlas. V tomto ohledu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s argumentací stěžovatele, že rizikovost komodity představuje obecnou kategorii, která se u různých komodit postupně

vytváří s ohledem na četnost daňových podvodů, a proto je u nich zaváděn režim přenesení daňové povinnosti (srov. čl. 199 směrnice Rady 2006/112/ES), který má problém podvodů rychle řešit (srov. směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. 7. 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH).

[44] Zařazení určité komodity do této kategorie je na jednu stranu indicií pro obchodníky, aby při obchodování s touto komoditou postupovali obezřetněji, na druhou stranu se jedná též o ukazatel potenciálního rizika pro účely správy daní. To samozřejmě nevylučuje, že se podvodné jednání nemůže týkat jiných (dosud nerizikových) komodit, nebo naopak, že by obchodování s tzv. rizikovou komoditou vždy muselo být stíženo podvodem. Hodnocení krajského soudu, který účel této kategorizace svojí argumentací fakticky popřel (pokud uvedl, že „je na místě v každém jednotlivém případě posuzovat, zda se s ohledem na okolnosti předmětných transakcí může o tzv. rizikovou komoditu, sloužící k vytvoření podmínek pro daňový podvod, jednat“), však není na místě. V posuzované věci zároveň nebyla existence daňového podvodu automaticky odvozována ze skutečnosti, že předmětem obchodu byla tzv. riziková komodita; jednalo se o jednu z okolností (indicií).

[45] Ad b) krajský soud vyloučil, že by způsob provedení obchodních transakcí mohl být okolností svědčící pro závěr o podvodném jednání. K tomu je nutno uvést, že okolnosti týkající se úhrady dodávek, absence smluvní dokumentace a způsobu ošetření rizik obchodu stěžovatel podrobně posuzoval v rámci tzv. vědomostního testu. V něm správce daně doložil objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzovaných obchodních transakcí, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu. Při posouzení existence daňového podvodu (tj. ve fázi předcházející tzv. vědomostnímu testu) byly tyto okolnosti toliko vypočteny, a to z důvodu, že těžiště jejich relevance se soustřeďuje právě do fáze posouzení, zda žalobkyně věděla či měla o daňovém podvodu vědět. Jak k tomu uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019 - 39, „relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující vyhradně 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. ... Nastanou 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.“

[46] Krajský soud podrobnou argumentaci stěžovatele, který se v bodech 43 – 59 svého rozhodnutí zabýval jednotlivými okolnostmi obchodních transakcí, prakticky nerefletoval. Pouze konstatoval, že úhrady dodávek v řádech milionů Kč v den uskutečnění zdanitelných plnění nepovažuje za nic neobvyklého, aniž by se vyjádřil k argumentaci stěžovatele, že v případě odběratele (společnosti UNIFOOD), s nímž (na rozdíl od dodavatelů – společností Arzona a PREMIUM STORE) obchoduje 3 až 4 roky, bylo stanoveno datum splatnosti až za cca 2 týdny po dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud následně krajský soud uvedl, že žalobkyně rizika vyloučila nastaveným způsobem obchodování (tj. uzavření smluv až při předání zboží, po kontrole zboží žalobkyní), již se nijak nevyjádřil k riziku případné reklamace (bylo-li zboží uhrazeno bezprostředně v den nákupu), které ostatně žalobkyně sama přiznala. Ve vztahu k okolnostem doprovázejícím průběh obchodních transakcí tak lze konstatovat, že krajský soud jejich relevanci (nejen) ve vztahu k existenci daňového podvodu vyloučil na podkladě zcela nedostatečného odůvodnění.

[47] Ad c) se krajský soud vyjádřil tak, že pokud dodavatelé žalobkyně neměli „veřejnou reklamu“ či vlastní veřejné stránky, nic to nevypovídá o jejich jednání v době provádění transakcí. Jakkoli tato okolnost byla zmíněna již v rámci úvah o existenci daňového podvodu (a jistě lze mít

pokračování

za to, že sama o sobě ještě nesvědčí o existenci daňového podvodu), krajský soud odhlédl od toho, že tyto okolnosti stěžovatel rovněž akcentoval ve fázi posouzení, zda žalobkyně věděla či mohla vědět, že sporná plnění jsou součástí daňového podvodu, a to v rámci argumentace týkající se ověřování identity dodavatelů ze strany žalobkyně (bod 47 rozhodnutí stěžovatele). Obdobně je nutno krajskému soudu vytknout způsob, kterým „vypořádal“ okolnosti ad d), tj. týkající se role pana B. Krajský soud zcela pominul, že problematická byla především skutečnost, že žalobkyně vůbec nezjišťovala, kdo pan B. je a koho vlastně zastupuje, nikoliv způsob, jakým žalobkyně kontakt na pana B. získala a že tato osoba obchod zprostředkovala.

[48] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že krajský soud vyhodnotil okolnosti nasvědčující existenci daňového podvodu dílem nesprávně a dílem nedostatečně, a proto nemůže obstát přijatý závěr, že zde nebyly dány okolnosti svědčící podvodnému jednání. V dalším řízení bude nutno vytýkané nedostatky odstranit, přičemž lze předpokládat otevření prostoru pro náležitý přezkum závěru stěžovatele, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že předmětná plnění jsou součástí daňového prostoru, resp. že žalobkyně si v uskutečněných obchodních transakcích nepočínala dostatečně obezřetně, a proto jí uplatněný nárok na odpočet DPH nemohl být uznán. Těmito otázkami, které ostatně byly podstatnou součástí žalobní argumentace (tj. že žalobkyně postupovala dostatečně obezřetně) se krajský soud dosud řádným způsobem nezabýval.

#### V. Závěr a náklady řízení

[49] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém je krajský soud vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[50] 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 28. května 2021

JUDr. Filip Dienstbier  
předseda senátu