



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **TEKO TECHNOLOGY s. r. o.**, se sídlem Petřkovická 251/10, Ostrava, zast. JUDr. Michalem Kačmaříkem, advokátem se sídlem Poštovní 39/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 2. 2018, čj. 9640/18/5300-21443-712165, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 3. 2019, čj. 25 Af 16/2018-60,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 3. 2019, čj. 25 Af 16/2018-60, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutími (1x dodatečný platební výměr, 3x platební výměr) ze dne 8. 12. 2016 žalobkyni doměřil/vyměřil DPH. Na základě daňové kontroly správce daně zjistil, že nárok na odpočet DPH z plnění (nákup mobilních telefonů značky Apple iPhone 5S) přijatých od dodavatele BAM MOBIL byl žalobkyní uplatněn neoprávněně. Při daňové kontrole byly zjištěny okolnosti, na základě kterých správce daně dovodil, že dané transakce byly zasaženy podvodem na DPH. O této skutečnosti žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla.

[2] Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu. Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud uvedl, že žalobkyně nebyla ve styku s žádnou ze společností, jež nakonec neodvedla daň. Žalobkyni dodávala zboží společnost BAM SERVIS, s níž měla již předchozí pozitivní zkušenost. Obchody proběhly standardně, byly řádně zúčtovány, platby probíhaly bezhotovostně, navíc ve většině případů se službou *on hold*. Skutečnost, že s daným zbožím začala žalobkyně najednou obchodovat ve velkém a následně obchodování ukončila, nemůže být bez provázanosti s jinými silnými indiciemi dostačující pro závěr, že žalobkyně se účastnila daňového podvodu. Uvedené totiž může znamenat pouhou reakci obchodníka na naskytnutou obchodní příležitost. To platí i o porovnání nabídek jiných dodavatelů. Naskytne-li se obchodníkovi dobře obchodovatelný obchodní případ, není projevem neobezřetnosti neporovnávání s jinými nabídkami, je-li zjevné, že zboží bude možno přeprodat se ziskem. Podle krajského soudu znalost dodavatele a sjednání služby *on hold* jsou dostatečnými důvody pro racionální zdůvodnění absence písemných smluv. Způsob komunikace zaměstnance žalobkyně s jejími odběrateli – ať byl jakékoli kvality – postačoval k řádnému uskutečnění prováděných obchodů; nebylo tvrzeno, že by byly obchody sjednávány za žalobkyni s jejími odběrateli někým třetím. Námitka obecné rizikovosti určité komodity představuje pouze podpůrnou indicii; v dané souvislosti soud zamítl návrh na provedení důkazu svědeckou výpovědí Ing. Janečka, neboť jednak shodně se žalovaným uvádí, že GFŘ při účasti na karuselovém podvodu bylo ve zcela odlišné situaci jakožto koncový spotřebitel, jednak z důvodu shora uvedené nízké síly uvedené indicie.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Stěžovatel uvedl, že žalobkyně nakoupila od společnosti BAM MOBIL mobilní telefony Apple iPhone 5S. Základ daně za tyto transakce činil 55 308 309 Kč, DPH tedy 11 614 744 Kč. Dané zboží bylo prodáno do jiného členského státu EU. Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH. Podle názoru stěžovatele je třeba zjištění skutečností posuzovat komplexně. Tyto skutečnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů o tom, že určitý obchod byl zatížen podvodem na DPH. Stěžovatel v kasační stížnosti popsal konkrétní řetězec skutečností, které podle jeho názoru vytváří ucelený soubor indicií o tom, že žalobkyně se účastnila daňového podvodu, o kterém věděla nebo mohla vědět.

[6] Stěžovatel se domnívá, že v dané věci existují nestandardní skutečnosti svědčící o podvodném charakteru obchodní transakce s mobily. Krajský soud se úvahami správních orgánů nezabýval a s jejich závěry se nevypořádal. Tím krajský soud zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Podle stěžovatele se krajský soud dostatečně neseznámil s dokazováním správce daně.

[7] Dále stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že není projevem neobezřetnosti, pokud obchodník využije obchod, z něhož mu plyne vysoký zisk, aniž by to porovnal s jinými nabídkami. Podle stěžovatele žalobkyně nepostupovala dostatečně

pokračování

obezřetně, neboť nepřijala rozumná opatření ve vztahu k prevenci účasti na daňovém podvodu.

[8] Stěžovatel navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Žalobkyně uvedla, že stěžovatel pouze polemizuje se závěry krajského soudu a sám hodnotí zjištěné skutečnosti. Žalobkyně konstatovala, že při uzavírání obchodů byla v dobré víře, se správními orgány spolupracovala a při uzavírání smlouvy se chovala obezřetně. Dále žalobkyně vyvracela jednotlivé indicie daňových orgánů, které je vedly k závěru o tom, že žalobkyně o daňovém podvodu věděla nebo mohla vědět. Žalobkyně se domnívá, že stěžovatel trvá pouze na negativních indiciích, aniž by přihlédl ke skutečnostem svědčícím ve prospěch žalobkyně. Tyto kladné skutečnosti žalobkyně ve vyjádření popsala. V závěru vyjádření žalobkyně přdestřela judikaturu týkající se daňového podvodu a zabývala se otázkou zavinění. Navrhla, aby NSS kasační stížnost zamítl.

[10] V replice se stěžovatel vyjádřil k jednotlivým argumentům žalobkyně, kterými vyvracela indicie o existenci daňového podvodu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Projednávaná věc se týká nároku na odpočet DPH. Tato problematika je upravena v § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[13] V daném případě účast žalobkyně na daňovém podvodu daňové orgány vyvodily ze skutečností, které podle jejich názoru v souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů o tom, že obchod žalobkyně týkající se mobilních telefonů zn. Apple iPhone 5S byl zatížen podvodem na DPH.

[14] Konkrétně daňové orgány vyvozovaly účast žalobkyně na daňovém podvodu z těchto skutečností:

- žalobkyně dříve v tak velkém objemu s mobilními telefony neobchodovala, zabývala se dlouhodobě a téměř výhradně prodejem tonerů
- mobilní telefony žalobkyně prodávala do zahraničí, do té doby ovšem nevykázala téměř žádné velké dodávky do zahraničí; to se okamžitě projevilo v nadměrných odpočtech v řádech milionů korun, které žalobkyně dříve nevykazovala
- žalobkyně nakupovala mobilní telefony pouze od jedné společnosti, a to BAM MOBIL, se kterou neuzavřela žádnou písemnou smlouvu, spoléhala pouze na osobní známost s jednatelem společnosti BAM MOBIL; pokud žalobkyně obchodovala s tonery, vždy uzavírala písemné smlouvy
- neuzavření písemné smlouvy je v dané praxi nestandardní z důvodu ošetření rizik spojených s obchodováním (sankce za prodlení, reklamace, atd.)
- společnost BAM MOBIL nebyla na trhu dlouhodobě zavedená jako velkoobchodní firma s potřebným ekonomickým zázemím, dodávky žalobkyni přesáhly 55 mil. Kč, tedy silně nad rámec ekonomické činnosti společnosti BAM MOBIL v předchozích letech

- nebylo prokázáno, že by si žalobkyně porovnávala nabídku společnosti BAM MOBIL s jinými nabídkami potenciálních dodavatelů
- celý obchod u žalobkyně měl na starosti jeden zaměstnanec, ačkoli žalobkyně zaměstnává 50 zaměstnanců, tento zaměstnanec neměl aktivní znalost angličtiny a komunikoval pouze přes e-maily; uvedené je u takového objemu zboží a povahy obchodu nestandardní
- se zahraničními odběrateli nebyly uzavírány písemné smlouvy, na základě kterých by bylo možné v maximální možné míře při takto velkém objemu dodávek zamezit zvýšenému podnikatelskému riziku
- žalobkyně při prodeji zboží do zahraničí zvolila službu *on hold*, tzn. zboží není odběrateli předáno dříve, než je plně uhrazena kupní cena – tato podmínka ovšem nebyla bezvýhradně dodržována
- mobilní telefony byly přeprodávány a převáženy v jeden den mezi subdodavateli, společností BAM MOBIL, žalobkyní a zahraničními odběrateli
- za neobvyklé označil stěžovatel, že i přes ziskovost těchto transakcí žalobkyně dále neusilovala o dlouhodobou spolupráci v takovém rozsahu
- mobilní telefony představují rizikovou komoditu, která je často zneužívána k podvodům na DPH v rámci tzv. řetězových podvodů

[15] Krajský soud dospěl k závěru, že okruhem indicií shromážděným stěžovatelem nebyla vyvrácena verze žalobkyně, podle níž pouze využila obchodní příležitosti. Tento obchod byl zprostředkován známým dodavatelem, byl řádně proveden (zboží bylo reálně dodáno) a zaúčtován (platby byly dokladovány prostřednictvím bezhotovostního styku).

[16] NSS konstatuje, že se jedná o hraniční případ, a po posouzení věci dovodil, že závěry krajského soudu jsou zatím neúplné.

[17] Krajský soud svým hodnocením verze žalobkyně zpochybnil stěžejní závěry daňových orgánů, tedy že žalobkyně nestandardně provedla velkoobjemový obchod se zbožím, se kterým do té doby neobchodovala.

[18] S krajským soudem lze jistě v obecné rovině souhlasit, že zásadní indicie spočívající v náhlém velkoobjemovém započetí a následném ukončení obchodování nemůže být bez provázanosti s jinými silnými indiciemi postačující. Nelze ovšem ani přehlédnout, že své závěry daňové orgány podložily celou řadou podpůrných indicií (viz bod 14 tohoto rozsudku).

[19] Krajský soud se však vypořádal v podstatě pouze s tím, že nebyla uzavřena písemná smlouva. Podle jeho názoru sjednání služby *on hold* a znalost dodavatele je racionálním důvodem pro neuzavření písemné smlouvy. Krajský soud se také stručně zabýval kvalitou komunikace při sjednávání obchodů s mobilními telefony (tu považoval za dostačující) a rizikovostí prodávaného zboží ohledně daňového podvodu. Podstatné je podle krajského soudu i to, že obchody byly reálně provedeny a řádně zaúčtovány, žalobkyně nebyla ve styku s žádnou společností, která neodvedla daň.

[20] NSS ani nepřehlédl, že žalobkyně v žalobě uvedla řadu skutečností, na základě nichž nelze bez dalšího vyloučit závěr, že žalobkyně o daňovém podvodu nevěděla ani vědět nemohla (např. žalobkyně je zavedenou společností, která vykazuje ekonomický růst, apod.).

[21] Krajský soud se však na druhou stranu např. nevypořádal s tím, že podmínky služby *on hold* nebyly podle tvrzení stěžovatele vždy dodržovány. Lze také připomenout,

pokračování

že žalobkyně v případech, kdy obchodovala s tonery, jejichž prodejem se dlouhodobě zabývala, uzavírala vždy písemné smlouvy (tímto konstatováním NSS ovšem bez dalšího netvrdí, že nutně i v projednávané věci musela být uzavřena písemná smlouva – jedná se jen jednu z více indicií, které je třeba hodnotit). Závěr krajského soudu dále nemá bez dalšího oporu v řadě dílčích skutečností, které byly popsány v bodu 14 tohoto rozsudku - např. společnost BAM MOBIL není zavedená velkoobchodní firma, žalobkyně dříve téměř výhradně obchodovala v tuzemsku, přepravek proběhl během jednoho dne, zboží nebylo skladováno atd. S již popsaným řetězcem těchto dílčích skutečností se krajský soud blíže nevypořádal. Konstatoval sice, že *„skutečnosti, které správní orgány k této indicii doplnily, nepředstavují dle názoru soudu natolik silně provázaný okruh indicií, který by jednoznačně směřoval k nevědomé nedbalosti ve vztahu k zapojení žalobce do podvodu na DPH“*, ale toto hodnocení blíže ve vztahu k popsaným indiciím finančních orgánů blíže nerozvedl; zůstalo tak jen v obecné rovině.

[22] Přestože tedy krajským soudem (a žalobkyní) uvedené skutečnosti jistě nejsou bezvýznamné, je nutno konstatovat, že některé okolnosti (indicie předestřené finančními orgány) krajský soud nezohlednil a nevypořádal se s nimi jednotlivě i v jejich souhrnu. Za této situace jsou jeho závěry předčasné a neúplné.

[23] S ohledem na uvedené NSS dospěl k závěru, že se krajský soud nezabýval všemi podstatnými okolnostmi. NSS proto napadený rozsudek zrušil. V dalším řízení tedy krajský soud vypořádá všechny rozhodné skutečnosti (indicie), jak byly popsány výše, ať již svědčí žalobkyni, či stěžovateli.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Z uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v rušícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[25] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 17. června 2021

Ondřej Mrákota
předseda senátu