



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v první věci žalobce: **ExaSoft Holding a.s.**, se sídlem Rudé armády 651/19a, Karviná, zast. JUDr. Jaromírem Kremerem, advokátem, se sídlem Úzká 1108, Orlová, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 6. 2020, č. j. 25 Af 46/2019 - 60,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 6. 2020, č. j. 25 Af 46/2019 - 60, **se ruší** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 20. 6. 2019, č. j. 23853/19/5300 - 21442 - 712243, ve věci daně z přidané hodnoty za období září 2014 a říjen 2014.

[2] Žalobci nebyly uznány uplatněné odpočty na DPH, a to z přijetí zdanitelných plnění od společnosti ExaSoft Czech, a.s. (dále jen „ESC“). Dle správce daně žalobce sice splnil formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, avšak správce daně identifikoval obchodní řetězec zasažený podvodem na dani z přidané hodnoty a současně dospěl k závěru, že žalobce věděl, že se podílí na řetězových obchodních transakcích, které jsou stíženy podvodem.

[3] V žalobě žalobce namítá, že správce daně měl k dispozici daňové doklady společnosti ESC a subjektů z identifikovaných obchodních řetězců, které uznal, ačkoli jsou shodné jako v dané věci rozporované daňové doklady a související transakce; všechny uvedené obchodní transakce byly přitom zobchodovány zcela stejným způsobem, se stejným druhem zboží, v obdobných cenách a s identickými dodavateli jako v případě

sporných transakcí. Tvrzení, že uvedených 9 faktur nebylo předmětem daňové kontroly, má žalobce za účelové; dále zdůraznil, že všichni dodavatelé ESC byli pro žalobce v moment obchodování kontaktní; uvedl, že na tom, že subjekt sídlí na tzv. virtuální adrese nespátňuje nic nezákonného či nestandardního, dále uvedl, že v jeho oboru podnikání není možné na velkoobchodním trhu ověřit podnikatelskou historii, protože informace typu, kdo komu velkoobchodně dodává či kdo komu prodává, jsou součástí obchodního tajemství.

[4] Pokud se týče samotného detekování podvodu na dani, namítl žalobce neprokázání existence chybějící daně; zdůraznil, že z platebních výměrů společnosti Florin za září a říjen 2014 je zřejmé, že daň byla této společnosti doměřena na základě neunesení důkazního břemene a neprokázání hmotněprávního nároku podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, daň u této společnosti je tedy neodvedená, což však z hlediska judikatury samo o sobě nepostačuje pro závěr o podvodu. Ve vztahu ke společnosti Stroathsam uvedl, že vůbec nebylo možné identifikovat chybějící daň, neboť podle platebních výměrů měla tato společnost uhradit za září a říjen 2014 daň ve výši 0 Kč; správce daně tak neměl co po společnosti vymáhat; chybějící daň nemohou dokládat pouhé úvahy správce daně; u uvedené společnosti neproběhlo daňové řízení, v rámci kterého by mohl být prokázán podvod na dani z přidané hodnoty. Pokud se týče společnosti Special Voice, je z platebního výměru za říjen 2014 zřejmé, že daň společnosti byla doměřena na základě neunesení důkazního břemene a neprokázání nároku na odpočet; daň za říjen 2014 je pouze neodvedená, podvod u této společnosti nebyl prokázán. Obdobně argumentoval žalobce také ve vztahu ke společnosti REDMAC FOX. U společnosti Instruktatoner byla daň za 4. čtvrtletí 2014 doměřena na bázi fikce, kdy vzhledem k tomu, že uvedená společnost vystavila daňové doklady a uvedla na nich DPH, vznikla jí ve smyslu § 108 zákona o dani z přidané hodnoty povinnost přiznat a zaplatit daň uvedenou na daňových dokladech; v odůvodnění platebního výměru není podvod na dani zmíněn, natož prokázán. Žalobce se dále vyjádřil k jednotlivým žalovaným vytýkaným nestandardním okolnostem a namítl, že tyto v jednotlivostech ani v souhrnu nemohou nic vypovídat o podvodu na dani. Namítl, že nebyl doložen adekvátní důkaz, kterým by byla vykonstruovaná tvrzení žalovaného prokázána; nesouhlasí s posouzením otázky přenosu důkazního břemene.

[5] **Krajský soud** námitkám žalobce přisvědčil a žalobu shledal důvodnou; aproboval tvrzení žalobce, konstatoval, že správce daně uplatněné odpočty u dodavatelů ESC neuznal z důvodu neunesení důkazního břemene, tedy neprokázání hmotněprávního nároku ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty; uvedl, že za tyto daně odpovídají primárně právě dodavatelé ESC, neboť se jedná o jejich daňovou povinnost, přičemž žalobce by za ni mohl odpovídat pouze v případě, kdy by transakce byly zasaženy podvodem, kterého se žalobce vědomě účastnil, a tato daň je tou „podvodnou“ daní. Dle krajského soudu závěr správce daně v řízení u dodavatelů ESC vedoucí k doměření daně nic nevypovídá o skutečném stavu věci, neboť nebyl zjištěn; k doměření daně došlo z důvodu nesplnění procesních povinností, nikoliv proto, že by správce daně zjistil stav věci, ze kterého by vyplývaly důvody pro neuznání uplatněného odpočtu.

[6] Krajský soud dospěl k závěru, že jestliže u dodavatelů ESC byla daň doměřena z důvodu neprokázání naplnění podmínek dle zákona o dani z přidané hodnoty, nemůže

pokračování

obstát závěr o chybějící dani, protože byla porušena jednota skutku. Pro názornost krajský soud velmi zjednodušeně konstatoval, že daňový podvod je proto podvodem, že státu chybí daň, která mu měla být správně odvedena, že tuto daň ve formě nezákonné výhody získala osoba za podvod odpovědná, a této osobě je z tohoto důvodu doměřena ve formě neuznání uplatněného odpočtu, na který jinak má zásadně právo. Může nastat situace, že takto chybějící daň „vytvoří“ správce daně tím, že u jedné ze společností zapojených do podvodu neuzná odpočet pro nesplnění její důkazní povinnosti; pokud však v jiném skutkově souvisejícím řízení zjistí, že důvody pro odepření odpočtu zde nejsou, nemůže na to nereagovat a setrvat na závěru o chybějící dani vzniklé jejím „vytvořením“, protože tato daň nemůže být tou výhodou, které se mělo podvodem dosáhnout. Dle krajského soudu řízení u dodavatelů ESC a u žalobce spolu souvisejí a správce daně v nich v zásadě dospěl k odlišným závěrům, které se navzájem vylučují (byť a priori je nutné je vedle sebe jako možné připustit); úvaha správce daně o tom, zda a kde je chybějící daň, je tak nepřezkoumatelná. Již z tohoto důvodu dospěl krajský soud k závěru, že žalobní námitka nedostatečné resp. chybné identifikace chybějící daně je důvodná, a proto je nutno napadené rozhodnutí ve vztahu k doměření daně žalobci z důvodu neuznaného odpočtu pro zasažení prověřované transakce podvodem na dani zrušit.

[7] Krajský soud shledal jako důvodnou také námitku vadného postupu v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu; dle krajského soudu není akceptovatelný postup správce daně, pokud tvrdí, že v případě namítaných faktur neodepřel nárok na odpočet daně jen proto, že dané obchody vůbec neprověřoval. Krajský soud podotkl, že pokud správní orgány prověřují v rámci daňové kontroly co do jejího rozsahu konkrétní zdaňovací období, nikoli konkrétní obchodní transakce, znamená to, že správce daně určením rozsahu daňové kontroly ve vztahu k daňovému subjektu určil, tedy minimálně vyvolal očekávání daňového subjektu, že bude prověřovat veškeré transakce v daném období provedené. Je tedy na místě očekávání daňového subjektu, že u všech transakcí se shodným či obdobným předmětem plnění od shodných dodavatelů „bude měřeno stejným metrem“, tedy, že správce daně v rámci daňové kontroly prověří všechny transakce, a to shodným způsobem. Pokud se správce daně rozhodne některé transakce neprověřovat, ačkoli se jedná o transakce, které jsou co do předmětu plnění a dodavatelů shodné či obdobné s jinými, u kterých správce daně shledal pochybnosti, či dokonce učinil závěr o daňovém podvodu, a nereaguje ani na námitky daňového subjektu v tomto směru, nelze shledat jeho postup jako správný. V této souvislosti krajský soud podotkl, že byť primárně zákon neukládá správci daně prověřit veškeré transakce v rámci určeného zdaňovacího období, v situaci, která nastala u žalobce, vyplývá taková povinnost z principů dobré správy, které jsou aplikovatelné jednak v horizontální rovině mezi vykonavateli veřejné správy, jednak ve vertikálním vztahu mezi veřejnou správou a jejími adresáty (viz *Principy dobré správy, Sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci, Masarykova univerzita, Brno, 2006, ISBN 80-210-4001-7*). Dle krajského soudu stěžovatel uvedené principy nectil právě tím, že se rozhodl určité obchodní transakce bez zjevného a přiměřeného důvodu nešetřit, ačkoli s ohledem na jeho závěry u ostatních transakcí by to bylo lze důvodně očekávat.

[8] Krajský soud v otázce neuznání odpočtu uzavřel, že po důkladném posouzení dospěl k závěru, že stěžovatel, resp. správce daně prvního stupně nezjistil takové objektivní okolnosti, které by ve svém důsledku vedly k závěru o existenci daňového podvodu, resp. že vyjevené okolnosti nejsou s to, nejen jednotlivě, ale ani v souhrnu učinit závěr

o existenci daňového podvodu, neboť nebyla identifikována chybějící daň. Dle krajského soudu rozhodnutí stěžovatele nemůže obstát také proto, že nebyly identifikovány tak zřetelné závažné nestandardní okolnosti, které by svědčily o tom, že předmětné transakce jsou zasažené podvodem. Nebyl tím tedy dán ani prostor pro jakékoli posuzování vědomosti o účasti na domnělém podvodu. Ostatními námitkami v tomto směru se krajský soud proto dále nezabýval.

[9] Krajský soud naopak nepřisvědčil žalobci v námitce, že lhůta k vyjádření se k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledku kontrolního zjištění, byla nepřiměřeně krátká. Ačkoliv krajský soud připustil, že mezi výzvou k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a samotným projednáním zprávy o daňové kontrole byla lhůta poměrně krátká, i případné pochybení správce daně v délce lhůty by bylo vadou, která by neměla vliv na zákonnost rozhodnutí. Žalobci nebylo bráněno v uplatnění skutkových námitek v následném odvolacím řízení, neboť daňové řízení je ovládáno apelačním principem; žalobce tedy i po ukončení daňové kontroly měl možnost se proti skutkovým zjištěním účinně hájit a prokázat svá vlastní tvrzení, což také učinil, když nejenže podal vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, ale podal i rozsáhlé odvolání, jímž se stěžovatel pečlivě zabýval, přičemž ani výtky směřující proti kontrolním zjištěním ani jiné odvolací námitky neshledal důvodnými.

[10] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel **kasační stížností**, v níž namítá, že závěr soudu o nedostatečné identifikaci chybějící daně spočívá v nesprávném právním posouzení; poukazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, která pod pojmem „podvod na DPH“ označuje situace, v nichž ve své podstatě není daňovým subjektem odvedena určitá částka získaná jako DPH a druhý daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností. Dle stěžovatele je pro pochopení principu zachování neutrality třeba vymezit způsoby fungování řetězců zasažených podvodem na DPH, vysvětluje s odkazy na judikaturu SDEU role jednotlivých subjektů *missing trader* - subjekt, který neodvádí státu daň či u něj nelze tuto skutečnost ověřit, *buffer* - subjekt působící v řetězci čistě formálně za účelem legalizace plnění, znesnadnění šetření řetězce a zároveň vykazující nízkou daňovou povinnost a *broker* - subjekt, který si nárokuje v řetězci daň na vstupu a čerpá tak výhody plynoucí z řetězce.

[11] Stěžovatel s krajským soudem souhlasí potud, že samotné neodvedení daně některým z dodavatelů ještě nemůže samo o sobě svědčit o existenci podvodu. Pro konstatování podvodu na DPH, resp. identifikace existence podvodu na DPH, je rozhodná právě ta skutečnost, že v detekovaném řetězci došlo k porušení daňové neutrality. Stěžovatel poukazuje na to, že judikatura SDEU pojem „chybějící daň“ nechápe jako konkrétně matematicky vyčíslenou částku neodvedené daně některým z článků v řetězci; takové vyčíslení totiž obvykle nebude možné, neboť podvodné řetězce jsou zpravidla jejich organizátory konstruovány právě tak, aby znemožnily podrobné rozkrytí mechanismu transakcí. Jejich podstatou a smyslem působení v podvodném řetězci, vyplývající již z jejich názvu, je zahladit stopy po podvodu na DPH, případně znemožnit správci daně tyto stopy dále prošetřit, a to právě tím, že „zmizí ze scény“, že se pro správce daně stanou nekontaktními, a tím zamezí komplexnímu prošetření daného případu, potažmo přesnému vyčíslení úniku na dani. Existenci takových korporací ve zjištěném řetězci plnění je tudíž nutno považovat za jednu z indikací podvodného jednání na DPH, rovněž tak jako skutečností zakládajících narušení neutrality DPH. Pokud by nemožnost

pokračování

ověřit řádné stanovení daně vylučovala konstatování podvodu na DPH, stačilo by společností organizujícím podvod na dani, aby do řetězce společností vložily jednu nekontaktní společnost, a tím by znemožnily postižení jejich podvodného jednání, v důsledku čehož by se staly podvody na DPH nepostižitelnými (viz rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 58; a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 47).

[12] K porušení jednoty skutku a k odkazu krajského soudu na rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 308/2017 stěžovatel podotýká, že tento je na nyní řešený případ zcela nepřípadný; v tam řešené věci se jednalo o posouzení toliko jedné transakce, která byla správcem daně společností DENIM coby společností stojící na straně odběratele posouzena jako podvodem stížená, zatímco správce daně dodavatele ve vztahu ke shodné transakci dříve konstatoval, že se fakticky neuskutečnila. Rozsudek se tedy týká nesouladného (a neslučitelného) posouzení jedné a té samé transakce dvěma správci daně. NSS pak v bodě 22 tohoto rozsudku uvádí, že *„rozhoduje-li jeden správce daně o daňové povinnosti odběratele a jiný správce daně o daňové povinnosti dodavatele, přičemž v obou případech správci daně posuzují tutéž dodávku zboží, jsou daňové povinnosti obou daňových subjektů úzce spojeny společným skutkovým dějem, který je rozhodný pro určení daňových povinností obou.“* Oproti tomu v nyní posuzované věci se o odlišné posouzení jedné transakce nejedná.

[13] Zatímco společnosti FLORIN, Special Voice a REDMAC FOX za září 2014 neprokázaly splnění zákonných podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, žalobce sice prokázal faktické přijetí zdanitelného plnění, nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění mu však byl odepřen z důvodu jeho účasti v podvodem stíženém řetězci transakcí. Nelze zde tedy shledat žádný logický rozpor v důsledku nekorespondujícího posouzení stejné transakce, kdy by u jednoho subjektu bylo konstatováno, že určité plnění neuskutečnil a u jeho odběratele by bylo shledáno, že plnění opravdu přijal. Odepření nároku na odpočet DPH pro neprokázání splnění formálních a hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty neznámá, že se daná transakce nemohla uskutečnit a neuskutečnila, nýbrž pouze to, že daný daňový subjekt neprokázal splnění těchto podmínek, v důsledku čehož je nutno označit uplatněný nárok na odpočet DPH jako neoprávněný.

[14] Zatímco výsledek daňového řízení u žalobce byl do značné míry dán snahou správce daně, v případě daňového řízení u uvedených společností jde výlučně o důsledek jejich pasivity a jakákoliv snaha správce daně nemohla tento výsledek ovlivnit. Proto je přinejmenším silně zavádějící tvrzení krajského soudu (bod 30 napadeného rozsudku) o „vytvoření“ chybějící daně správcem daně u těchto společností. Krajský soud uvedl, že bez doměření daně dodavatelům ESC by žádná chybějící daň nebyla, neboť by existoval původní stav. Stěžovatel v této souvislosti upozorňuje na to, že přístup krajského soudu *de facto* zcela vylučuje jakékoliv prověřování správcem daně v daných situacích, protože optikou krajského soudu by ke konstatování chybějící daně mohlo dojít jen v případě, pokud by tato chybějící daň přímo vyplývala z podaného daňového přiznání. Tento přístup ovšem zcela popírá roli správce daně v daňovém řízení, tj. posouzení, je-li daň daňovým subjektem přiznaná správně. Naopak optikou krajského soudu by takové posuzování správce daně (se závěrem, že odpočet či daňová povinnost je smyšlená) automaticky znemožnilo konstatování chybějící daně u tohoto článku řetězce. Je otázkou, zda krajský soud vůbec nějakým způsobem tyto důsledky domýšlel. Nadto stěžovatel

podotýká, že daň není stanovena podáním přiznání 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 a nezakládá mu nárok na vyměření daně v tvrzené výši. Jak vyplynulo ze spisového materiálu, správce daně u uvedených společností nepřiznal nárok na odpočet DPH z důvodu neprokázání splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně se proto s ohledem na relevantní judikaturu týkající se vztahu nesplnění hmotněprávních podmínek a podvodu na DPH ani nemohl zabývat otázkou daňového podvodu v případě uvedených dodavatelů (viz rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). Stěžovatel zdůrazňuje, že na daňová řízení vedená u subdodavatelů žalobce a žalobce je nutno nahlížet odděleně.

[15] Stěžovatel dále poukazuje na to, že krajský soud zcela pominul zásadní skutečnost, totiž že subdodavatelé v pozici *missing trader* nespolupracovali a současně neumožnili správci daně ověřit plnění v předmětných zdaňovacích obdobích, a již proto je nutné (v intencích judikatury SDEU i NSS) konstatovat narušení neutrality daně, které ve světle všech zjištěných nestandardností prokazuje existenci podvodu na DPH; podrobně se dále stěžovatel vyjadřuje k jednotlivým subdodavatelům a odmítá, že by byla nesprávně identifikována chybějící daň. Naopak 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.

[16] Byť krajský soud tvrdí, že stěžovatelem vyjevené okolnosti nejsou s to ani v souhrnu učinit závěr o existenci daňového podvodu, sám krajský soud tyto nestandardnosti uvedené v napadeném rozsudku posoudil nesprávně, a to každou jednotlivě, a nikoli v jejich vzájemném kontextu. Existence podvodu na DPH přitom nebyla konstatována pouze vzhledem k chybějící dani, ale i vzhledem k nestandardnostem svědčícím o podvodném charakteru řetězce dodavatelů zboží, které byly dostatečně ve zprávě o kontrole popsány (nové ready-made společnosti bez dlouhé obchodní historie, zkušeností a zázemí, virtuální sídla subdodavatelů, angažmá cizích státních příslušníků ve společnostech subdodavatelů, změny jednatelů krátce před začátkem provádění transakcí, nekontaktnost a nespolupráce subdodavatelů a plnění role *missing trader*, absence internetových stránek, majoritní spolupráce pouze s ESC, absence písemných smluv, absence písemných objednávek, cena plnění, obchodování s rizikovou komoditou). Všechny tyto skutečnosti hodnoceny jako celek prokazují existenci podvodu na DPH, neboť vypovídací hodnota jednotlivých nestandardností stran existence podvodu na DPH tkví právě v jejich vzájemné souvislosti a v jejich celkovém souhrnu. Jejich rozkrytím a specifikováním stěžovatel unesl své důkazní břemeno kladené na něj judikaturou SDEU i NSS.

[17] Stěžovatel dále odmítá závěr krajského soudu, že samotná nezaplacená daň při absenci úkonů správce daně k jejímu vymožení a při absenci závažných nestandardností nepostačí k závěru, že transakce jsou zasažené daňovým podvodem. Tato soudem vyslovená podmínka vymáhání chybějící daně u jejího dlužníka zcela vybočuje z ustálené judikatury SDEU i dosavadní judikatury NSS a odporuje samotnému principu odhalování a posuzování podvodů na DPH. Případné pozdější vymožení daně bez součinnosti

pokračování

dlužníka a proti jeho vůli (např. v exekuci) 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. Stěžovatel opětovně zdůrazňuje, že chybějící daň jako taková nemusí být nutně ani vyčíslena, neboť z judikatury SDEU nelze dovodit, že by se v případě chybějící daně mělo jednat pouze o daň, která byla některým článkem vyčíslena a správcem daně přesně vymezena (a jako taková pak zůstala neuhrazena); proto zcela logicky nemusí, resp. ani nemůže být v určitých případech vymožena.

[18] Co se týče porušení § 8 odst. 2 daňového řádu, stěžovatel má za to, že z jeho strany nedošlo k pochybení. Stěžovatel vysvětluje, že všechna plnění (jak standardní, tak zasažená podvodem na dani) žalobci dodávala společnost ESC, která je s žalobcem personálně propojena prostřednictvím holdingu. Správce daně prošetřoval pouze ta plnění přijatá od ESC, která společnost ESC nakupovala od společností FLORIN, Stroathsam, Special Voice, REDMAC FOX a INSTRUKTATONER, jelikož tyto společnosti vykazovaly rizikové znaky typické pro podvod na dani. Společnost ESC si však uplatnila nárok na odpočet z některých přijatých plnění dle daňových dokladů od těchto společností až v jiném zdaňovacím období než ve zde řešených, proto správce daně při provádění kontroly u žalobce daňové doklady, jež se měly týkat obdobného předmětu plnění a shodných dodavatelů, vůbec neprovéřoval, jelikož nevěděl, že pochází od těchto rizikových společností. Situace tedy nebyla taková, že by správce daně v některém případě za stejných skutkových okolností uznal nárok na odpočet a v některém za stejných okolností konstatoval podvod. Správce daně pouze některá přijatá plnění vůbec nešetřil, neboť neměl indicie o tom, že tato plnění jsou zasažená podvodem. Pokud není nárok na odpočet z přijatých plnění vůbec prověřován, tak to automaticky neznamená, že tento nárok na odpočet daně byl uplatněn zákonným způsobem. Stěžovatel tuto situaci vysvětlil již v bodě 68 rozhodnutí o odvolání, krajský soud však vysvětlení žádným způsobem nereflektoval.

[19] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti popisuje obchodování s jednotlivými subjekty v řetězci (shodně jako v žalobě) a vyjadřuje se k okolnostem, které stěžovatel posoudil jako nestandardní. Odmítá tvrzení stěžovatele, že žalobce „*je velkou společností, která standardně obchoduje s tonery a podvodem na dani si tak ke své standardní ekonomické činnosti pouze ještě „přilepšuje.“*“ Správce daně, resp. stěžovatel žalobci za celou jeho podnikatelskou historii rozporoval pouze obchodní transakce s předmětnými dodavateli, dále pak několik obchodních transakcí s jedním dodavatelem v srpnu 2012. Žádný jiný spor se správcem daně žalobce nemá, přičemž žalobce za svou obchodní historii realizoval mnohamiliardové obraty, přičemž si stabilně plnil a plní své daňové povinnosti. Žalobce tedy považuje tvrzení žalovaného o podvodném jednání žalobce za zcela nepřijatelné a svědčící o účelovosti postupu žalovaného (resp. za žalovaného vyřizujícího zaměstnance) vůči žalobci, kdy takový postup může svědčit i o podjatosti vůči žalobci. Navrhuje, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

[20] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, současně zkoumal, zda netrpí

vadami, k nimž by musel Nejvyšší správní soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[21] Mezi žalobcem a stěžovatelem není spor o to, zda žalobce splnil formální i hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet (§ 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty). Jádrem sporu spočívá v posouzení, zda v dané věci správní orgány dostatečně prokázaly existenci podvodu na dani, a pokud ano, zda žalobce o existenci podvodu věděl, či mohl a měl vědět, a zároveň nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu na dani.

[22] Krajský soud dospěl k závěru, že správní orgány v projednávané věci neidentifikovaly ve zjištěném řetězci chybějící daň, tedy chyběla základní podmínka pro konstatování existence podvodu na DPH. Vzhledem k tomu krajský soud nepovažoval již za potřebné zabývat se dalšími kroky vědomostního testu, tedy tím, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno stran vědomosti žalobce o tom, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, resp. toho, zda přijal dostatečná opatření k tomu, aby své účasti zabránil.

[23] Nejvyšší správní soud s odkazem na četnou a oběma stranám známou judikaturu Soudního dvora, jakož i judikaturu NSS, z níž stěžovatel, žalobce, jakož i krajský soud vycházeli, pročez ji nepovažuje Nejvyšší správní soud za nutné opětovně citovat, připomíná, že základním předpokladem pro konstatování podvodného jednání je skutečnost, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, tj. v řetězci je zjištěna „chybějící daň“.

[24] Odepření nároku na odpočet daně nesupluje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel Směrnice Rady 2006/112/ES (dále „směrnice“), neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Stručně řečeno, správce daně je povinen prokázat existenci chybějící daně, není však povinen (neboť to často není ani objektivně možné) vyčíslit výši chybějící daně na korunu přesně. Proto je potřeba narušení neutrality chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného, resp. fungování podvodných řetězců, neboť ani judikatura SDEU ani judikatura NSS pojem chybějící daně nikde nedefinuje. Z výše uvedených důvodů je judikaturou SDEU chápáno jako podvod na dani již takové jednání, které vede k ohrožení správného výběru daně a ohrožení řádného fungování společného systému DPH.

[25] Samotné narušení neutrality daně však ještě nepostačuje k závěru o podvodném jednání, ale je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání (nikoli např. z důvodu podnikatelského rizika). Rozhodné proto je posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz např. rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 58). Samotná existence daňového podvodu neumožňuje nepřiznat nárok na odpočet, pokud o svém zapojení

pokračování

v podvodném řetězci daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět. Zásady neutrality a právní jistoty se však nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku. Za tím účelem byl vytvořen vědomostní test, jehož struktura poskytuje záruku ochrany poctivých podnikatelů, kteří i přes veškerou svoji obezřetnost se mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty (viz např. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, ve věci C - 624/15, *Litdana UAB*; též např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43).

[26] Nárok na odpočet DPH může být odepřen, jen pokud se jedná o prokazatelný daňový podvod nebo došlo k porušení formálních požadavků v takovém rozsahu, že nebylo možné ověřit splnění hmotněprávních podmínek. Podvodný řetězec posuzuje správce daně jako celek, jinými slovy, není třeba, aby konkretizoval, na jakém článku řetězce se daňový subjekt nacházel (*missing trader, buffer, broker*). Naopak při provádění tzv. vědomostního testu je třeba postupovat výhradně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a je třeba posuzovat pouze ty skutečnosti a okolnosti, které daňový subjekt mohl či měl vědět nebo mohl učinit pro to, aby se podvodu vyhnul. Vědomostní test chrání právě ty subjekty, které se v řetězci nacházejí či ocitnou, aniž by o podvodném jednání věděly či vůbec mohly vědět (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31).

[27] Skutečnosti svědčící odepření nároku na odpočet prokazuje správce daně. V první řadě prokazuje existenci podvodu a musí popsat, v čem spočívá, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018 č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, či ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 - 49). Za podvod na DPH označuje judikatura „*situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám*“ (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, shodně též rozsudek ze dne 25. září 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37). Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 6. července 2006, C- 439/04 a C- 440/04, ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, jakož i rozsudek ze dne 21. června 2012, C - 80/11 a C -142/11, ve spojených věcech *Mahagében a Petér Dávid*).

[28] Jak již bylo opakovaně judikováno, základem podvodu je zjištění narušení neutrality daně v řetězci. Nejvyšší správní soud nepopírá, že k neodvedení daně zcela jistě nemusí dojít pouze z důvodu podvodu, je proto třeba zkoumat, zda se jedná skutečně o důsledek podvodného jednání. Podvodem zcela jistě tedy není jen to, že daňový subjekt v řetězci daní, která je mu vyměřena, neuhradí. Aby bylo možné dojít k závěru o podvodu, je nutno posoudit všechny skutečnosti, právní, obchodní a personální vztahy mezi zúčastněnými subjekty. Není přitom povinností správce daně prokázat, kterým článkem řetězce a jakým způsobem byl podvod spáchán, musí být však postaveno na jisto,

v jakých skutkových okolnostech podvod spočívá (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. června 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[29] Otázkou, která je mezi stěžovatelem a krajským soudem sporná, je to, zda správce daně unesl své důkazní břemeno v rámci prvního kroku, tj. zda prokázal existenci podvodu na dani, konkrétně narušení neutrality DPH. Dle krajského soudu správce daně, potažmo stěžovatel dostatečně chybějící daň neidentifikoval. Takový závěr krajského soudu však Nejvyšší správní soud nesdílí.

[30] Dle Nejvyššího správního soudu správce daně dostatečně podrobně detekoval řetězec: „dodavatelé ESC – ESC – žalobce“, přičemž společnost ESC byla pouhým fakturačním článkem řetězce (objednávky, jednání s dodavateli, přejímku zboží a uskladnění prováděl žalobce), který sloužil k zakrytí skutečných dodavatelů; správce daně prokázal, že žalobce a ESC jsou subjekty personálně spojené, zabýval se rovněž tím, zda nákup přes ESC měl ekonomické opodstatnění, resp. takové opodstatnění žalobce neprokázal; zjistil též, že společnost ESC nedisponuje majetkem ani skladovými zásobami, jeho aktivita jsou tvořena zejména pohledávkami. Správce daně dostatečně detekoval skutečnosti svědčící o tom, že zboží bylo obchodováno v řetězci společností zatížených podvodným jednáním, tyto skutečnosti popsal ve zprávě o kontrole, identifikoval chybějící daň u „středových společností“ a popsal všechny nestandardní prvky chování jednotlivých dodavatelů zboží, od nichž bylo zboží přes ESC nakoupeno.

[31] Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek v řetězci. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. března 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 - 49, uvedl: *„Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasázeno. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění.“*

[32] V rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 47, Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl: *„Nejvyšší správní soud si je samozřejmě vědom, že prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, pročez 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 deklarovaných 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 článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost se jich dopátrat. 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. Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě*

pokračování

další objektivní okolnosti, které 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.“

[33] Za neplnění formálních povinností lze dle přesvědčení NSS odmítnout jinému plátcí v řetězci nárok na odpočet pouze za předpokladu, že právě ono neplnění formálních povinností vedlo k cílenému získání neoprávněné výhody či daňovému úniku, o kterém tento jiný plátcí věděl či mohl vědět. Jinými slovy, nemůže v obecné rovině správce daně neplnění formálních povinností (nepodání přiznání, úhradu daně apod.) přičítat k tíži plátcí, který chce uplatnit nárok na odpočet DPH. V projednávané věci však správce daně dostatečně odůvodnil, proč se o pouhé nesplnění formálních povinností jednotlivých článků v řetězci bez souvislostí s detekovaným podvodem na DPH nejednalo.

[34] Jako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH. V uvedeném rozsudku sp. zn. 2 Afs 162/2018 NSS mimo jiné konstatoval: *„Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).“* Obdobně též např. v rozsudku ze dne 13. 8. 2020 č. j. 7 Afs 428/2019 - 39, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o existenci daňového podvodu v případě, ve kterém došlo k detekování narušení neutrality daně právě nastalou nekontaktností společnosti, jež znemožnila ověření správnosti jejich daňových přiznání.

[35] Nejvyšší správní soud podotýká, že z judikatury SDEU nevyplývají ve vztahu k otázce chybějící daně jakékoliv formální požadavky. V řetězci transakcí totiž může být narušována neutralita daně různými „právními“ způsoby (např. vykázáním fiktivního plnění s nárokem na odpočet daně, kterým je v rozporu se skutečností kompenzována daňová povinnost; nesprávným deklarováním nižší daňové povinnosti; vykázáním daňové povinnosti a jejím následným neuhrazením etc.) Pokud krajský soud dovodil, že by i u dodavatelů, u nichž byla identifikována chybějící daň, mělo jít o daň stanovenou na základě jejich účasti v podvodu na DPH (přičemž tato však nebyla konstatována), je třeba takový závěr odmítnout, neboť takový požadavek, že by chybějící daň v řetězci musela spočívat v odepření nároku na odpočet DPH v důsledku vědomé účasti na podvodu, z relevantní judikatury SDEU ani NSS nelze dovodit.

[36] Krajským soudem vyslovený požadavek na objasnění odlišnosti v právním důvodu stanovení daně u žalobce a jeho subdodavatelů, coby společností, u nichž správce daně identifikoval chybějící daň, je nutno odmítnout jako zcela neopodstatněný. Na daňová

řízení vedená u jednotlivých dodavatelů a žalobce je nutno nahlížet odděleně; ze závěrů příslušného správce daně učiněných v řízení u (sub)dodavatelů nelze bez dalšího vyvozovat důsledky i pro daňová řízení vedená s žalobcem. Výsledek daňového řízení totiž závisí na mnoha okolnostech a v podstatné míře i na součinnosti daňového subjektu se správcem daně. Jestliže dotčené společnosti byly nekontaktní a se správcem daně nespolupracovaly a nereagovaly, je zřejmé, že neunesly důkazní břemeno a oprávněnost nárokovaného odpočtu neprokázaly. Za těchto okolností správce daně ani nemohl v daňovém řízení u nich zkoumat případnou existenci daňového podvodu. To však nebrání tomu, aby byla u jiného článku řetězce následně zahájena daňová kontrola a správce daně detekoval daňový podvod.

[37] V rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 - 24, Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl: „*Příslušní správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům: ve věci jednoho ze subjektů bude prokázáno, že se skutkový děj stal, ve věci druhého toto prokázáno nebude, tj. bude se mít pro účely určení daňové povinnosti za to, že se nestal [srov. rozsudek ve věci EURO PRIM, část V.d)], či konstatovat, že neunesli-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005 - 59). Daňové řízení ve věci žalobkyně je nutno posuzovat jako samostatné daňové řízení, v němž daňový subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu. Skutkové závěry z jiného daňového řízení tak u daňového subjektu v zásadě nemohou vyvolat žádné legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností, neboť z důvodu specifčnosti rozložení důkazního břemene (procesní aktivita daňového subjektu v daňovém řízení má naprosto zásadní význam) nelze ani u případů s obdobným skutkovým stavem předvídat jejich výsledek. Ten totiž bude záviset zejména na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene.*“ Obdobě viz rozsudek NSS ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, z něhož vyplývá, že aby se správce daně vůbec mohl zabývat otázkou, zda se daňový subjekt podílel na daňovém podvodu, musí být u něj splněny hmotněprávní a formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud tedy u detekovaných dodavatelů, resp. subdodavatelů žalobce nebyly vůbec splněny zákonné podmínky pro přiznání odpočtu, ať již proto, že neprokázali svá tvrzení v daňových přiznáních nebo tato vůbec nepodali a daň byla po právu stanovena ex offo ve výši 0 (což znamená toliko to, že daňový subjekt uvedl daň ve výši 0, nikoli však, že jeho daň byla nulová, a tudíž žádná neodvedená daň neexistuje; viz § 145 odst. 1 daňového řádu), nebylo ani na místě, aby správce daně zkoumal jejich podvodné jednání.

[38] Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se dopustil pochybení rovněž v tom, že nestandardnosti v celém obchodním řetězci hodnotil jednotlivě a zcela izolovaně, z čehož následně dovodil nesprávné závěry. Objektivní okolnosti lze chápat jako nestandardnosti svědčící o existenci podvodu na DPH; jsou indiciemi, které by objektivně měly v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce stíženého podvodem (viz rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33 a ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1 Afs 444/2020 - 64, v nichž se zdejší soud zabýval skutkově obdobnou věcí téhož

pokračování

žalobce, přičemž postup správních orgánů zde obstál). Nejvyšší správní soud nepochybně, že např. samotná neexistence internetových stránek, virtuální sídlo či absence písemných smluv a rizikovost komodity, nemusí nutně mít žádnou vypovídací hodnotu o podvodném charakteru obchodních řetězců. Nicméně ve svém souhrnu tyto skutečnosti napovídají tomu, že zapojené obchodní společnosti nejsou běžnými obchodníky, ale naopak svědčí o tom, že se jedná o subjekty účastnící se podvodu na DPH. Tuto skutečnost dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu správce daně v řízení prokázal.

[39] Co se týče posouzení rizikových znaků subdodavatelů žalobce, resp. nestandardních okolností v řetězci, se krajský soud omezil toliko na konstatování, že úvahy stěžovatele nesdílí a pokud ESC s dodavatelem již delší dobu bez zřetelných problémů se shodným zbožím obchodovala, nelze dodavatele považovat za rizikové či neověřené. S uvedeným hodnocením se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[40] Krajský soud především pochybil, když nehodnotil všechny skutečnosti svědčící o existenci daňového podvodu ve vzájemných souvislostech; některé nestandardnosti přitom zcela ignoroval, u jiných jejich závažnost bagatelizoval. Některé z uvedených zjištění, konkr. virtuální sídlo či neexistenci internetových stránek dodavatele, akceptoval Nejvyšší správní soud jako objektivní okolnosti např. v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42. Obdobně v rozsudku ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, (a to dokonce v obdobném případě téhož žalobce) Nejvyšší správní soud stran hodnocení nestandardních okolností uvedl: „*Ostatní zjištěné skutečnosti hodnotí soud jako podporující tento závěr – rychlý přeprodej zboží, absence písemné dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence internetové prezentace dodavatelů a obchod s komoditou, která se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry. Samy o sobě by tyto podpůrné skutečnosti coby nestandardní okolnosti zřejmě neobstály, nicméně v kombinaci s výše uvedenými je možné na ně taktéž poukázat [...] okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami).*” V rozsudku ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015 - 29, Nejvyšší správní soud např. konstatoval, že absence písemné smlouvy je okolností svědčící o silné nestandardnosti posuzovaných transakcí.

[41] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v detekovaném řetězci bylo spolehlivě prokázáno narušení neutrality daně, a to u subdodavatelů žalobce, jež vystupují jako tzv. *missing trader*. Chybějící daň v řetězci přitom není výsledkem podnikatelského selhání jedné společnosti v řetězci, ale nebyla úmyslně správci daně uhrazena z důvodu realizace podvodu na dani. Stěžovatelem byla jednoznačně prokázána existence podvodu na DPH. Učiněný závěr o chybějící dani nebyl přitom jediným předpokladem závěru stěžovatele o existenci podvodu na DPH; současně byly prokázány nestandardní prvky v celém detekovaném obchodním řetězci.

[42] Krajskému soudu nelze přisvědčit ani v závěru stran porušení § 8 odst. 2 daňového řádu. Pokud není nárok na odpočet z přijatých plnění vůbec prověřován, tak to automaticky neznamená, že tento nárok na odpočet daně byl uplatněn zákonným způsobem, resp. že byl správcem daně uznán. Stěžovatel se se stejnou námitkou, kterou

poté žalobce uplatnil v žalobě, podrobně vypořádal již v bodě 68 rozhodnutí o odvolání, krajský soud však toto vysvětlení žádným způsobem nereflektoval. Závěr krajského soudu o porušení zásady legitimního očekávání je zcela neopodstatněný. Pokud správní orgány prověřují v rámci daňové kontroly co do jejího rozsahu konkrétní zdaňovací období, zcela jistě to samo o sobě neznámá, že správce daně vymezením rozsahu daňové kontroly ve vztahu k daňovému subjektu vyvolal jakési legitimní očekávání, že budou prověřeny veškeré transakce v daném období provedené.

[43] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Pro výše uvedené deficiency nemohl rozsudek krajského soudu z hlediska zákonnosti, jakož i jeho přezkoumatelnosti z důvodu nedostatku skutkových důvodů obstát. Nejvyšší správní soud jej proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

[44] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal podmínku identifikace chybějící daně, jakož i existenci nestandardních okolností, které správce daně dostatečně popsal, za splněné, je nyní na krajském soudu, aby se v dalším řízení zabýval splněním či nesplněním podmínek, za kterých lze odpočet odepřít v intencích dalších dvou kroků vědomostního testu, tedy zda bylo v řízení správcem daně prokázáno, že o svém zapojení v podvodném řetězci žalobce věděl či vědět měl a mohl, a poté i tím, zda mohl své účasti na podvodu zabránit. V tomto směru tedy krajský soud vypořádá žalobní námitky, kterými se dosud nezabýval.

[45] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. listopadu 2021

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu