



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **PALETY-KUPKA GROUP s.r.o.**, IČO 018 09 326, se sídlem Hřímálého 2707/20, Plzeň, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2017, č. j. 49624/17/5300-21443-710979, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2021, č. j. 8 Af 4/2018 - 65,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry ze dne 13. 6. 2016, kterými byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července roku 2014 ve výši 840.177 Kč, měsíce srpna roku 2014 ve výši 608.212 Kč, měsíce září roku 2014 ve výši 681.055 Kč, měsíce října roku 2014 ve výši 628.636 Kč a měsíce listopadu roku 2014 ve výši 726.249 Kč.

[2] V žalobě proti tomuto rozhodnutí žalobce v první řadě namítal uplynutí lhůty pro stanovení daně. Dále namítl, že žalovaný pochybil, když mu neumožnil se vyjádřit k nově zjištěným důkazům, které si opatřil v odvolacím řízení, a podstatně tak zasáhl do jeho práva garantovaného § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. S ohledem

na závěry uvedené v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016 - 60, neměl být žalobci odepřen nárok na odpočet DPH, ale správní orgány měly primárně aplikovat § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“).

[3] V doplnění žaloby žalobce uvedl, že žalovaný si v napadeném rozhodnutí neujasnili, zda žalobci odpírá nárok na odpočet DPH pro vědomou či nevědomou účast na daňovém podvodu. Žalovaný tvrdí, že obchodní transakce nevykazují znaky standardního obchodu, ale nestandardní znaky nepopisuje a nepřijímá z nich žádné relevantní závěry. Naopak myšlenku nestandardního obchodního vztahu posléze opouští a věnuje se již pouze zanedbání opatření proti nevědomé účasti na daňovém podvodu. Podle přesvědčení žalobce jedna forma daňového podvodu vylučuje druhou, což činí napadené rozhodnutí vnitřně rozporným, a proto nepřezkoumatelným.

[4] Žalobce poukázal na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, a zmínil závěr žalovaného, že nebyla odvedena daň na výstupu u prvního zjištěného tuzemského článku řetězce (EBRO pack s.r.o.) i u druhého tuzemského článku v řetězci (EBRO trade s.r.o. – přímého dodavatele žalobce). Ve spisu se však nenacházejí žádné důkazy, ze kterých by vyplývalo, jaká daňová povinnost EBRO trade či EBRO pack vznikla, zda vznikla z dodávek žalobci a jaká konkrétní daňová povinnost nebyla uhrazena. Rozhodnutí žalovaného je proto jako celek nepřezkoumatelné, protože neobjasňuje, zda vůbec došlo k porušení principu daňové neutrality. Nebyl tak splněn první krok Axel Kittel testu.

[5] Žalovaný podvodné jednání spatřuje v tom, že EBRO trade či EBRO pack nehradili své daňové povinnosti. To ale není podvodné jednání, ale běžná platební nekázeň, kterou měl a mohl zjistit místně příslušný správce daně. Žalovaný nepopisuje, proč bylo samotné nezaplacení daně podvodným jednáním, a nesplnil tak ani druhý krok Axel Kittel testu. Nebyl splněn ani třetí krok, kterým je zjištění, zda je identifikované podvodné jednání spojeno s transakcemi žalobce. K tomuto žalovaný zcela mlčí, protože nebyl schopen popsat samotné podvodné jednání.

[6] Žalobce dále žalovanému vytknul, že přímou aplikací evropského práva obchází svou povinnost řídit se prioritně vnitrostátním právem [§ 109 odst. 1 písm. a) nebo b) ZDPH], které klade v případě nezaplacení daně dodavatelem mnohem mírnější podmínky odpovědnosti odběratele (žalobce). Žalobce dále uvedl, že o daňovém podvodu nevěděl, ani vědět nemohl, a proto nebyl splněn ani poslední krok Axel Kittel testu.

[7] Žalovaný při tzv. vědomostním testu opomenul, že jednatel žalobce a paní Hana Povolná spolu obchodovali řadu let a přenesli dobrou spolupráci na nově vzniklé společnosti. Žalovaným zmíněné virtuální sídlo dodavatele EBRO trade nebylo na překážku vzájemné spolupráci, jelikož jednající osoby se znaly již delší dobu a zárukou řádných dodávek palet byla předchozí obchodní spolupráce. Neobstojí proto ani tvrzení žalovaného, že žalobce si neověřil nebo ignoroval volně dostupné informace o svém obchodním partnerovi. Závěrem žalobce zpochybnil závěry žalovaného, že dodavatel neměl po určitou dobu statutární orgán, žalobce neměl jako obezřetný obchodník sdělovat

pokračování

svému dodavateli informace o svém odběrateli, a namítl, že před dodáním zbožím konečnému zákazníkovi prováděl kontrolu Bc. Ing. U., což bylo prokázáno jeho svědectvím i dodacími listy. Validitu uzavřené smlouvy s EBRO trade tato korporace potvrdila dodáním dohodnutých palet. Nepředložení jednotlivých objednávek nepředstavuje skutečností způsobitou zabránit účasti žalobce na nepodloženém daňovém podvodu.

[8] Městský soud v Praze žalobu zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Přisvědčil žalovanému, že k prekluzi lhůty pro stanovení daně nedošlo. K neprodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu konstatoval, že správní orgány postupovaly chybně, pokud zastavily řízení o žádosti žalobce o prodloužení lhůty pro zjevnou právní nepřípustnost. Tato vada řízení však neměla reálný negativní dopad na práva žalobce, a proto není na místě na jejím základě zrušit napadené rozhodnutí. Žalobcem zmíněný rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016 - 60, byl zrušen rozsudkem ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 - 56, v němž Nejvyšší správního soud uzavřel, že právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 ZDPH není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na DPH. Městský soud tudíž nepřisvědčil názoru žalobce, že daňové orgány měly primárně užít § 109 odst. 1 ZDPH a neměl mu být odepřen nárok na odpočet. Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že šlo o nevědomou účast na daňovém podvodu. Není tedy pravdou, že si žalovaný neujasní, zda žalobci odpírá nárok na odpočet DPH pro vědomou či nevědomou účast na daňovém podvodu.

[9] Ohledně splnění tzv. Axel Kittel testu soud k porušení principu daňové neutrality odkázal na rozhodnutí žalovaného, v němž je popsán řetězec společností, do něhož byl žalobce zapojen, skutečnost, že společnosti EBRO trade a EBRO pack nehradily své daňové povinnosti a společnost EBRO pack podala za zdaňovací období měsíce července až listopadu roku 2014 příznání k DPH vadným způsobem a na výzvy správce daně nereagovala.

[10] Žalobcem zmíněný rozsudek Soudního dvora EU (SDEU) ve věci C-574/2015 neshledal městský soud příležitým, neboť se dominantně věnuje jiné otázce – poměrování podmínek trestnosti u dvou daňových trestných činů, kdy byl stanoven odlišný práh trestní odpovědnosti dle výše neodvedené daně. Žalobci není kladeno k tíži, že on sám spáchal daňový podvod tím, že neodvedl daň. Skutkové okolnosti svědčící o daňovém podvodu jsou dostatečně popsány v rozhodnutí žalovaného. Žalobce tuto argumentaci žádnými konkrétními námitkami v žalobě nevyvrací, toliko tvrdí, že se jednalo o platební neschopnost. Žalobce nepopíral, že palety od společnosti EBRO trade s.r.o. nakupoval, ani nevyvracel žalovaným předestřený obchodní řetězec přeprave palet. Spojitost transakcí žalobce s identifikovaným podvodným jednáním je zjevná. V rozhodnutí žalovaného nechybí ani demonstrativní výčet opatření, které žalobce mohl a měl přijmout, aby předešel zapojení do podvodného řetězce.

[11] K vědomostnímu testu žalovaný uvedl celou řadu objektivních okolností, které žalobce zpochybňuje. Soud však přisvědčil názoru žalovaného, že podstatný je celkový

obraz tvořený těmito jednotlivým indiciemi. Za nejzávažnější objektivní okolnost soud označil existenci zřetězení – přeprodávání, kdy se v zásadě jednalo o jakési virtuální a neopodstatněné převody majetku mezi sice odlišnými osobami, které však zjevně sledují totožné cíle. Žalobce věděl o všech člancích řetězce, tedy i o přeprodávání zboží mezi nimi. Nadto odebíral zboží exkluzivně od dodavatele zapojeného do tohoto řetězce, což jen zesiluje odůvodněnost požadavku na náležité prověření dodavatele. Tyto objektivní okolnosti a možnost je znát žalobce nezpochybňoval. Další žalobcem napadené okolnosti soud považoval za podpůrné indicie, k čemuž dodal, že je značný počet. Žalobce ani nevyvrací samotnou existenci těchto okolností, pouze má za to, že nebyly podezřelé.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl, že žalovaný nevysvětluje, jak mohly být korporace EBRO trade či EBRO pack dlouhou dobu spolehlivými plátcí, když podvodné jednání spatřuje v okolnosti lehce zjištělné – v platební nekázni, o které byly daňové orgány informovány. Daňové orgány spravující daně těchto korporací měly provést např. místní šetření a varovat stěžovatele, že jejich daňová povinnost není uhrazena. Žalovaný nepopisuje blíže okolnosti, proč bylo samotné nezaplacení daně podvodným jednáním, a nesplnil tak druhý krok Axel Kittel testu.

[13] Mezi účastníky nebylo sporu, že žalovaný spatřuje tzv. ztracenou daň v tom, že ji dodavatel stěžovatele přiznal, ale nezaplatil a měla by být vydána stěžovateli jako nárok na odpočet. Městský soud tvrdí, že ze skutkových okolností daňového podvodu plyne, že by i nezaplacená daň mohla být tzv. ztracenou (chybějící) daní a naplnit tak první krok tzv. Axel Kittel testu. Podle stěžovatele je to chybná úvaha. Nezaplacená daň totiž nikdy nemůže být ztracenou daní, protože ji jiná osoba dluží, tedy logicky nechybí a je na daňovém orgánu, aby si ji od něj vymohl.

[14] Stěžovatel na podporu svého názoru odkázal na rozsudek SDEU ze dne 2. 5. 2018 ve věci C-574/15, *Scialdone*, s tím, že je podstatný rozdíl mezi neodvedením a nepřiznáním DPH daňovým dlužníkem. Konstatoval, že v neodvedení řádně přiznané daně nelze spatřovat (podvodné) klamavé jednání vůči daňové správě. Ke stejnému závěru dospěla generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20, *ALTI*. Stranou pozornosti městského soudu nepochopitelně zůstaly body 61 až 66 stanoviska generální advokátky ve věci *ALTI*. Ve shodě s tímto stanoviskem generální advokátky stěžovatel tvrdí, že podle rozsudku ve věci *Scialdone* je nutno rozlišovat mezi pouhým neodvedením a nepřiznáním DPH daňovým dlužníkem, protože osoba povinná k dani nezískává v souvislosti s neodvedením přiznané DPH v zákonem stanovených lhůtách žádný prospěch, neboť daň i nadále dluží, a proto nemůže dojít k odepření nároku na odpočet daně. Důvodem je skutečnost, že takováto neodvedení DPH nemají stejný stupeň závažnosti jako úniky na této dani. Stěžovatel dále upozornil, že Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, (dále též „věc Vyrtych“) přijal závěr, že samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není. Podle stěžovatele NSS dále uvedenou myšlenku rozvinul v rozsudku ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44, z něhož

pokračování

stěžovatel dovozuje, že pokud jeden plátce daň řádně přizná a neuhradí, tak zde není chybějící daň ve smyslu prvního kroku tzv. Axel Kittel testu, protože v majetku státu je pohledávka z titulu daní, kterou je povinen vymáhat po dlužníkovi a ne přenášet cestou odepření nároku na odpočet na jiný subjekt odlišný od dlužníka. Stěžovatel tak má za to, že je napadené rozhodnutí nezákonné, protože nebylo možné aprobovat odepření nároku na odpočet daně, když zde absentovala tzv. ztracená daň.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že u přijatých zdanitelných plnění určených tuzemským zákazníkům byl stěžovateli odepřen nárok na odpočet daně, přestože hmotněprávní podmínky byly splněny, neboť správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel nedoložil, že jednal v dobré víře a přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby se vyloučilo jeho zapojení do podvodného obchodního řetězce. K argumentaci stěžovatele, že zde není tzv. ztracená (chybějící) daň, žalovaný uvedl, že je v příkrém rozporu s ustálenou judikaturou SDEU týkající se nároku na odpočet DPH, v níž opakovaně dovozuje, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

[16] Při výkladu stěžovatele by neuhrzená DPH některým z článků v řetězci neměla nikdy za následek odepření nároku na odpočet v řetězci, pokud by byla řádně přiznána, a to bez ohledu na to, že by byl řetězec zasažen podvodem. Takový závěr nemůže s ohledem na judikaturu SDEU obstát a neplyne ani ze stěžovatelem zmíněného rozsudku SDEU ve věci *Scialdone* ani ze stanoviska generální advokátky ve věci C-4/20. Názor stěžovatele nemá oporu ani v judikatuře Nejvyššího správního soudu, včetně té, na kterou stěžovatel odkazuje. Tzv. chybějící daň je nutno chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotné, resp. fungování podvodných řetězců. Na rozdíl od stěžovatele má žalovaný za to, že ze stěžovatelem odkazovaného rozsudku SDEU ani ze stanoviska generální advokátky nelze dovodit, že je možné ignorovat situaci, kdy přiznaná, nicméně neodvedená daň je v příčinné souvislosti s podvodným jednáním. Smyslem odepření nároku na odpočet u konkrétního subjektu z důvodu jeho účasti na podvodu na DPH není a nemůže být získání finančních prostředků pro státní rozpočet, které chybějí v důsledku neodvedení daně jiným článkem v řetězci, ale ochrana systému DPH.

[17] V obchodním řetězci s účastí stěžovatele byly zjištěny nestandardnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu. Články v řetězci, které neuhradily daň, byly typickými missing traders a nic nenasvědčuje verzi, ke které směřuje stěžovatel, tj. že by nezaplacení daně bylo toliko běžnou platební nekázní. Ve stěžovatelem odkazované věci *Vyrtych* se jednalo o odlišný případ, kdy daňové orgány neunesly důkazní břemeno stran prokázání vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání či účasti na něm a neobezřetnosti při uzavírání obchodu. K této situaci v posuzované věci nedošlo a ani stěžovatelovy námitky nemíří proti závěrům o vědomé účasti na daňovém podvodu nebo o nepřijetí relevantních opatření, které by takové účasti mohly bránit.

[18] Žalovaný se ztotožnil se závěrem městského soudu, že kontrola, zda je obchodní partner nespolehlivým plátcem, je pouze jedním z opatření, které je nutné přijmout

k zabránění účasti na daňovém podvodu. K prověřování obchodních partnerů žalovaný dále poukázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 11. 12. 2018, č. j. 52 Af 12/2018 - 55, a konstatoval, že pokud stěžovatel své obchodní partnery prověřoval toliko formálně a nevěnoval pozornost tomu, jaká je podstata ekonomické aktivity jeho dodavatelů, pak naprosto zanedbal opatření k zamezení daňových podvodů, která od něho mohou být rozumně vyžadována. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neuhrazení daně nezpochybňuje, resp. pouze uvádí, že mu o této skutečnosti nebylo nic známo, nelze na danou věc aplikovat závěry plynoucí ze stěžovatelem citovaného výňatku z rozsudku ve věci č. j. 3 Afs 85/2019 - 44, které se týkají zákazu dvojího zdanění. Žalovaný uzavřel, že v posuzované věci je neuhrazená daň (ztráta DPH) v příčinné souvislosti s podvodným jednáním, nikoli výsledkem např. finančních problémů daného plátce DPH, a tuto neuhrazenou daň lze považovat za narušení principu daňové neutrality, resp. za tzv. ztracenou daň ve smyslu judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval, např. v bodu 22 a 23 rozsudku ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019 - 32, „*podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, či rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11]. Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje 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 Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.*

Soud připomíná, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí

pokračování

však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání daňového zvýhodnění.“

[22] Z rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling*, vyplývá „Axel Kittel test“, který se sestává ze čtyř podmínek. Nesplnění jakékoli z těchto podmínek znamená, že nebyly splněny podmínky pro odeprání nároku na odpočet. První podmínkou testu je existence daňové ztráty ke dni rozhodování. Druhou podmínkou Axel Kittel testu je, že prokázaná existence daňové ztráty dle 1. podmínky testu byla důsledkem podvodného jednání. Pro splnění třetí podmínky Axel Kittel testu je rozhodné, zda podvodné jednání (2. podmínka), v důsledku kterého vznikla daňová ztráta (1. podmínka), bylo spojeno s obchodními transakcemi. Konečně podle 4. podmínky Axel Kittel testu je třeba prokázat, zda daňový subjekt věděl či při vynaložení náležité opatrnosti mohl vědět o spojení podvodného jednání s obchodními transakcemi (3. podmínka).

[23] Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že obchodní řetězec, v němž bylo v posuzované věci obchodováno s paletami, za předmětná zdaňovací období vypadal následovně:
 Výrobce CMC (Polsko) ► EBRO pack (ČR) ► EBRO Trade (ČR) ► stěžovatel (ČR)
 ► odběratel stěžovatele v tuzemsku
 ► odběratel stěžovatele v jiném členském státě EU

[24] Žalovaný dále popsal nestandardní okolnosti tohoto obchodního řetězce z hlediska podvodu na DPH, když mimo jiné poukázal na skutečnost, že společnosti EBRO pack a EBRO trade nehradily své daňové povinnosti a byli tzv. „missing traders“. Stěžovateli pak vznikal nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění nákupem od uvedených společností. Společnost CMC – Polský výrobce palet již při fakturaci s prvním článkem v České republice – společností EBRO pack, přesně znal konečného odběratele stěžovatele. Společnost EBRO pack měla virtuální sídlo, řádně nespolečně se správcem daně, ani nehradila své daňové povinnosti. Přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce července až listopadu roku 2014 sice za společnost podána byla, nebyla však uhrazena. Této společnosti byl navíc přidělen status nespolehlivého plátce s datem zveřejnění 10. 5. 2015.

[25] Společnost EBRO trade taktéž sídlila na virtuálním sídle. Jednatelkou této společnosti byla paní Hana Povolná, která byla také jediným společníkem společností EBRO trade a EBRO pack. Společnost EBRO trade nehradila své daňové povinnosti. Přijatá plnění společnosti EBRO trade byla tvořena výhradně fakturami od společnosti EBRO pack. Společnost EBRO trade uplatňovala minimální marži. Platby za faktury vystavené polskou společností CMC pro společnost EBRO pack byly hrazeny právě z účtu společnosti EBRO trade. Společnosti EBRO trade byl přidělen status nespolehlivého plátce

s datem zveřejnění 11. 10. 2016. Rovněž sídlo stěžovatele je virtuálním sídlem.

[26] Žalovaný dále v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že v tržním prostředí existuje nepřímá úměra mezi počtem subjektů v řetězci a ekonomické efektivitě takového řetězce. S rostoucím počtem subjektů v řetězci klesá ziskovost jednotlivých subjektů, anebo se rostoucí počet subjektů negativně promítá na ceně pro konečného odběratele. Neopodstatněné přeprůdeje se zapojením většího počtu mezičlánků pouze přeprodávajících zboží jsou typické právě pro karuselové podvody. Racionálně chovající se subjekty by měly mít snahu množství těchto neproduktivních (přeprodávajících) subjektů eliminovat. Více subjektů v řetězci mělo informace o množství přeprůdejců, znalo předcházející článek svého přímého dodavatele nebo následující článek svého přímého odběratele, avšak vědomě akceptovalo stávající stav a rezignovalo na možnost zjednodušit tok dodávek zboží, a tím zefektivnit svou podnikatelskou činnost. Informace o jednotlivých zapojených subjektech byly sdíleny *de facto* napříč celým řetězcem. Ve standardním podnikatelském prostředí, kde se jednotlivé subjekty chovají tržně, je sdílení takovýchto informací značným podnikatelským rizikem. Jednotlivé subjekty nesdělují své odběratele svým dodavatelům a naopak považují tyto informace za své obchodní tajemství, jelikož hrozí, že by tyto dodávky mohly být uskutečňovány napřímo. Stěžovateli přitom nic nebránilo obchodovat přímo se společností CMC, neboť věděl, že je výrobcem palet a nelze hovořit ani o jazykové bariéře, když měl k dispozici Ing. Bc. U. Ve vztahu k vědomosti stěžovatele o existenci objektivních okolností svědčících o existenci chybějící daně (daňového podvodu) žalovaný popsál, jaká opatření k prověření solidnosti svých obchodních partnerů stěžovatel mohl přijmout, avšak neučinil tak.

[27] K poukazu stěžovatele na vědomost daňových orgánů o platební nekázni korporací EBRO trade či EBRO pack a výtce, že nevarovaly žalobce, že jejich daňová povinnost není uhrazena, Nejvyšší správní soud v prvé řadě konstatuje, že z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost daňových orgánů vyhledávat obchodní partnery daňových subjektů, které řádně neplní své daňové povinnosti a o této skutečnosti je informovat. Daňové řízení je totiž vedeno vždy s konkrétním subjektem a nelze na základě skutečností v něm zjištěných „varovat“ další daňové subjekty, jak se toho domáhá stěžovatel. To, že uvedené společnosti byly označeny za nespolehlivé plátce až po posuzovaných zdaňovacích obdobích, neznamená, že si stěžovatel nebyl a ani nemohl být vědom toho, že se účastní obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH.

[28] Jak již zdejší soud konstatoval např. v bodu 22 rozsudku ze dne 2 Afs 162/2018 - 47, „*je nabíledni, že nikoli každé neodvedení daně z přidané hodnoty z poskytnutého plnění je vedeno snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Nejvyšší správní soud podpůrně odkazuje na svůj rozsudek ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, v němž uvedl, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014 - 60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci,*

pokračování

zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění.“

[29] V posuzované věci není existence podvodu na DPH založena pouhým odkazem na chybějící daň, ale vyplývá z celé řady zjištěných nestandardních okolností v řetězci plnění. Nejvyšší správní soud proto neshledal stěžovatelem namítané selhání žalovaného, spočívající v tom, že nepopisuje blíže okolnosti, proč bylo samotné nezaplacení daně podvodným jednáním, neboť žalovaný poté, co popsal nestandardní okolnosti případu, vyhodnotil neodvedení daně společnostmi EBRO trade a EBRO pack v souvislosti se zjištěnými nestandardními okolnostmi tak, že stěžovatel vědět měl a mohl, že se obchodováním v předmětném řetězci účastní podvodu na DPH.

[30] Nejednalo se tedy o situaci, kdy by neodvedení daně společnostmi EBRO trade či EBRO pack bylo možné vyhodnotit jako pouhou platební neschopnost, jako např. ve věci sp. zn. 7 Afs 38/2020, v níž dodavatel žalobce daň neuhradil, nikoliv však proto, že by např. zmizel a stal se pro orgány finanční správy nekontaktní, ale proto, že bylo zahájeno insolvenční řízení, byl zjištěn úpadek daného dodavatele žalobce a na jeho majetek byl prohlášen konkurz.

[31] Závěr městského soudu uvedený v bodu 67 napadeného rozsudku, že samotné neodvedení daně jinými články řetězce nemusí být daňovým podvodem a může se jednat o pouhou platební neschopnost, leč skutkové okolnosti svědčící o inkriminovaném daňovém podvodu jsou dostatečně popsány v rozhodnutí žalovaného, je tudíž zcela správný a nejedná se o chybnou úvahu, jak tvrdí stěžovatel. Stěžovatelem zmíněný závěr uvedený v bodu 61 rozsudku ve věci Vyrtých, že *„samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není“*, se proto v posuzované věci neuplatní.

[32] Již výše bylo uvedeno, že první podmínkou Axel Kittel testu je existence ztráty na dani ke dni rozhodování správních orgánů. Rozhodující pro splnění této podmínky tudíž je, že daň nebyla odvedena, nikoli to, zda také byla či nebyla přiznána. Neobstojí tedy kategorický závěr stěžovatele, že nezaplacená, ale přiznaná daň nikdy nemůže být ztracenou daní, protože ji jiná osoba dluží, tedy logicky nechybí a je na daňovém orgánu, aby si ji od něj vymohl. Nesprávnost tohoto závěru stěžovatele je navíc bez dalšího patrná z jeho důsledků. Přiznání DPH některým z článků obchodního řetězce na pozici missing trader by bez dalšího znamenalo, že přestože tato přiznaná DPH nebude nikdy zaplacená (např. v typické situaci, kdy tento daňový subjekt „zmizí“, resp. stane se nekontaktním), již nebude splněna první podmínka Axel Kittel testu (i v případě, kdy se jedná o daňový podvod) se všemi z toho plynoucími (fiskálními) důsledky (zejm. žalovaným zmíněná nemožnost odepřít uplatnění nároku na odpočet v řetězci či narušení neutrality DPH). Přijetí takového názoru by tedy umožnilo volné provozování podvodů na DPH bez možností jakéhokoli postihu dalších článků řetězce, tj. i těch vědomě zapojených do podvodného jednání. Nejvyšší správní soud má stejně jako žalovaný za to, že takový závěr nemůže s ohledem na judikaturu SDEU obstát a ve shodě s žalovaným konstatuje, že tzv. chybějící daň je nutno chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotné, resp. fungování podvodných řetězců. Zdejší soud ostatně již ve své judikatuře vyslovil

závěr, že z hlediska existence chybějící daně není dostatečné zjištění, že daň byla vyměřena, a je potřeba se dále zabývat tím, zda vyměřená daň byla uhrazena (viz bod 26 stěžovatelem v kasační stížnosti zmíněného rozsudku ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44). Tento závěr je třeba vztáhnout i na daň přiznanou daňovým subjektem.

[33] K poukazu stěžovatele na rozsudek SDEU ve věci *Scialdone*, Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto rozsudku Soudní dvůr dospěl k závěru, že „směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU a čl. 325 odst. 1 SFEU, musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že když v zákonem stanovených lhůtách není odvedena daň z přidané hodnoty (DPH), která vyplývá z ročního daňového přiznání za dané zdaňovací období, představuje toto trestný čin, za který je možné uložit trest odnětí svobody jen tehdy, pokud výše nezaplacené DPH překročí prahovou hodnotu trestnosti ve výši 250 000 eur, zatímco za trestný čin neodvedení srážkové daně z příjmů je stanovena prahová hodnota trestnosti ve výši 150 000 eur.“ Nejvyšší správní soud tak k tomuto rozsudku v první řadě ve shodě s městským soudem konstatuje, že se SDEU primárně zabýval poměřováním podmínek trestnosti u dvou daňových trestných činů, kdy byl stanoven odlišný práh trestní odpovědnosti.

[34] K tvrzení stěžovatele, že podle rozsudku ve věci *Scialdone* je nutno rozlišovat mezi pouhým neodvedením a nepřiznáním DPH daňovým dlužníkem, protože osoba povinná k dani nezískává v souvislosti s neodvedením přiznané DPH v zákonem stanovených lhůtách žádný prospěch, neboť daň i nadále dluží, Nejvyšší správní soud konstatuje, že SDEU se ve věci *Scialdone* k otázce odepření nároku na odpočet daně nijak nevyjadřoval. Závěry SDEU se týkají ukládání trestních sankcí, nikoli splnění podmínek Axel Kittel testu. To je patrné také z toho, že SDEU hodnotil jednání daňového subjektu z hlediska jeho trestní odpovědnosti, nikoli jednání dodavatele v obchodním řetězci, který DPH neodvedl. Stěžovatel se proto mylí, když pro posuzovanou věc z rozsudku *Scialdone* dovozuje, že za situace, kdy je daň přiznána, avšak není odvedena, nemůže dojít k odepření nároku na odpočet daně a že v neodvedení řádně přiznané daně nelze spatřovat (podvodně) klamavé jednání vůči daňové správě.

[35] Ke stěžovatelem zmíněnému stanovisku generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci řízení před SDEU C-4/20, *ALTI*, v němž mimo jiné uvedla, že v neodvedení řádně přiznané daně nelze spatřovat (podvodně) klamavé jednání vůči daňové správě, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tento závěr nelze absolutizovat či vycházet z něj nezávisle na konkrétních okolnostech případu. Samotná skutečnost, že daň byla přiznána (a poté neodvedena) totiž podle Nejvyššího správního soudu nemůže vyvrátit ucelený soubor skutečností svědčících o tom, že obchodní řetězec byl zasažen daňovým podvodem. V bodu 64 uvedeného stanoviska generální advokátka uvádí, že skutečnost, že třetí osoba má povědomí o tom, že daňový dlužník dlužnou daň neuhradil, nepostačuje, aby bylo možno vycházet z toho, že tato třetí osoba věděla nebo musela vědět, že je se svým dodáním součástí podvodu na DPH nebo jejího úniku, byť je Komise zjevně opačného názoru. V bodu 65 cit. stanoviska navíc generální advokátka výslovně připouští, že za určitých okolností i v případě přiznané, avšak neodvedené daně, se o podvod na DPH jednat může. Z toho vyplývá, že sama generální

pokračování

advokátka si je vědoma nutnosti přihlížet kromě přiznání daně také k tomu, zda ze zjištěných skutečností vyplývá, že obchodní řetězec byl zasažen podvodem DPH. Rozhodující ovšem je, že v citované věci Soudní dvůr EU úvahám generální advokátky nepřítakal a rozhodl zcela opačně, než doporučovala.

[36] Přílehlavý není ani poukaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44. V tomto rozsudku se totiž zdejší soud zabýval zcela odlišnou situací, kdy v průběhu daňové kontroly vedené u stěžovatelky a následného odvolacího řízení byla u jiné společnosti stanovena DPH za předmětné zdaňovací období, která zahrnovala DPH na výstupu z těch zdanitelných plnění, z nichž stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH na vstupu. Zdejší soud po posouzení věci krajskému soudu vytknul, že nepřihlédl ke změně skutkového stavu, jež nastala v průběhu vyměřovacího řízení, a to vyměřením daně u dodavatele stěžovatelky a alespoň částečnou úhradou vyměřené daně. V posuzované věci však takováto situace (alespoň částečná úhrada daně) nenastala, a nelze proto stěžovateli přisvědčit, že zde není chybějící daň ve smyslu prvního kroku tzv. Axel Kittel testu. V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že v posuzované věci se nejedná o případ, v němž by absentovala tzv. ztracená daň.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[37] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[38] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. února 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu