



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Europea Distribution a. s.**, se sídlem Rudé armády 651/19a, Karviná, zastoupena JUDr. Jaromírem Kremerem, advokátem se sídlem Úzká 1108, Orlová, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 2. 2019, č. j. 4632/19/5300-21444-712153, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 14/2019 - 91,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 14/2019 - 91, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni na základě skutečností, které zjistil během provedené daňové kontroly, platebním výměrem ze dne 27. 10. 2017, č. j. 3442481/17/3218-52521-804142, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 3 959 707 Kč. Správce daně jednak žalobkyni neuznal uplatněné nároky na odpočty DPH z plnění (reklamní a marketingové služby), která přijala od společnosti PROPAG-STORM a. s. (dále

jen „společnost PROPAG“), neboť dospěl k závěru, že příslušná plnění jsou součástí řetězců zasažených podvodem na DPH. Dále jí neuznal nárok na odpočet daně z plnění uskutečněných v rámci obchodů s tonery a cartridge v celkem čtyřech řetězcích transakcí, protože v nich identifikoval chybějící daň a nestandardní okolnosti obchodování. Žalobkyně podle správce daně mohla vědět, že se zapojila do podvodných obchodních transakcí, a nepřijala přitom rozumná opatření, aby zamezila své účasti na daňových podvodech. Proti tomuto rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného následně žalobkyně napadla žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě, jež napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### *I.a) Reklamní plnění přijatá od společnosti PROPAG*

[3] Krajský soud přisvědčil žalobní námitce, že daňové orgány dostatečně neidentifikovaly chybějící daň. Vycházel z toho, že chybějící daň byla zjištěna u společnosti PROPAG. Jednalo se o daň, kterou této společnosti doměřil správce daně z důvodu, že neprokázala přijetí (uskutečnění) tvrzených služeb od deklarovaných dodavatelů.

[4] V tomto kontextu krajský soud nejprve posuzoval, zda není důvodná námitka, že závěr daňového řízení u žalobkyně (odepření nároků na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti PROPAG z důvodu zapojení podvodného řetězce) je v rozporu s výsledkem daňového řízení u společnosti PROPAG (doměření daně v důsledku neprokázání přijetí deklarovaných plnění od dodavatelů, u nichž daňové orgány v řízení se žalobkyní uzavřely, že tvořily podvodný řetězec). Dospěl k závěru, že doměření daně společnosti PROPAG zásadně nebrání tomu, aby byla tatáž daň doměřena žalobkyni. Uvedená společnost neprokázala, že splňuje podmínky pro přiznání nároků na odpočet daně, které uplatňovala z plnění, jež měla přijmout od svých dodavatelů. V daňovém řízení s uvedenou společností tak vůbec nebyl zjištěn skutečný skutkový stav věci. Nelze proto vyloučit, že v řízení se žalobkyní skutkový stav zjištěn bude, respektive bude zjištěn jinak. Krajský soud tak dospěl k dílčímu závěru, že závěry daňových řízení se žalobkyní a se společností PROPAG nejsou *a priori* vzájemně v rozporu.

[5] Shledal však, že za dané situace neobstojí závěr daňových orgánů o existenci chybějící daně u společnosti PROPAG. Uvedl, že při daňovém podvodu státu chybí daň, která mu měla být odvedena. Neodvedení daně vede ke vzniku výhody na straně daňového subjektu, který za neodvedenou daň „odpovídá“. Může nastat situace, kdy chybějící daň „vytvoří“ správce daně tím, že jedné ze společností zapojených do podvodu neuzná nárok na odpočet pro nesplnění její důkazní povinnosti. Pokud však v jiném, skutkově souvisejícím, řízení zjistí, že důvody pro odepření nároku na odpočet zde nejsou, nemůže na to nereagovat a na závěru o chybějící dani vzniklé „vytvořením“ setrvat, neboť tato daň nemůže být onou výhodou, které mělo být podvodem dosaženo. V takovém případě jdou závěry daňových řízení „proti sobě“. Tak tomu bylo podle krajského soudu v posuzované věci, kdy správce daně v řízení se žalobkyní zjistil, že důvod pro doměření daně společnosti PROPAG zde ve skutečnosti není. V takové situaci závěr o chybějící dani u dané

pokračování

společnosti neobstojí, neboť „řečeno trestněprávní terminologií byla porušena jednota skutku“.

[6] Krajský soud na podporu uvedeného závěru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017 - 52, podle něhož dospěje-li správce daně ve dvou daňových řízeních k odlišným závěrům ohledně téže transakce, musí se v odůvodnění svého rozhodnutí s těmito rozdíly náležitě vypořádat. V nynější věci žalovaný o téže transakci rozhodl ve dvou řízeních odlišně, aniž by tento postup vysvětlil. Odlišné závěry se přitom navzájem vylučují. Úvaha žalovaného o chybějící dani je proto nepřezkoumatelná.

[7] Krajský soud přisvědčil rovněž žalobním námitkám týkajícím se výslechů svědkyň Lenky Oborné, DiS (v rozhodném zdaňovacím období jediná členka představenstva společnosti PROPAG - pozn. soudu), a Hany Kačenové (v rozhodném zdaňovacím období předsedkyně dozorčí rady společnosti PROPAG - pozn. soudu; dále též jen „svědkyně“).

[8] Dospěl k závěru, že žalovaný postupoval v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu, neboť svědkyně vyslechl bez přítomnosti žalobkyně. Vycházel přitom z jejího tvrzení, že jí v účasti na daných výsleších dne 17. 1. 2018 zabránila povětrnostní situace a kalamitní stav na dálnici D1, poblíž které se nacházelo místo provádění výslechů. Současně vycházel z toho, že žalovaný tyto skutečnosti nerozporoval. Podle krajského soudu se jedná o nahodilé skutečnosti, které žalobkyně nezapříčinila, ani je nemohla ovlivnit. Výpovědi svědkyň přitom byly podle krajského soudu pro skutková zjištění žalovaného zásadní. Žalovaný z nich vycházel při zjištění, v čem podvodné řetězce spočívaly, jaké společnosti do nich byly zapojeny, kdo je organizoval, že docházelo k násobnému zvyšování cen u tzv. „středových společností“, které nevykonávaly žádnou činnost, a že společnost PROPAG svým odběratelům, včetně žalobkyně, vracela 80 % z cen plnění.

[9] Současně krajský soud dospěl k závěru, že výpovědi svědkyň zásadní skutková zjištění o podvodu na DPH neprokazují. Skutečnosti, které z nich žalovaný dovodil (vytvoření řetězců za účelem neoprávněného snižování daňových povinností, neúměrné navyšování cen ve střední části řetězce, vrácení podstatných částí kupních cen) totiž znaly svědkyně jen zprostředkovaně či z doslechu; samy se příslušného jednání neúčastnily. Krajský soud nevyloučil, že by bylo možné skutkový stav výjimečně zjistit i z těchto nepřímých výpovědí, okolnosti by však musely být naprosto jednoznačné a nesměly by panovat žádné pochybnosti o věrohodnosti svědkyň a pravdivosti jejich výpovědí. Tak tomu však podle krajského soudu v posuzované věci nebylo. Výpovědi svědkyň nebyly konkrétní, ucelené a bezrozporné. Žalovaný současně nezohlednil, že je svědkyně učinily v situaci, kdy probíhalo trestní řízení, jehož výsledkem mohly být ohroženy. Tato skutečnost mohla mít vliv na jejich věrohodnost. Krajský soud uzavřel, že závěr žalovaného o vytvoření řetězců, jejichž účelem bylo neoprávněné snižování daňových povinností, nemá oporu ve spisu a napadené rozhodnutí je tak v tomto směru nepřezkoumatelné.

*I.b) Plnění uskutečněná v rámci obchodů s tonery a cartridge*

[10] Co se týče plnění uskutečněných v rámci obchodů s tonery a cartridge v celkem čtyřech identifikovaných řetězcích, krajský soud shledal, že zjištění žalovaného, resp. správce daně, ani ve svém souhrnu nejsou pro závěr o existenci daňového podvodu, který je nezbytnou premisou pro určení subjektivní odpovědnosti daňového subjektu z účasti na daňovém podvodu spočívajícím v nepřijetí nezbytných opatření, dostačující.

[11] Okolnost, že dodavatel Butchies, s. r. o. (dále jen „společnost Butchies“), nezveřejňoval v obchodním rejstříku ve sbírce listin účetní závěrky a neměl internetové stránky ani veřejnou reklamu, není dle krajského soudu v žádném případě okolností, která by jakkoli mohla svědčit o podvodu na DPH. To, že je v současné době běžné prezentovat činnost společnosti na internetových stránkách, ještě neznamená, že pokud někdo tak nečiní a vystačí si s jinými běžnými způsoby navazování obchodní spolupráce, jedná zásadně nestandardně. Taková okolnost totiž nevypovídá a nemůže vypovídat nic o jednání dodavatele v době provádění transakcí. Bez dalšího za nestandardní nelze považovat ani to, že společnost Butchies byla „bez podnikatelské historie“, aniž by žalovaný tento závěr jakkoliv specifikoval. Dle krajského soudu není podstatné, že jednatel společnosti Butchies, Jan Hieke, a jednatel společnosti Maruvio, s.r.o. (dále jen „společnost Maruvio“), R. Š., pocházejí z Frenštátu pod Radhoštěm a osobně se znají, a že Lenka Sládečková, v době realizace případů jediná jednatelka společnosti Vesey, s. r. o. (dále jen „společnost Vesey“), byla družkou J. H., mají spolu dvě děti a v obchodním rejstříku zapsaný shodný trvalý pobyt. Podle krajského soudu je rozumné předpokládat, že pokud spolu určité subjekty spolupracují, velmi pravděpodobně se také znají. Za běžné také krajský soud považoval skutečnost, že pokud mají partneři spolu děti, pravděpodobně také spolu bydlí (žijí) na téže adrese. V řetězci „slovenský dodavatel → Maruvio → Vesey → Butchies → žalobkyně → odběratel“ proto podle krajského soudu žalovaný existenci podvodu neprokázal.

[12] U dalších dodavatelů se žalovaný omezil pouze na konstatování, že byli či jsou pro správce daně nekontaktní, sídlí na virtuální adrese a neodvedli do státního rozpočtu daň. To krajský soud považoval za pouhé indicie, které by mohly v případě existence jiných závažných objektivních okolností svědčit o méně standardním způsobu obchodování, samostatně však neobstojí. Z kontextu napadeného rozhodnutí bylo krajskému soudu zřejmé, že žalovaný, resp. správce daně, si „vybral“ žalobkyni jako subjekt, na kterém bude vymáhána daňová ztráta, neboť ostatní účastníci obchodních transakcí jsou pro správce daně nekontaktní. Takový postup ovšem je, jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, nepřijatelný.

[13] Co se týče srovnání cen s cenami výhradních prodejců HP a Canon, krajský soud žalovanému vytkl, že nikterak nezdůvodnil, z jakého důvodu nevycházel také z ceníků jiných výhradních dodavatelů. Ani s námitkami žalobkyně týkajícími se zohlednění objektivních aspektů obchodu (snaha udržet si zákazníka, rychlost získávání zboží či pohyb cenové nabídky či poptávky) se dle krajského soudu žalovaný dostatečně nevypořádal. K označení segmentu trhu tiskového spotřebního materiálu za rizikový konstatoval, že optikou žalovaného je nutné za rizikové zboží označit téměř každé.

pokračování

[14] Obchodování bez písemných smluv nelze dle krajského soudu přeceňovat, a to zejména za situace, kdy zboží bylo (bezhotovostně) hrazeno žalobkyní až po jeho přijetí (tudíž také až po možnosti jeho kontroly).

[15] Krajský soud tedy dospěl k závěru, že žalovaným nebyly identifikovány tak nepochybné a závažné nestandardní okolnosti, které by svědčily o zasažení identifikovaných obchodních transakcí podvodem. Jelikož žalovaný neprokázal existenci podvodu, nemohl krajský soud jakkoliv hodnotit vědomost žalobkyně o účasti na domnělém podvodu. Správce daně zároveň dle krajského soudu nemůže konstatovat chybějící daň jako podmínku existence daňového podvodu, pokud v době blízké přiznání a neuhrazení daně nečiní relevantní úkony k vymožení této daně. Nadto krajský soud dodal, že ani nepřijetí rozumných opatření jako součást identifikace vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu nemůže obstát, neboť žalovaný je dovozuje zejména z toho, že nahlédnutím do internetových databází by žalobkyně mohla zjistit určitou personální provázanost mezi dodavateli, či že dodavatel nemá internetové stránky. Podle krajského soudu však nelze uvedené skutečnosti rozumně považovat za takové, které by žalobkyni umožňovaly účinně eliminovat jeho účast v podvodu na DPH.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[16] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

### *II.a) Reklamní plnění přijatá od společnosti PROPAG*

[17] Kasační argumentace stěžovatele se v první řadě týkala otázky dostatečného zjištění identifikované chybějící daně, jakožto základního předpokladu existence podvodu na DPH. Stěžovatel nesouhlasil s požadavkem krajského soudu, aby objasnil, proč byla žalobkyni stanovena daň z jiného důvodu, než společnosti PROPAG. Takový požadavek považuje pro závěr o existenci daňového podvodu v identifikovaných řetězcích za neopodstatněný a související odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 308/2017 - 52 za nepřiléhavý. Na rozdíl od poukazovaného rozsudku v nynější věci nedošlo k odlišnému posouzení charakteru jedné a téže transakce. V nynější věci tomu, na rozdíl od uvedeného rozsudku, není tak, že by daňové orgány ve vztahu k jedné a téže transakci v jednom daňovém řízení dospěly k závěru, že se fakticky neuskutečnila, zatímco v jiném daňovém řízení k závěru, že se uskutečnila, avšak je zasažena podvodem na DPH. V nynější věci se jedná o posouzení dvou odlišných plnění. Zaprvé to, jež společnost PROPAG deklarovala jako přijaté od svého dodavatele; zadruhé to, které přijala žalobkyně od společnosti PROPAG. Podle stěžovatele je třeba tyto transakce posuzovat odděleně, stejně jako je nutno nahlížet odděleně na daňové řízení vedené se společností PROPAG a nynější daňové řízení vedené se žalobkyní.

[18] Závěr, že společnost PROPAG neprokázala přijetí deklarovaných plnění, respektive jejich přijetí od deklarovaných dodavatelů, není podle stěžovatele se zjištěním v nynějším daňovém řízení, tedy, že se deklarovaná plnění žalobkyni uskutečnila, avšak jsou stížena podvodem na dani, nikterak v rozporu. Vzhledem k tomu, že společnost PROPAG

neunesla (již) důkazní břemeno stran uskutečnění deklarovaných plnění, se totiž správce daně v daném daňovém řízení vůbec nemohl zabývat případnou otázkou účasti dané společnosti na daňovém podvodu. Skutečnost, že uvedené společnosti nebyla doměřena daň z důvodu podvodu na DPH, je proto podle stěžovatele pro nynější daňové řízení bez významu. Stěžovatel na podporu svého tvrzení odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018 - 24, podle něhož „...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...“. Požadavek krajského soudu na „jednotu skutku“ je proto podle stěžovatele nesprávný. Stěžovateli nepřisluší, aby v rámci daňového řízení se žalobkyní revidoval výsledky daňového řízení vedeného se společností PROPAG. Výsledek každého daňového řízení závisí mj. na součinnosti daňového subjektu. Uvedená společnost adekvátně nereagovala na výzvy správce daně, v důsledku čehož neunesla důkazní břemeno. Otázkou podvodu u této společnosti se proto správce daně vůbec nemohl zabývat. To však nebrání tomu, aby podvod na DPH detekoval u jiného článku řetězce v rámci jiné daňové kontroly.

[19] S ohledem na uvedené je stěžovatel přesvědčen, že nepochybil, identifikoval-li chybějící daň (mimo jiné) u společnosti PROPAG. Správce daně vzhledem k pasivitě této společnosti dospěl k závěru, že nesplnila podmínky pro přiznání jí uplatněných nároků na odpočty DPH, v důsledku čehož jí uplatněné nároky neuznal a doměřil jí vlastní daňovou povinnost, která nebyla uhrazena.

[20] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud současně zcela pominul, že chybějící daň, respektive narušení neutrality daně, nezjistil pouze u společnosti PROPAG, ale rovněž u společností, které tvořily střední články dodavatelských řetězců, což v žalobou napadeném rozhodnutí vysvětlil. Konkrétně se jednalo o společnosti DMAX, s. r. o., a GEETERA s. r. o., které jsou nekontaktní a u nichž tak nebylo možné ověřit, zda přiznaly a uhradily DPH. Napadený rozsudek je proto podle stěžovatele nepřezkoumatelný.

[21] Mylná je podle stěžovatele rovněž úvaha krajského soudu o nedostatečném prokázání vzniku výhody na straně žalobkyně, potažmo úvaha, zda je právě žalobkyně „odpovědná“ za daňový podvod. Pro závěr o existenci daňového podvodu je totiž podle stěžovatele bez významu, zda žalobkyně měla ze sporných plnění daňové zvýhodnění (prospěch).

[22] Další kasační námitky stěžovatele směřovaly proti závěrům krajského soudu stran výpovědi svědkyň. Pokud jde o nepřítomnost žalobkyně u jejich výslechů, stěžovatel uvádí, že správce daně žalobkyni účast u nich umožnil. O datu jejich konání ji vyrozuměl s maximálním možným předstihem. Neúčast žalobkyně byla způsobena vyšší mocí. Současně stěžovatel připouští, že právo žalobkyně na osobní účast u příslušných výslechů zajištěno nebylo. Má však za to, že se nejedná o procesní vadu, která by měla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Podle stěžovatele je totiž mylný náhled krajského soudu, že by výpovědi svědkyň byly pro skutková zjištění o podvodných řetězcích stěžejní. Závěr o existenci podvodu na DPH obстоjí i bez těchto důkazů, příslušné výslechy svědkyň nepřinesly žádné nové poznatky. Daňové orgány totiž získaly

pokračování

dostatečné informace o podvodných transakcích, včetně zjištění týkajících se chybějící daně, již z daňového řízení vedeného se společností PROPAG.

[23] Stěžovatel současně nesouhlasí s názorem krajského soudu, že z příslušných výpovědí svědkyň nelze vycházet, neboť svědkyním byly skutečnosti o fungování podvodných řetězců známy pouze zprostředkovaně. Ačkoliv se svědkyně na vytvoření podvodných řetězců přímo nepodílely, ani se neúčastnily předávání tzv. vratek odběratelům společnosti PROPAG, s chodem této společnosti, stejně jako s fungováním podvodných řetězců, byly podle stěžovatele v důsledku svého dlouhodobého působení u společnosti PROPAG dobře obeznámeny. Svědkyně Oborná totiž byla v rozhodné době jedinou členkou představenstva dané společnosti a svědkyně Kačenová byla v rozhodné době členkou její dozorčí rady.

[24] Stěžovatel nesouhlasil ani se závěrem krajského soudu, že by v rámci posouzení věrohodnosti svědkyň nezohlednil jejich postavení v trestním řízení a jejich případnou motivaci při podání svědecké výpovědi. Podle stěžovatele je takové tvrzení spekulativní. Svědkyně byly poučeny o povinnosti vypovídat pravdivě a o následcích nepravdivé výpovědi. Jejich výpovědi současně odpovídaly zjištěním vyplývajícím z ostatních podkladů. Příslušné výpovědi svědkyň současně nebyly nikterak v rozporu s tím, jak svědkyně vypovídaly v daňovém řízení vedeném se společností PROPAG.

#### *II.b) Plnění uskutečněná v rámci obchodů s tonery a cartridge*

[25] Stěžovatel nejprve namítnul nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť podle jeho názoru se krajský soud vůbec nezabýval otázkou chybějící daně a přistoupil rovnou ke zkoumání nestandardních okolností, z nichž stěžovatel dovozoval, že chybějící daň je důsledkem podvodu. Na druhou stranu se však krajský soud zabýval ve vztahu k existenci podvodu na dani z přidané hodnoty skutečnostmi (body 52 až 54 napadeného rozsudku), které stěžovatel považuje za relevantní toliko ve vztahu k vědomosti žalobkyně ohledně účasti v podvodem zasažených transakcích. Tomu nasvědčuje i odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, a konstatování ohledně opatření přijatých žalobkyní.

[26] Pokud by stěžovatel navzdory uvedenému vycházel z předpokladu, že krajský soud existenci chybějící daně nezpochybnil a považuje ji za nespornou, pak na prokázání existence podvodu na dani klade nepřiměřené požadavky, čímž se dopouští nesprávného posouzení právní otázky.

[27] Dle stěžovatele je prakticky nemožné se stoprocentní jistotou prokázat, že chybějící daň představuje podvod na dani z přidané hodnoty. Tím spíše je podvodný úmysl obtížné prokázat u subjektu, který plní v řetězci úlohu tzv. missing trader, jehož úkolem je po neuhrazení daně „zmizet ze scény“. Po správci daně proto lze oprávněně požadovat toliko zjištění vnějších projevů tohoto úmyslu, tj. nestandardních okolností, z nichž bude na podvodný úmysl možno s určitou pravděpodobností usuzovat. Pro ilustraci stěžovatel odkázal na první řetězec transakcí, v němž společnost Life Fashion Praha s. r. o. (dále jen „společnost Life“) pořídila zdanitelná plnění z jiného členského státu, která dodala žalobkyni a neuhradila daň. Za předpokladu, že úmyslem společnosti Life bylo spáchat

podvod na DPH, pak samotným poskytnutím zdanitelných plnění žalobkyni a následným neuhrazením DPH vzešlé z daňového řízení byl zamýšlený cíl splněn a podvod byl z hlediska faktického spáchán, nehledě na jakékoliv okolnosti transakcí.

[28] Stěžovatel dále předložil úvahy o zásadě nediskriminace a nastínil hypotetický příklad dvou subjektů, které oba přijaly plnění, z něhož nebyla v řetězci odvedena daň, přičemž pouze u jednoho z nich byly zjištěny nestandardní okolnosti nasvědčující podvodu. Položil si otázku, zda má být s oběma subjekty jednáno rozdílně, přestože byly stejně neobežretné. Zjišťování okolností svědčících o podvodu by nemělo být přeceňováno, dle stěžovatele by mělo být vedeno v rovině pravděpodobnosti, zda je chybějící daň spíše důsledkem ekonomického selhání nebo podvodu na dani. Existence podvodu na dani nemá být správcem daně prokazována do té míry, aby o existenci podvodu nepanovaly žádné pochybnosti, ale pouze tak, aby se tento důvod chybějící daně jevil jako pravděpodobnější.

[29] Krajský soud se zabýval okolnostmi transakcí v řetězci č. 3 (slovenský dodavatel → Maruvio → Vesey → Butchies → žalobkyně → odběratel). Správce daně zjistil krom dalších okolností osobní vztahy mezi představiteli všech tří v řetězci následujících středových společností. Krajský soud zcela pominul, že se spolu prokazatelně znají i subjekty, které nejsou v řetězci v bezprostředním kontaktu. Stěžovatel neshledává smyslu v obchodování zdanitelného plnění postupně třemi společnostmi, pokud jednatel třetí společnosti zná jednatele společnosti první, tím spíše pokud byly všechny tři výše uvedené společnosti krátce předtím založeny v průběhu tří kalendářních měsíců jednou osobou a následně prodány třem osobám, které se navzájem znaly.

[30] Další zjištěné řetězce již krajský soud jednotlivě neposuzoval a souhrnně označil jako pouhé indicie o méně standardním obchodování skutečnost, že dotčení dodavatelé byli či jsou pro správce daně nekontaktní, případně sídlí na virtuální adrese a daně, které jim byly doměřeny, neodvedly do státního rozpočtu. Tyto skutečnosti však stěžovatel ve shodě se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, považuje za zcela dostatečné indicie pro závěr o existenci podvodu. K absenci písemných smluv stěžovatel uvedl, že postup, kdy žalobkyně hradí cenu zboží až po jeho přijetí, nepochybně představoval riziko pro dodavatele zboží, které by za běžných podmínek pravděpodobně bylo smluvně ošetřeno.

[31] Úvaha krajského soudu, že si správce daně „vybral“ žalobkyni jako subjekt, po kterém bude uplatňována daňová ztráta, neboť ostatní účastníci obchodních transakcí jsou pro správce daně nekontaktní, směřuje dle stěžovatele daleko nad rámec posuzování otázky existence daňového podvodu. Ve fázi zkoumání samotné existence podvodu na dani musí být zohledněny okolnosti obchodování zapojených společností, které se zpravidla nebudou týkat žalobkyně. Odepření nároku na odpočet pak není otázkou „výběru“ subjektu, po němž bude daň vymáhána, ale výlučně otázkou toho, zda konkrétní subjekt o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl, či vědět měl a mohl. Ani porovnání cen s cenami neprováděl stěžovatel za účelem prokázání podvodu (jehož údajně neprokázání bylo důvodem zrušujícího výroku napadeného rozsudku), ale za účelem zhodnocení subjektivní stránky účasti žalobkyně v podvodném řetězci. I tato skutečnost je tedy ve vztahu k důvodům napadeného rozsudku irelevantní.

pokračování

[32] Stěžovatel ve všech případech zjistil, že došlo k daňovému úniku, po němž dodavatel „zmizel ze scény“, nepodával daňová přiznání, byl pro místně příslušného správce daně nekontaktní a jeho registrované sídlo bylo pouze formální. Vedle toho popsal neobvyklé změny jednatelů a společníků zapojených společností, a to i krátce po uskutečnění transakcí se žalobkyní, absenci jakékoliv snahy o navazování legitimních obchodních vztahů, personální provázanost některých ze společností zapojených v podvodných řetězcích transakcí, přičemž se jednalo o společnosti vzniklé krátce před uskutečněním prošetřovaných transakcí. Tím prokázal existenci podvodu.

[33] Závěr krajského soudu, že pro konstatování podvodu je třeba, aby správce daně činil relevantní úkony k vymožení chybějící daně, nemá podle stěžovatele žádnou oporu v judikatuře a krajský soud jej nijak neodůvodnil. Chybějící daň nemusí být v případě některých podvodů stanovena ani přesně vyčíslena, což taktéž závěru o podvodném jednání nebrání, třebaže ji nebude možné vymáhat. Vymáhání daně po subjektu v pozici tzv. missing trader by navíc mělo toliko formální charakter, neboť by z povahy věci nemohlo vést s úspěchem ke sledovanému cíli. Požadavek krajského soudu proto stěžovatel pokládá za neopodstatněný.

[34] Vedle důvodu zrušení napadeného rozhodnutí se krajský soud vyjádřil také k opatřením přijatým žalobkyní a uvedl, že „*ani nepřijetí rozumných opatření jako součást identifikace vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu nemůže obstát*“. K tomu stěžovatel uvedl, že opatření přijatá žalobkyní musí být zkoumána až v kontextu okolností o vědomosti žalobkyně o podvodu na dani. K těm se krajský soud nemohl kvalifikovaně vyjádřit, pokud se omezil toliko na přezkum existence podvodu.

[35] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že se plně ztotožňuje se závěry, které krajský soud uvedl v napadeném rozsudku.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[36] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[37] Kasační stížnost je důvodná.

[38] Při zkoumání existence vad, ke kterým je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. i z úřední povinnosti, si nemohl nepovšimnout nesprávné identifikace projednávané věci v záhlaví napadeného rozsudku. Krajský soud v něm zřejmě nedopatřením uvedl, že rozhodl o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2018, č. j. 47569/18/5300-21444-700333, přičemž ve výrokové části zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 2. 2019, č. j. 4632/19/5300-21444-712153, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Kasační soud proto musel nejprve posoudit, zda pro tuto vadu je nutné napadený rozsudek zrušit pro nepřezkoumatelnost z důvodu jeho nesrozumitelnosti, neboť z něj není zřejmé, v jaké věci krajský soud rozhodl. Ačkoliv v bodě 1. odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud taktéž nesprávně uvedl, že se věc

týkala zdaňovacích období žalobkyně za měsíce prosinec 2013 a duben 2014 (správně se věc týkala jen zdaňovacího období za prosinec 2013), je z něj zřejmé, jaký je předmět řízení a krajský soud v odůvodnění jasně popsal skutečnosti, které se týkaly žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Navíc je nutno přihlédnout k tomu, že závazná je pouze výroková část rozsudku, v níž krajský soud vymezil napadené rozhodnutí správně.

[39] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že identifikovaná vada není důvodem, pro který by měl být napadený rozsudek zrušen, a přistoupil tak k vypořádání uplatněných kasačních námitek. Kasační soud se jako doposud bude danou věcí zabývat ve dvou samostatných liniích, a to nejprve otázkou reklamních plnění, které žalobkyně přijala od společnosti PROPAG, a následně řetězci transakcí, jejichž předmětem byla dodávka tonerů a cartridge.

### *III.a) Reklamní plnění přijatá od společnosti PROPAG*

[40] Nejvyšší správní soud předesílá, že je mu z úřední činnosti známo, že některé právní otázky, které jsou relevantní pro posouzení nynější věci (primárně vymezení chybějící daně a význam svědeckých výpovědí), již v minulosti posuzoval na podkladě skutkově souvisejících kasačních stížností týkajících se jiných daňových subjektů, které však byly rovněž odběrateli reklamních služeb od společnosti PROPAG (v jednom případě od společnosti ExaSoft Czech, a. s., která nicméně byla v nynější věci v průběhu daňové kontroly u stěžovatelky vyzývána k poskytnutí důkazních prostředků; rovněž daný případ je tedy s tím nynějším skutkově provázán). Konkrétně lze odkázat na rozsudky ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 126/2021 - 41 (zejména jeho body 19 až 27), ze dne 15. 10. 2021, č. j. 3 Afs 328/2019 - 70 (zejména jeho body 33 až 40), a ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020 - 46 (zejména jeho body 34 až 37). Nutno rovněž upozornit na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020 - 38, který se týkal stejné právní otázky a téměř totožného skutkového stavu věci (reklamní plnění, které žalobkyně přijala od společnosti PROPAG). Nejvyšší správní soud neshledal důvod, aby se od závěrů uvedených v daných rozsudcích, které jsou relevantní i pro nyní posuzovanou věc, odchýlil, a v nynější věci z nich tak vychází.

[41] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné jej bez dalšího zrušit. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu označuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz např. rozsudky ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz například rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44).

[42] Rozsudek krajského soudu uvedenými nedostatky netrpí. Stěžovatel spatřuje jeho nepřezkoumatelnost v tom, že se krajský soud v rámci posouzení, zda daňové orgány ve zjištěných dodavatelských řetězcích dostatečně a správně identifikovaly chybějící daň

pokračování

(narušení daňové neutrality), zabýval pouze otázkou chybějící daně u přímého dodavatele žalobkyně, společnosti PROPAG, přičemž pominul, že stěžovatel narušení neutrality daně identifikoval kromě této společnosti rovněž u středových článků jednotlivých řetězců, což také uvedl v žalobou napadeném rozhodnutí. Tedy u tzv. „středových společností“, které vykázaly příslušná plnění pouze fakturačně, a které byly pro daňové orgány nekontaktní, v důsledku čehož nebylo možné ověřit, zda řádně přiznaly a odvedly DPH.

[43] Jakkoli je pravda, že se krajský soud v rámci posouzení žalobní argumentace týkající se existence chybějící daně výslovně zabýval toliko tím, zda obстоjí závěr daňových orgánů o chybějící dani u společnosti PROPAG (ke správnosti tohoto závěru viz níže) a nikoliv (také) otázkou narušení neutrality daně u středových společností, nejedná se o vadu, která by měla za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Z hlediska přezkoumatelnosti napadeného rozsudku je podstatné, že se krajský soud, v rozsahu uplatněné žalobní argumentace, otázkou chybějící daně zabýval, vysvětlil, k jakému závěru dospěl a z jakých důvodů. Zda jde jeho závěr věcně správný, je již otázkou zákonnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], kterou se kasační soud bude zabývat dále.

[44] Lze tudíž uzavřít, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není, co do otázky reklamního plnění poskytnuté žalobkyni od společnosti PROPAG, dán a napadený rozsudek je způsobilý k věcnému přezkumu.

[45] Předmětem sporu je jednak otázka (ne)správné identifikace chybějící daně a zadruhé související otázka, zda závěry daňových orgánů o existenci podvodu na DPH obстоjí i bez výpovědí svědkyň ze dne 17. 1. 2018, na podkladě ostatních shromážděných podkladů.

[46] S ohledem na uplatněné kasační námitky, potažmo závěry krajského soudu, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné shrnout klíčové podklady, z nichž daňové orgány v nynější věci vycházely a jaká zjištění na jejich základě učinily.

[47] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole identifikoval dva dodavatelské řetězce. Na jejich počátku stála vždy společnost E-MOTION, s. r. o. (dále jen „společnost E-MOTION“), a na jejich konci žalobkyně. Předposledním článkem a tedy přímým dodavatelem žalobkyně byla vždy společnost PROPAG. Středními články řetězce byly společnosti ROUTE 44, s. r. o. → North Screen Production, s. r. o. → DMAX, s. r. o., resp. GEETERA s. r. o.

[48] Fakturovaným plněním v uvedených řetězcích byly reklamní služby. Dle jednotlivých smluv mezi uvedenými společnostmi, které správce daně dne 30. 3. 2017 založil do daňového spisu žalobkyně (o čemž pořídil úřední záznam z uvedeného dne označený č. j. 1289634/17/3218-62562-801531; uvedené smlouvy jsou k němu přiloženy), se konkrétně jednalo o převod reklamních ploch, respektive práv k jejich využití. Nejvyšší správní soud dodává, že žalobkyně, prostřednictvím svého tehdejšího zástupce, byla (mimo jiné) s těmito smlouvami (a se zjištěními, která na základě nich správce daně učinil) seznámena při ústním jednání před správcem daně dne 3. 4. 2017. O tom správce daně

pořídil protokol z uvedeného dne označený č. j. 1316810/17/3218-62562-801531 (dále jen „protokol správce daně ze dne 3. 4. 2017“).

[49] Správce daně dle svého konstatování ve zprávě o daňové kontrole nezpochybňuje, že žalobkyni byly reklamní služby skutečně fakticky poskytnuty a že současně došlo k jejich „přefakturování“ ve zjištěných řetězcích. Tedy, že k nim mezi středovými články byly vystaveny odpovídající smlouvy a daňové doklady. Správce daně s poukazem na uvedené smlouvy o převodu reklamních ploch současně uvedl, že v řetězcích docházelo k mnohonásobnému navyšování cen. Společnost E-MOTION nakupovala reklamní práva od sportovních svazů a pořadatelů sportovních akcí za odpovídající tržní cenu. Společnost PROPAG však tatáž práva, poté, co došlo k jejich „přefakturování“ mezi středovými články řetězců, nakupovala za cenu až 29 krát vyšší. Uvedené zjištění o navyšování cen téhož předmětu plnění stěžovatel následně v žalobou napadeném rozhodnutí (viz jeho bod 50) doplnil o odkaz na „podrobnou analýzu navýšených cen“ obsaženou v protokolu správce daně ze dne 3. 4. 2017. Nejvyšší správní soud ověřil, že uvedený protokol (viz jeho strana 5 až 7) skutečně obsahuje přehlednou a podrobnou analýzu, za jaké částky a v jakém počtu byly reklamní plochy přefakturovány mezi jednotlivými zapojenými společnostmi.

[50] Správce daně v protokolu ze dne 3. 4. 2017 v této souvislosti současně uvedl, že „smlouvy o převodu reklamních ploch [...] potvrzují výpovědi paní Oborné [...] a paní Kačenové o mnohonásobném nadhodnocení reklamních služeb.“ Odkazoval tím na obsah výpovědi paní Lenky Oborné ze dne 21. 2. 2017 (protokol o daném ústním jednání před správcem daně je přiložen k úřednímu záznamu správce daně ze dne 30. 3. 2017). Nejednalo se přitom o svědecký výslech, nýbrž o součást ústního jednání při správě daní, jehož předmětem bylo vysvětlení skutečností v rámci daňové kontroly vedené se společností PROPAG, u níž paní Oborná v rozhodné době vykonávala funkci statutárního orgánu. Dále správce daně odkazoval na obsah výpovědi paní Hany Kačenové ze dne 21. 2. 2017 (rovněž protokol o tomto úkonu je přiložen k úřednímu záznamu správce daně ze dne 30. 3. 2017), k níž došlo rovněž v rámci daňové kontroly u společnosti PROPAG.

[51] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole dále uvedl, že do daňového spisu žalobkyně založil zprávu o daňové kontrole ze dne 19. 4. 2017, č. j. 940708/17/3201-61561-800642, provedené u společnosti PROPAG (tato zpráva je přiložena k úřednímu záznamu správce daně ze dne 9. 5. 2017, č. j. 2110528/17/3218-62562-801531) s tím, že z tohoto podkladu (rovněž) zjistil, že společnost PROPAG deklarovala pořízení reklamních práv od výše uvedených středových článků řetězců. Právě uvedená zpráva o daňové kontrole je tedy, vedle výše uvedených smluv o převodu reklamních ploch, klíčovým podkladem, z něhož správce daně čerpal zjištění o existenci dodavatelských řetězců a o tom, jaké společnosti je tvoří.

[52] Pokud jde o identifikaci chybějící daně, jakožto základního předpokladu pro závěr o existenci podvodu na DPH, správce daně ve zprávě o daňové kontrole (u žalobkyně) uvedl, že chybějící daň zjistil (pouze) u společnosti PROPAG, již byla po daňové kontrole v důsledku neuznání uplatněných nároků na odpočty DPH doměřena daň, která nebyla uhrazena.

pokračování

[53] Závěr o identifikaci chybějící daně u společnosti PROPAG v žalobou napadeném rozhodnutí zopakoval rovněž stěžovatel (viz bod 55 daného rozhodnutí). Stěžovatel však současně vysvětlení správce daně korigoval a doplnil tak, že chybějící daň nebyla zjištěna pouze u přímého dodavatele žalobkyně (společnosti PROPAG), ale také u nekontaktních středových společností, což vysvětlil v bodě 54 svého rozhodnutí. Nejvyšší správní soud dodává, že toto zjištění, pokud jde o jeho podklad, stěžovatel opřel o zprávu o daňové kontrole provedené u společnosti PROPAG, což také v uvedeném bodě svého rozhodnutí uvedl.

[54] Již z uvedeného shrnutí klíčových podkladů a zjištění daňových orgánů, je patrné, že nemůže obstát ani jeden z důvodů, pro které krajský soud napadený rozsudek zrušil.

[55] Pokud jde o výslech svědkyň provedený dne 17. 1. 2018, krajský soud daňovým orgánům vytkl, že pochybily, pokud z nich vycházely jakožto ze stěžejního podkladu co do zjištění, v čem podvodné jednání spočívalo, tedy zejména jaké společnosti byly zapojeny do podvodných řetězců, a že v rámci daných řetězců docházelo k násobnému navyšování cen u středových společností nevykonávajících žádnou faktickou činnost.

[56] Ačkoliv stěžovatel na jednom místě doplnění kasační stížnosti (její bod 45) uvádí, že správce daně žalobkyni umožnil, aby byla u výslechů svědkyň přítomna, přičemž její neúčast byla způsobena vyšší mocí, v jiné části příslušného kasačního bodu (bod 38 kasační stížnosti) přiznává, že právo žalobkyně na účast u daných výslechů zajištěno nebylo. Z celkové formulace kasačního bodu je tak patrné, že stěžovatel ve skutečnosti nezpochybňuje závěr krajského soudu, že správce daně svědkyně nesprávně vyslechl bez účasti žalobkyně, ačkoliv její právní zástupce správci daně sdělil omluvitelné důvody, proč se k výslechům není schopen včas dostavit (kalamita na dálnici D1 způsobená zimním počasím). Stěžovatelova argumentace tedy primárně směřuje proti závěru krajského soudu, že neumožnění přítomnosti žalobkyně (jejího zástupce) u výslechů svědkyň je procesní vadou, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť obsah daných výpovědí je stěžejní pro závěr o podvodném jednání.

[57] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že tento závěr krajského soudu je chybný. Stěžovatel v rámci žalobou napadeného rozhodnutí obsah daných výpovědí, které byly doplněny v rámci odvolacího řízení, zohlednil. Zjištění z nich vyplývající však obsahově odpovídají zjištěním učiněným na základě dalších podkladů, které shromáždil (již) správce daně v průběhu daňové kontroly. Nejedná se tedy o podklad pro zjištění skutkového stavu věci rozhodující.

[58] Zjištění daňových orgánů o existenci dodavatelských řetězců (společností do nich zapojených) má oporu jednak ve zprávě o daňové kontrole provedené u společnosti PROPAG a dále v jednotlivých smlouvách o převodu reklamních ploch. S oběma těmito podklady byla žalobkyně v průběhu daňové kontroly seznámena a měla možnost se k nim vyjádřit. Zjištění, že v identifikovaných řetězcích docházelo k násobnému navyšování cen, pak má rovněž oporu v obsahu jednotlivých smluv o převodu reklamních ploch a dále v jejich analýze obsažené v protokolu správce daně ze dne 3. 4. 2017, s nímž byla žalobkyně rovněž seznámena. Není tedy pravda, že by závěr o skutkových okolnostech, ve kterých spočívalo podvodné jednání „stál a padal“

s výpověďmi svědkyň ze dne 17. 1. 2018. Krajský soud v rámci tohoto závěru současně pominul, že uvedené svědkyně, dílem v postavení svědkyň, dílem jako představitelky společnosti PROPAG, k věci vypovídaly již v průběhu daňové kontroly se společností PROPAG. Protokoly o těchto úkonech přítom správce daně založil do nynějšího daňového spisu a žalobkyni s nimi seznámil.

[59] Krajský soud tudíž pochybil, pokud dílčí procesní pochybení daňových orgánů, spočívající v neumožnění přítomnosti žalobkyně u výsledků svědkyň dne 17. 1. 2018, považoval za důvod pro zrušení napadeného rozsudku. Daňové orgány i bez těchto výpovědí shromáždily dostatek podkladů, které představují spolehlivý podklad pro závěr o objektivních okolnostech, v nichž měl spočívat podvod na DPH. Uvedené podklady přítom žalobkyně v žalobě nikterak relevantně nezpochybnila, namísto toho vybrala toliko jednu dílčí otázku (provedení výpovědí svědkyň bez její přítomnosti) vůči níž se vymezila.

[60] Nejvyšší správní soud na okraj uvádí, že nesdílí ani skepsi krajského soudu k samotné důkazní hodnotě (hodnověrnosti) výsledků svědkyň. Již ve výše odkázaném rozsudku č. j. 6 Afs 126/2021 - 41 kasační soud uvedl: *„Skutečnost, že k navýšení ceny plnění u středových společností docházelo uměle, potvrdily i svědkyně Oborná a Kačénová. Nejvyšší správní soud zcela souhlasí s hodnocením těchto svědkyň jako věrohodných. Pro opačný závěr nestačí, že jsou tyto svědkyně trestně stíhány. Krajský soud navíc správně [v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 3. 2021, č. j. 25 Af 1/2020 - 57. – pozn. soudu] vyzdvihl skutečnost, že svědkyně Oborná a Kačénová byly v trestním řízení označeny za spolupracující obviněné, což je podmíněno tím, že státnímu zástupci oznámily skutečnosti způsobilé významně přispět k objasnění zločinu a zavázaly se podat úplnou a pravdivou výpověď o těchto skutečnostech [§ 178a odst. 1 písm. a) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)], přičemž pokud by tento svůj závazek porušily, nebyly by nadále za spolupracující obviněné považovány (tamtéž, odst. 3 in fine). Jelikož se výpovědi svědkyň v daňovém řízení shodovaly s jejich výpověďmi v řízení trestním, lze usuzovat, že svědkyně i v daňovém řízení vypovídaly pravdivě (při absenci konkrétních skutečností, které by svědčily o opaku).“* Obdobně se Nejvyšší správní soud vyjádřil i v dříve zmíněném rozsudku č. j. 3 Afs 328/2019 - 70. S tímto hodnocením se lze ztotožnit i v nyní projednávaném případě.

[61] Rovněž závěr krajského soudu o nedostatečné, potažmo nesprávné identifikaci chybějící daně ve zjištěných dodavatelských řetězcích neobstojí.

[62] 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 může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání 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.

pokračování

[63] Krajský soud pominul, že stěžovatel neidentifikoval chybějící daň (narušení neutrality daně) výlučně u přímého dodavatele žalobkyně, společnosti PROPAG, ale rovněž u středových společností obou řetězců. Jelikož proti tomuto závěru žalobkyně neuplatnila v žalobě žádné výhrady, pak bez ohledu na posouzení správnosti identifikace chybějící daně u společnosti PROPAG (k tomu viz níže), by už jen z tohoto důvodu nebylo na místě rozhodnutí stěžovatele zrušit. Nejvyšší správní soud dodává, že zjištění správce daně o nekontaktních středových společnostech, u nichž nebylo možné ověřit, zda fakticky uskutečnily deklarovaná plnění a zda jim tak vznikla daňová povinnost a v jaké výši, má spolehlivou oporu ve zprávě o daňové kontrole vedené u společnosti PROPAG (viz její strana 9 a násl.). Vzhledem k tomu, že žalobkyně proti zjištěním o chybějící dani u středových společností nic nenamítala, postačí jen dodat, že daňové orgány v rámci identifikace chybějící daně u daných společností neustaly u prostého poukazu na jejich nekontaktnost, nýbrž s poukazem na zjištění o násobném, neodůvodněném, navyšování cen fakturovaných plnění osvětlily, proč shledaly, že účelem příslušných obchodních transakcí bylo získání výhody - čerpání nadměrného odpočtu DPH.

[64] Nejvyšší správní soud současně nesdílí ani výhrady krajského soudu stran zjištěné chybějící daně u společnosti PROPAG. Jak již Nejvyšší správní soud vyložil ve výše odkazovaném rozsudku č. j. 5 Afs 239/2020 - 46, z judikatury Soudního dvora EU 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, atd.) Pokud tedy krajský soud dovodil, že by i u společnosti PROPAG, u níž byla (vedle středových společností) identifikována chybějící daň, mělo jít o daň stanovenou na základě její účasti v podvodu na DPH (což se v posuzované věci nestalo), je třeba takový závěr odmítnout, neboť požadavek, že by chybějící daň v řetězci musela spočívat v odepření nároku na odpočet DPH v důsledku vědomé účasti na podvodu, z relevantní judikatury Soudního dvora EU ani Nejvyššího správního soudu nelze dovodit.

[65] Krajským soudem vyslovený požadavek na objasnění rozdílu v právním důvodu stanovení daně u žalobkyně a jejího přímého dodavatele je nutno odmítnout jako neopodstatněný. Na daňová řízení vedená u společnosti PROPAG a žalobkyně je nutno nahlížet odděleně; ze závěrů správce daně učiněných v daňovém řízení u společnosti PROPAG nelze bez dalšího vyvozovat důsledky i pro daňová řízení vedená s žalobkyní. Výsledek daňového řízení totiž závisí na mnoha okolnostech a v podstatné míře i na součinnosti daňového subjektu se správcem daně. Jestliže společnost PROPAG se správcem daně v rámci u ní vedené daňové kontroly veskrze nespolupracovala (na výzvu nepředložila relevantní podklady prokazující faktické uskutečnění deklarovaných plnění; viz zpráva o daňové kontrole vedené u společnosti PROPAG), neunesla důkazní břemeno a neprokázala tak, že splňuje zákonné podmínky pro přiznání uplatněných nároků na odpočet DPH. Lze plně souhlasit s názorem stěžovatele, že za takovéto situace správce daně v řízení se společností PROPAG ani nemohl zkoumat případnou existenci podvodu na DPH. Aby se totiž 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 DPH. Společnost PROPAG v rámci u ní vedené daňové kontroly splnění těchto podmínek neprokázala. To však nebrání tomu, aby u jiného článku řetězce (žalobkyně) následně správce daně zahájil daňovou kontrolu a daňový podvod detekoval (srov. obdobně stěžovatelem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 360/2018 - 24).

[66] Krajským soudem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 308/2017 - 52 není pro posuzovanou věc přílehlavý. Odkazem na něj krajský soud podpořil svůj závěr, že daňové orgány pochybily, jestliže o téže transakci rozhodly ve dvou souvisejících řízeních odlišně (v nynější věci žalobkyně a v řízení vedeném se společností PROPAG), aniž by tento postup vysvětlily. Jak již bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, že na daňové řízení vedené se žalobkyní a na daňové řízení vedené se společností PROPAG je nutné nahlížet odděleně, neboť důvodem neuznání nároku na odpočet daně společnosti PROPAG bylo, že tento subjekt neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání přijetí zdanitelných plnění od jí deklarovaných dodavatelů. Případnou účastí společnosti PROPAG na daňovém podvodu se tudíž správce daně v důsledku její pasivity v příslušném daňovém řízení vůbec nemohl zabývat. To však nemůže bránit tomu, aby byla u žalobkyně – jiného článku téhož dodavatelského řetězce – následně zahájena daňová kontrola a správce daně detekoval daňový podvod. Krajským soudem vyslovený požadavek na vysvětlení odlišnosti v právním důvodu stanovení daně u žalobkyně a u její dodavatelky, společnosti PROPAG, tudíž neobstojí.

[67] Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí se stěžovatelem, že jakkoli se závěry správce daně v řízení se společností PROPAG a v nynějším daňovém řízení se žalobkyní vztahují k témuž dodavatelskému řetězci, na rozdíl od věci řešené v rozsudku č. j. 3 Afs 308/2017 - 52 se ve skutečnosti ani netýkají jedné a téže transakce. V nynější věci byl žalobkyni odepřen nárok na odpočet daně z plnění, které přijala od společnosti PROPAG. Oproti tomu společnost PROPAG neprokázala naplnění zákonných předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet z plnění, které deklarovala jako přijaté od svých dodavatelů. Správce daně totiž dospěl k závěru, že se jednalo toliko o „fakturační“ obchody. Z téhož náhledu přitom vycházel správce daně jak v řízení se společností PROPAG, tak v nynějším řízení se žalobkyní. Pokud jde o plnění mezi společností PROPAG a žalobkyní, správce daně ani v rámci daňové kontroly u společnosti PROPAG nezpochyboval, že se fakticky uskutečnila (viz str. 27 zprávy o daňové kontrole vedené u společnosti PROPAG). Závěry předmětných daňových řízení tak ve skutečnosti nejsou v rozporu.

[68] S ohledem na výše uvedené lze učinit závěr, že daňové orgány v dodavatelských řetězcích dostatečně a správně identifikovaly chybějící daň (narušení daňové neutrality), a to jednak u přímého dodavatele žalobkyně, společnosti PROPAG, ale také u středových společností, které byly pro daňové orgány nekontaktní a u nichž docházelo k neodůvodněnému násobnému navyšování cen fakturovaných plnění.

### *III.b) Plnění uskutečněná v rámci obchodů s tonery a cartridge*

[69] Obdobně jako v případě reklamních plnění přijatých od společnosti PROPAG se již Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti zabýval totožnou právní otázkou

pokračování

a téměř stejným skutkovým stavem (srov. rozsudek ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019 - 39, týkající se obchodů žalobkyně s tonery a cartridge v jiných zdaňovacích obdobích). Ani v tomto případě kasační soud neshledal důvod, aby se od závěrů uvedených v tomto rozsudku odchýlil, a v nynější věci tak bude do jisté míry následovat pouze zopakování již dříve vyslovených právních závěrů.

[70] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou stěžovatel spatřuje v tom, že se krajský soud výslovně nezabýval otázkou, zda byla v nynějším případě zjištěna chybějící daň.

[71] K chybějící dani krajský soud nejprve v bodě 47 napadeného rozsudku uvedl, že „*aby mohl žalovaný učinit závěr o nepřijetí dostatečných opatření, musel nejdříve zjistit existenci podvodného řetězce subjektů a chybějící daň*“. Poté se již krajský soud zabýval konkrétními okolnostmi předmětných obchodů, z nichž stěžovatel dovodil existenci podvodu, a v bodě 51 napadeného rozsudku uzavřel, že „*z kontextu celého rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že žalovaný, resp. správce daně, si „vybral“ žalobce jako subjekt, po kterém bude uplatňována ona daňová ztráta ...*“. Krajský soud se tedy otázkou chybějící daně zabýval, třebaže tak učinil relativně stručně. Ovšem i v žalobě žalobkyně zpochybnila existenci chybějící daně toliko v řetězci č. 3, a to pouze obecnými námitkami, které nijak nereagují na logickou argumentaci stěžovatele v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně se domnívá, že daň, která byla společnosti Maruvio doměřena (a nezaplacena), se týká jiných transakcí s jinými produkty. K tomu stěžovatel v bodech 152 - 154 napadeného rozhodnutí uvedl, že společnosti Maruvio vznikla v důsledku prodeje tonerů, které předtím pořídila v jiném členském státě, v tuzemsku vysoká daňová povinnost. Tuto povinnost v daňovém přiznání uměle snížila na minimální hodnotu uplatněním odpočtu DPH na vstupu z pořízení paměťových SD karet v podvodném řetězci od jiného dodavatele (vystupovala v pozici tzv. cross invoicer). Po vyloučení takto podvodně uplatněných odpočtů v daňovém řízení měla společnost Maruvio povinnost zaplatit daň v souvislosti s obchody v řetězci, jehož účastníkem byla i žalobkyně.

[72] Z uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek je v otázce existence chybějící daně v rozsahu žalobních bodů přezkoumatelný a mohl přistoupit k věcnému přezkumu důvodů zrušujícího výroku napadeného rozsudku.

[73] Z ustálené judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH (jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice) nebo zneužití práva. Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63). Teprve poté, kdy správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, je možné přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani (již dříve zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 53/2016 - 55).

[74] Pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat 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). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem (srov. např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018 - 80).

[75] Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu. Pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci, nepřiznat nárok na odpočet z důvodu existence daňového podvodu bude zpravidla předčasné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43).

[76] Závěr o existenci podvodu na dani tudíž nebude možné učinit pouze vážením pravděpodobnosti, zda je chybějící daň spíše důsledkem ekonomického selhání nebo podvodného úmyslu, jak předestírá stěžovatel v kasační stížnosti. Správce daně musí vždy zjistit takové okolnosti, které svědčí důvodné domněnce podvodu, třebaže například právě pro nekontaktnost dotčených subjektů nebude vždy možné prokázat všechny podrobnosti uskutečněného obchodování.

[77] S ohledem na povahu věci a vše shora uvedené je třeba dodat, že 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 nebo následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami).

[78] Nekontaktnost jednotlivých článků řetězce, ke které došlo až po uzavření obchodů, zřejmě nelze klást žalobkyni k tíži z hlediska subjektivní stránky účasti na podvodném jednání, pokud není prokázáno, že o ní věděla. Ve vztahu k objektivní existenci podvodného řetězce však platí, že nekontaktnost subjektu, který porušil své daňové povinnosti a počal být nekontaktním v bezprostřední časové návaznosti na obchodní

pokračování

transakce, které byly porušením povinností zasaženy, může být okolností svědčící o existenci podvodu.

[79] Co se týče splnění jednotlivých podmínek pro možnost konstatovat existenci daňového podvodu v nynějším případě, správce daně identifikoval ve všech řetězcích chybějící daň, která je spojená právě s obchodováním v tom kterém řetězci. Zároveň se podle všeho nejedná o situaci, kdy by daňoví dlužníci byli pro správce daně kontaktní a existovala reálná možnost vymoci daň nebo ověřit jiné skutečnosti u těchto společností. Naopak, většina společností, u nichž byla v řetězcích zjištěna chybějící daň, byla pro správce daně nekontaktní. Výjimkou byla společnost Life v řetězci č. 1, jež byla prostřednictvím svého jednatele kontaktní do října 2014. Ani jedna z těchto společností však přesto daň neuhradila.

[80] Zbývá proto posoudit, zda chybějící daň je důsledkem podvodného jednání, tedy zda správce daně vylicil řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Kasační soud zde připomíná, že takové okolnosti nemusí být (hodnoceno jednotlivě) nezákonné ani samy o sobě podezřelé. Podstatné je, že z jejich souhrnu lze téměř vyloučit, že by se jednalo o běžné obchodování v dotčené oblasti podnikání, a lze tedy existenci podvodu důvodně předpokládat.

[81] Závěry napadeného rozhodnutí, že řetězce byly zatíženy daňovým podvodem, ve světle skutečností zjištěných správcem daně dle Nejvyššího správního soudu obstojí. Krom chybějící daně a nekontaktnosti většiny dodavatelských subjektů (u společnosti SLOVOTHERM v řetězci č. 4 v měsíci, kdy byly obchody uskutečněny, byl jednatelem slovenský občan v řetězcích č. 3 a 4 ve všech případech dodavatelské společnosti vznikly bezprostředně před uzavřením obchodů na konci roku 2013 nebo v průběhu tohoto roku. Společnosti měly svá sídla zapsána na virtuálních adresách a obchodování nebylo podloženo žádnými písemnými smlouvami.

[82] Co se týče personálního propojení mezi společnostmi v řetězci č. 3 (slovenský dodavatel → Maruvio → Vesey → Butchies → žalobkyně → odběratel), úvahy správce daně a stěžovatele o nestandardnosti uvedených transakcí jsou odpovídající. Obecný závěr krajského soudu, že pokud spolu určité subjekty spolupracují, velmi pravděpodobně se také znají, je poněkud zavádějící. Co je důležité, správce daně zjistil, že se osobně znají také jednatel Butchies Jan Hieke a jednatel a společník slovenského dodavatele Peter Rybníkar. Za těchto okolností je skutečně možné ve shodě se stěžovatelem hodnotit jako nestandardní, pokud je zboží obchodováno postupně přes dvě další společnosti, které byly založeny krátce předtím jednou osobou (stejně jako Butchies) a v nichž taktéž figurují osoby, které prokazatelně Jana Hiekeho znají.

[83] Jednatel společnosti Life v řetězci č. 1 Milan Ďurech byl pro správce daně kontaktní do října roku 2014, od té doby již nespolupracoval a požadované doklady nedodal. Ve věci obchodů s žalobkyní dle jeho výpovědi neproběhlo žádné osobní jednání ani nebyly uzavřeny písemné smlouvy. Společnost neúčtovala o přepravě zboží ani nedisponovala žádným manipulačním zařízením. Milan Ďurech byl kromě toho zaměstnancem společnosti LIBERTY CZ GROUP a. s., jejímž členem

představenstva byl italský občan Roberto Esposito, který byl zároveň jednatelem italského dodavatele v tomto řetězci. I tyto okolnosti svědčí o nestandardním průběhu obchodování.

[84] V řetězci č. 4 pak jednatel dodavatele SLOVOTHERM CZ s. r. o., slovenský občan Roman Ilavský, správci daně v několika případech odmítl podat svědeckou výpověď a nedoložil žádné přesvědčivé doklady o uskutečněných obchodech s žalobkyní. U této společnosti správce daně zjistil chybějící daň, byla založena krátce před uskutečněním obchodů a měla pouze formální sídlo.

[85] V případě řetězce č. 2 byla u dodavatele žalobkyně, společnosti PROMOTION OFFICE 2000 s. r. o., taktéž identifikována (doměřena) chybějící daň. Tato společnost neuhradila svoji daňovou povinnost, neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu a ani nijak s ním nespolupracovala. Nutno dodat, že dodavatelem této společnosti byla italská společnost HORECA GLOBAL SERVICES s.r.l., tedy stejný subjekt jako v případě společnosti Life nacházející se v řetězci č. 1. Jejím členem představenstva byl již dříve zmíněný Roberto Esposito. Tyto okolnosti taktéž ve svém souhrnu vypovídají o nestandardním průběhu obchodování.

[86] Skutečnosti zjištěné správcem daně tak ve svém souhrnu nasvědčují důvodné domněnce, že cílem obchodů bylo ve všech případech ze strany některého z článků řetězce získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňových předpisů.

[87] Obecně je samozřejmě nepřijatelné, aby správce daně upřednostnil vybrání daně u daňového subjektu pouze proto, že je to z hlediska vymahatelnosti jednodušší než ji vybrat u toho subjektu, který daň skutečně neodvedl (srov. již dříve zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017 - 60). Kasační soud zde dále uvedl, že nebyla-li na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět. Z uvedeného *a contrario* a z výše citované judikatury pak vyplývá, že naopak v případě existence daňového podvodu a praktické nemožnosti daň získat u dlužníka v pozici tzv. missing trader (např. právě pro jeho nekontaktnost), lze odeprít nárok na odpočet tomu subjektu, který věděl či vědět měl a mohl o tom, že se účastní plnění zatíženého podvodem. Subjektivní stránka účasti daňového subjektu na podvodném jednání je ovšem již jinou otázkou, než samotná existence daňového podvodu.

[88] Stejně tak pokud krajský soud stěžovateli vytýká pochybení při srovnání cen, za něž bylo zboží v řetězcích obchodováno, s cenami výhradních prodejců HP a Canon, zabývá se otázkami, které správce daně a žalovaný hodnotili při zkoumání subjektivní stránky účasti žalobkyně na podvodném jednání (tedy zda o své účasti žalobkyně měla a mohla vědět), a nikoliv při zkoumání existence podvodu.

[89] Krajský soud proto pochybil v závěru, že správce daně v nynějším případě neprokázal ani existenci podvodného jednání v řetězci společností, které se dotčených obchodů účastnily. Jelikož tento závěr byl nosným důvodem zrušení napadeného rozhodnutí, nemůže napadený rozsudek obstát.

pokračování

[90] V závěru napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že jelikož žalovaný neprokázal ani existenci podvodu, nemohl krajský soud jakkoliv hodnotit vědomost žalobkyně o účasti na domnělém podvodu. Hned nato ovšem dodává, že ani nepřijetí rozumných opatření jako součásti identifikace vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu nemůže obstát, neboť žalovaný je dovozuje zejména z toho, že nahlédnutím do internetových databází by žalobkyně mohla zjistit určitou personální provázanost mezi dodavateli, či že dodavatel nemá internetové stránky. Krajský soud tedy fakticky vědomost žalobkyně o účasti na daňovém podvodu (poté, kdy předesílá, že se jí zabývat nebude) zkoumá. Činí tak ovšem zcela nedostatečně, neboť subjektivní stránkou účasti žalobkyně v podvodných řetězcích se stěžovatel rozsáhle zabývá v bodech 102 - 143 napadeného rozhodnutí a své závěry neodůvodňuje pouze personální provázaností mezi dodavateli seznatelnou z internetových databází a absencí internetových stránek dodavatelů. Bude tedy na krajském soudu, aby v dalším řízení tuto otázku důkladněji posoudil.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[91] Kasační stížnost je důvodná, Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu v souladu s § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení na základě § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

[92] Krajský soud tedy bude při dalším posouzení žaloby v otázkách týkajících se přijatých plnění od společnosti PROPAG vycházet z toho, že daňové orgány měly, bez ohledu na výpovědi svědkyň ze dne 17. 1. 2018, dostatečné podklady pro skutková zjištění o existenci podvodu na DPH. Bude tedy vycházet z premisy, že nezajištění přítomnosti žalobkyně u jejich výsledků nepředstavuje procesní vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, potažmo platebního výměru správce daně. Současně bude krajský soud vycházet z toho, že daňové orgány v dodavatelských řetězcích dostatečně identifikovaly chybějící daň (narušení daňové neutrality), a to nejen u přímého dodavatele žalobkyně, společnosti PROPAG, ale také u nekontaktních společností nacházejících se ve středu zjištěných řetězců. Na krajském soudu současně bude, aby se vypořádal se všemi zbývajícími žalobními námitkami, s nimiž se dosud pro údajnou nadbytečnost nezabýval.

[93] V otázce plnění uskutečněných v rámci obchodů s tonery a cartridge v celkem čtyřech řetězcích transakcí krajský soud opětovně v návaznosti na závěry uvedené v tomto rozsudku posoudí, zda neuznání nároku na odpočet daně bylo v souladu s judikaturou vyšších soudů. Jelikož byla otázka existence daňového podvodu finančními orgány spolehlivě prokázána, zaměří se v dalším řízení především na to, zda žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla o tom, že obchodní řetězce byly zatíženy podvodným jednáním a zda žalobkyně přijala dostatečná opatření, aby zamezila své účasti na daňových podvodech.

[94] V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. listopadu 2022

JUDr. Jaroslav Vlašín  
předseda senátu