



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce **Z. V.**, zastoupeného společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Vsetín, Jiráskova 1284, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, za účasti **Mgr. Jana Urbana**, insolvenčního správce dlužníka **Z. V.**, se sídlem Hradec Králové, Haškova 1714/3, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 6. 2020, č. j. 29 Af 64/2018 - 75,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 6. 2020, č. j. 29 Af 64/2018 - 75, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „*správce daně*“) na základě provedené daňové kontroly vydal dne 20. 9. 2016 celkem sedm rozhodnutí (čtyři dodatečné platební výměry a tři platební výměry), kterými byla žalobci za zdaňovací období listopad 2014 a únor až červenec 2015 vyčíslena daň z přidané hodnoty v celkové výši 1 111 543 Kč, penále v celkové výši 168 242 Kč a nadměrný odpočet v celkové výši 40 941 Kč. Odvolání proti těmto rozhodnutím žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 23. 4. 2018, č. j. 18941/18/5300-22441-708656.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud předně shrnul, že správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu a dospěl k závěru, že žalobce byl součástí obchodních řetězců stížených podvodem na dani z přidané hodnoty (DPH). Za výše vymezená zdaňovací období tak odepřel žalobci nárok na odpočet daně na vstupu a zároveň mu nepřiznal související osvobození od daně na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu.

[3] Krajský soud konstatoval, že mezi účastníky řízení bylo nesporné, že žalobce splnil formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet na dani na vstupu a rovněž pro vznik nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Tyto nároky žalobce byly odmítnuty na základě účasti žalobce na daňovém podvodu, což krajský soud definoval jako podstatu sporu.

[4] Z obsahu správního spisu dle krajského soudu vyplynulo, že sporné nároky žalobce (odpočet a osvobození) souvisely se zdanitelným plněním spočívajícím v nákupu a prodeji letních pneumatik, které nakupoval v období listopad 2014 od společnosti FT Trade group s.r.o. (společnost zanikla bez právního nástupce dne 10. 1. 2018), a v období únor až červenec roku 2015 od společnosti TKM Trade s.r.o. (společnost zanikla bez právního nástupce dne 3. 4. 2019). V obou případech pneumatiky dále přepravil a prodal na Slovensko společnosti Globaldom s.r.o. (dále jen „společnost Globaldom“). Žalobce nárokoval související odpočty daně a rovněž uplatňoval související osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

[5] Krajský soud tak posuzoval důvodnost odepření nároku na odpočet daně (pořízení zboží v tuzemsku) a důvodnost odepření nároku na osvobození od daně (při dodání zboží do jiného členského státu). V případě nároku na odpočet daně se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného.

[6] Co se týče nároku na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, krajský soud dospěl k závěru, že existence chybějící daně na straně společnosti Globaldom (potažmo tedy existence daňového podvodu), nemá dostatečnou oporu ve spise. Z jeho obsahu dle názoru krajského soudu vyplynulo, že žalobce v rámci daňové kontroly předložil kontrolní výkaz DPH společnosti Globaldom za zdaňovací období září 2015, a správce daně též obdržel kopii daňového přiznání k DPH této společnosti za stejné zdaňovací období, do kterých tato společnost dodatečně zahrnula veškerá sporná plnění za zdaňovací období měsíců listopad roku 2014 a měsíců únor až červenec 2015. Krajský soud (na rozdíl od daňových orgánů) tento postup neshledal účelovým). Konstatoval, že z pohledu identifikace chybějící daně (respektive narušení daňové neutrality) není významné, že daň byla přiznána (uhrazena) až na výzvu.

[7] Jako problematické krajský soud označil, že žalovaný i správce daně pracovali se závěrem judikatury [rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 7. 12. 2010, věc C-285/09], která se sice věnuje odepření osvobození od daně při faktickém dodání zboží do jiného členského státu, ale vychází z odlišného skutkového základu (zatajení skutečných odběratelů). Uvedl, že nynější zjištění povinnosti odepřít osvobození od daně neimplikují, a ze strany žalovaného jde spíše o neopodstatněnou paušalizaci závěrů

pokračování

této judikatury. Žalobce zboží deklarovanému odběrateli fakticky dodával, přičemž v této situaci musí být odepření osvobození spíše výjimečným a krajním prostředkem. Zahraniční odběratel daň dodatečně přiznal, přičemž v souladu s mechanismem fungování DPH uplatnil příslušný odpočet z pořízení zboží (a celková daňová povinnost vyplývající z pořízení z jiného členského státu byla nulová). Jako nedostačující pak krajský soud označil skutečnost, že jednatel společnosti Globaldom využil při výslechu svého práva nevypovídat a odmítl označit další odběratele zboží. Uvedené dle názoru krajského soudu nepostačuje ke shledanému zatajení totožnosti skutečných odběratelů ve smyslu výše citovaného judikátu SDEU.

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatel v úvodu kasační stížnosti definuje právní východiska ve vztahu k existenci chybějící daně. Poukazuje na to, že smyslem odepření nároku na odpočet daně je ochrana systému DPH. Riziko odepření nároku na odpočet daně má jednak daňovým subjektům zabránit v účasti na podvodu na DPH, a zároveň má chránit daňové subjekty, které DPH řádně odvádějí. Konstatuje, že nelze trvat na tom, že by chybějící daň musela být přesně vyčíslena. Dle jeho názoru nelze z judikatury SDEU ani Nejvyššího správního soudu dovodit, že by se mělo jednat pouze o daň, která byla některým článkem v řetězci přesně vyčíslena, správcem daně stanovena, avšak zůstala neuhrazená. Správce daně je povinen prokázat existenci chybějící daně, není však povinen vyčíslit chybějící daň „na korunu přesně“. Narušení daňové neutrality (chybějící daň) je ve skutečnosti potřeba chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného. Judikatura SDEU ani Nejvyššího správního soudu pojem chybějící daně nikde nedefinuje; ta zároveň není výhradním prvkem podvodu na DPH. K tomu, aby mohl být učiněn závěr o podvodu na DPH, k ní musí v rámci prvního kroku tzv. několikastupňového testu přistoupit nestandardní okolnosti transakce. Chybějící daň tak představuje určitý odrazový můstek či vodítko pro zkoumání zasažení transakce podvodem na DPH.

[10] Přístup krajského soudu k výkladu pojmu „chybějící daň“ označil stěžovatel za nesprávný. Dle jeho názoru je potřeba se zaměřit na podvod na DPH zejména jako na narušení neutrality systému DPH, a takto jej v souvislosti s dalšími okolnostmi hodnotit. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že identifikace chybějící daně nemá dostatečnou oporu ve spise. Narušení neutrality (respektive neuhrazená či chybějící daň) bylo u společnosti Globaldom jednoznačně identifikováno. Stěžovatel zdůrazňuje, že z hlediska identifikace chybějící daně bylo podstatné, že společnost Globaldom, jakožto odběratel žalobce, nepodala daňové přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období, a neodvedla z těchto plnění daň. Předložení kontrolního výkazu a daňového přiznání za zdaňovací období září 2015 žalobcem bylo způsobeno až započatým prošetřováním ze strany finančních orgánů. Stěžovatel v této souvislosti setrvává na svém názoru, že se jednalo o zcela účelové jednání, zapříčiněné zásahem finančních orgánů. K tomu poukazuje i na personální propojenost subjektů a dodává, že kontrolní výkazy a daňové přiznání byly podány až v době, kdy byl žalobce zmocněn k jednání za společnost Globaldom. Stěžovatel namítá, že krajský soud závěr stěžovatele o účelovosti uvedeného jednání bez dalšího odmítl, aniž by však svůj postoj opřel o pádné argumenty.

[11] Skutečnost, že předmětná plnění byla uvedena v kontrolních výkazech, respektive zahrnuta v daňovém přiznání společnosti Globaldom, dle názoru stěžovatele neznámá, že daňová povinnost byla uhrazena. Samotné přiznání daně (nadto až na výzvu správce daně) nijak nepopírá existenci chybějící daně, respektive narušení neutrality, a v návaznosti na to daňového podvodu. Podvod na dani je třeba chápat širěji a v celém kontextu jednání zapojených subjektů, nikoliv jen jako určitou konkrétní částku, která byla v daném případě účelově zahrnuta do kontrolních výkazů. Stěžovatel konstatuje, že v souladu s judikaturou SDEU je třeba odepřít osvobození od daně, které bylo nárokováno podvodným způsobem.

[12] Stěžovatel nadto poukazuje i na další nestandardní okolnosti projednávaného případu. K tomu odkazuje na odstavce 63 až 67 svého rozhodnutí, ve kterých tyto okolnosti vymezil. Krajský soud přitom dle jeho názoru ustal na konstatování, že z pohledu identifikace chybějící daně není významné přiznání daně až na výzvu. Stěžovatel však namítá, že v daném případě byly vytvořeny obchodní řetězce z obchodních společností svázaných osobními vazbami, nestandardní byl i samotný způsob obchodování, kdy byl do řetězce dodavatelsko-odběratelských vztahů formálně zařazen další fakturační článek, jehož faktický účel měl spočívat pouze v provedení přepravy zboží. Uvedené umocňuje personální propojenost mezi jednotlivými články v řetězcích, neboť ve statutárním orgánu společností stojících v řetězcích v pozicích jak před, tak i po žalobci, figuroval jeho bratr. Vytvořený obchodní řetězec dle stěžovatele nadto sám o sobě negeneroval žádnou přidanou hodnotu. Jako nestandardní dále stěžovatel označil i platby prováděné v hotovosti. Závěry rozsudku SDEU ve věci C-285/09 jsou dle jeho názoru na věc zcela aplikovatelné. Cílem obchodní spolupráce bylo zatajit skutečného odběratele zboží a umožnit provedení daňového úniku, spočívajícího v nepřiznání daně jeho skutečným pořizovatelem. Stěžovatel je přesvědčen, že unesl důkazní břemeno stran prokázání existence chybějící daně (narušení neutrality), potažmo podvodu na DPH.

[13] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel namítá, že existuje rozpor mezi subjektem, který podal žalobu [respektive subjektem, který byl jako žalobce označen v přípisu ze dne 13. 9. 2018, č. j. 29 Af 64/2018 - 29, jímž byla žaloba krajským soudem zaslána stěžovateli (Mgr. Jan Urban jako insolvenční správce žalobce)], a subjektem, který byl jako žalobce označen v rozsudku (Z. V.). Stěžovatel dodává, že Mgr. Jan Urban byl jako žalobce označen též v přípisech ze dne 26. 2. 2019, č. j. 29 Af 64/2018-44 a ze dne 16. 5. 2019, č. j. 29 Af 64/2018 - 54. Dle bodu 17 napadeného rozsudku se insolvenční správce přípisem ze dne 12. 5. 2020 připojil k žalobě jakožto osoba zúčastněná na řízení. Stěžovatel poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 3 Afs 1/2017 - 71 a ze dne 2. 8. 2018, č. j. 10 Afs 187/2017 - 35, dle kterých je k podání žaloby podle § 65 a násl. s. ř. s. oprávněn daňový dlužník i insolvenční správce.

[14] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s důvody uvedenými krajským soudem ve věci osvobození daně na výstupu, avšak zásadně nesouhlasí s důvody uvedenými ve věci jeho vědomé účasti na podvodu na dani tak, jak je uvedl krajský soud. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí nepopsal, v čem podvod na dani spočíval a v čem spočívalo čerpání daňové výhody. S poukazem na judikaturu Nejvyššího

pokračování

správního soudu konstatoval, že pouhé neodvedení daně nelze automaticky považovat za podvod na dani; rovněž nelze automaticky považovat za podvod na dani ani skutečnost, že dodavatel přestane být kontaktní. Dle názoru žalobce stěžovatel neprokázal ani samotnou existenci podvodu na dani, ačkoli ho v tomto směru tíží důkazní břemeno. Ve věci podvodu na dani u osvobozených plnění stěžovatel dle názoru žalobce ani nedokázal identifikovat, v čem spočívala ztráta daně. Insolvenční správce žalobce (osoba zúčastněná na řízení) se k tomuto vyjádření žalobce připojil a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

[15] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatel je zastoupen pověřenou osobou s příslušným vysokoškolským vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval kasační námitkou, jíž lze stručně shrnout tak, že dle stěžovatele krajský soud zatížil své řízení vadou [kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], jestliže v určitých úkonech v řízení před ním jednal nikoli se žalobcem, ale s insolvenčním správcem (osobu zúčastněnou na řízení). Žalobce se k této tvrzené vadě nevyjádřil.

[18] Z obsahu spisu krajského soudu Nejvyšší správní soud ověřil, že žalobu podal žalobce (zastoupený týměž zástupcem jako v nynějším řízení o kasační stížnosti), také napadený rozsudek správně označuje žalobce i osobu zúčastněnou na řízení. Stěžovateli je však třeba dát za pravdu v tom, že některé úkony krajského soudu (na č. l. 28, 29, 38, 44 a 49) označují jako žalobce insolvenčního správce. Významné ovšem je, že listiny byly vždy doručovány zástupci, který žalobu za žalobce podal. Témuž zástupci krajský soud adresoval přípis ze dne 6. 3. 2020 (na č. l. 56), v němž ho vyzval k upřesnění, zda žalobu podal za žalobce či za insolvenčního správce. Na to zástupce reagoval přípisem ze dne 16. 3. 2020 (na č. l. 58), v němž potvrdil, že žalobcem je Z. V. (tj. žalobce, označený v záhlaví tohoto rozsudku i napadeného rozsudku), a nikoli insolvenční správce. V posledně uvedeném přípise též uvedl, že „*co do podání žaloby, jejího obsahu i následných úkonů panuje shoda žalobce a insolvenčního správce*“ a přiložil k němu plnou moc vystavenou žalobcem (k žalobě totiž doložil pouze plnou moc podepsanou insolvenčním správcem). I v chybně nadepsaných přípisech byl insolvenční správce vždy označen tak, že bylo patrné, že jedná ve vztahu k majetkové podstatě žalobce (nikoli za sebe či ve vztahu k majetkové podstatě jiného dlužníka).

[19] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že chybné označení žalobce v některých úkonech krajského soudu nemělo nepříznivý dopad do procesních práv žalobce, ostatně ten nic takového netvrdí. Žalobce i insolvenční správce byli zastoupeni stejným zástupcem, objektivně v nynější věci sledují obdobné zájmy a jednají ve vzájemné shodě. Proto se zde

nejedná o vadu řízení, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozsudku, a daná kasační námitka není důvodná.

[20] Druhá kasační námitka se již týká vlastního zrušujícího důvodu napadeného rozsudku. Krajský soud dospěl k závěru, že v transakcích, které se týkají dodání zboží do jiného členského státu (tj. do Slovenské republiky), orgány daňové správy nesprávně identifikovaly chybějící daň u společnosti Globaldom. Krajský soud měl za to, že zde „daň nechyběla“, neboť společnost Globaldom příslušnou daň týkající se dodaného zboží uvedla v kontrolních hlášeních a v daňovém přiznání slovenským daňovým orgánům. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem neztotožňuje z následujících důvodů.

[21] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve citovat příslušnou žalobní námitku, již krajský soud shledal důvodnou. V odstavci 23 žaloby se uvádí:

*„Ve věci vědomé účasti na podvodu na dani při dodání zboží do jiného členského státu pak žalobce uvádí, že se žalovanému nepodařilo žádným způsobem prokázat samotná existence podvodu na dani, neboť pořizovatel pořízení zboží z jiného členského státu přiznal, byť dodatečně. Není tedy jasné, v čem samotný podvod spočíval, když **daň byla řádně přiznána a zaplácena**. [...]“* (zvýraznění bylo přidáno).

[22] Dále zdejší soud ze spisu krajského soudu ověřil, že žalobce k tomuto tvrzení nepředložil žádné důkazy, ani neučinil žádné důkazní návrhy. Je tedy zřejmé, že žalobce pouze **tvrdil**, že slovenský odběratel („pořizovatel zboží“, tj. společnost Globaldom) daň zaplatil. Toto tvrzení však **nijak neprokázal**. Stěžovatel v řízení před krajským soudem na toto tvrzení výslovně nereagoval, neboť zjevně těžiště žaloby spatřoval v jiných jejích částech, které byly argumentačně více propracované [žalobní námitky k neunesení důkazního břemene, neprokázání (jiných aspektů) daňového podvodu]. V kasační stížnosti nicméně stěžovatel toto tvrzení výslovně zpochybňuje, neboť na něm postavil svůj zrušující důvod krajský soud; stěžovatel nyní zdůrazňuje, že podání daňového přiznání neznamená, že daň byla uhrazena.

[23] Krajský soud v odstavci 38 napadeného rozsudku vysvětlil, proč uvěřil tvrzení žalobce. Uvedl, že:

„Ze spisu dále vyplývá, že finanční úřad obdržel dne 29. 2. 2016 kopii daňového přiznání společnosti Globaldom za září roku 2015, z něhož je zřejmé přiznání příslušné daně z pořízení zboží z jiného členského státu. Vzhledem k uplatnění příslušného odpočtu z pořízení tohoto zboží byla výsledná daňová povinnost rovna nule.“

[24] Uvedený závěr je však zkratkovitý a nemá oporu ve správním spise. Nejvyšší správní soud k tomu předně uvádí, že kopie daňového přiznání společnosti Globaldom (položka 50 spisu správce daně), poskytnutá slovenským daňovým úřadem (českému) správci daně, je takřka nečitelná. Přesto se krajský soud na tuto obtížně čitelnou listinu spoléhal. Dále však krajský soud bez dalšího zjevně předpokládal, že **daňové přiznání společnosti Globaldom bylo řádně vyplněno, společnost byla oprávněna odpočet uplatnit, a společnost veškeré daňové povinnosti řádně splnila**. Tyto skutečnosti však z obsahu listiny ve správním spise zjistit nelze.

pokračování

[25] Ze správního spisu se dále podává, že další relevantní okolnosti zaplacení „chybějící daně“ ze strany společnosti Globaldom mohl objasnit tehdejší jednatel společnosti (bratr žalobce F. V.), který si však (dle zprávy slovenského správce daně ve správním spise) předvolání nepřevzal. Žalobce sám (jako zmocněnec společnosti Globaldom) na žádost o zapůjčení dokladů nereagoval. Lze tedy uzavřít, že správní spis neobsahuje jednoznačné a hodnověrné podklady, které by umožnily spolehlivý závěr o tom, že společnost Globaldom nejen příslušnou daň řádně priznala, ale také řádně odvedla.

[26] Z obsahu správního spisu, zprávy o daňové kontrole i rozhodnutí stěžovatele je patrné, že podání kontrolních hlášení a daňového priznání bylo spíše ojedinělým jednáním v souladu s daňovými předpisy jinak účelově vytvořené a nekontaktní společnosti Globaldom. Orgány daňové správy totiž přesvědčivě prokázaly, že tato společnost byla jedním ze článků obchodního řetězce, jehož prostřednictvím žalobce společně se svým bratrem prováděli podezřelé transakce, jejichž cílem byl podvod na DPH.

[27] Stěžovatel rozhodné okolnosti, nasvědčující výše uvedenému, podrobně vylíčil v odstavcích 58 až 68 svého rozhodnutí a v odstavcích 28 až 36 kasační stížnosti: společnosti byly svázány osobními vazbami, žalobce dosáhl daňové výhody v podobě osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a nároku na odpočet daně na vstupu, docházelo k nestandardnímu způsobu obchodování, platby byly prováděny v hotovosti apod. Vlastní důvod existence tohoto řetězce trefně shrnul stěžovatel v odstavci 45 svého rozhodnutí, kde uvedl, že v řetězci docházelo pouze k „přeprodávání“ pneumatik a navyšování jejich ceny bez ekonomického opodstatnění. Ostatně krajský soud v napadeném rozsudku (odstavce 27 až 36) závěrům stěžovatele o existenci daňového podvodu i vědomosti žalobce o něm obecně (ve vztahu k „domácím“ transakcím v České republice) plně přisvědčil.

[28] Nejvyšší správní soud dále souhlasí se stěžovatelem, že krajský soud nesprávně odmítl tvrzení stěžovatele o tom, že jednání společnosti Globaldom bylo účelové. Předně, tento závěr krajského soudu je konec konců v rozporu s jeho výše uvedeným tvrzením o existenci řetězce za účelem podvodu na DPH, jak uvedeno výše.

[29] Dále, orgány daňové správy podrobně popsaly fungování uceleného obchodního řetězce, jehož byla společnost Globaldom součástí, a s jehož organizátory byla personálně spojena. O tom svědčí mimo jiné i to, že žalobce – byť žijící v České republice a zjevně bez právního vzdělání – jednal za společnost Globaldom před daňovými orgány ve Slovenské republice. Nejvyšší správní soud akceptuje vysvětlení stěžovatele, že podání kontrolních hlášení a daňového priznání za společnost Globaldom bylo jen taktikou žalobce, kterou účelově uplatnil ve snaze zastřít svoji předchozí účast na daňovém podvodu a její důsledky, a to za situace, kdy české daňové orgány již prověřovaly příslušné transakce v daném obchodním řetězci. Zcela věrohodný je též závěr správce daně, že kontrolní výkazy DPH předložené žalobcem jsou účelové, neboť pokud by žalobce hodlal splnit svoji povinnost řádně, nezahrnul by všechny faktury do jednoho zdaňovacího období, navíc do takového období, do kterého dané faktury nepatří.

[30] Krajskému soudu lze přisvědčit pouze v tom ohledu, že samo o sobě nemusí být rozhodující, zda společnost Globaldom podala řádně daňové přiznání, zda ho podala opožděně či až dodatečně na výzvu daňových orgánů. Významné však je, že tato společnost, shodně jako jiné společnosti tvořící části příslušného obchodních řetězce, byla jen účelovou „slupkou“, která byla před podáním daňového přiznání nekontaktní, a daňová přiznání nepodávala.

[31] Nejvyšší správní soud tedy k této dílčí otázce uzavírá, že krajský soud zatížil napadený rozsudek vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pokud z pouhého tvrzení žalobce a nedostatečných podkladů ve správním spise uzavřel, že společnost Globaldom řádně uhradila veškerou „chybějící daň“.

[32] Co se týče právního posouzení věci, kasační soud i zde přisvědčuje stěžovateli, že pojem „chybějící daň“ nelze chápat izolovaně a ryze mechanicky. Tento pojem v sobě bez dalšího nezahrnuje povinnost orgánů daňové správy dokonale identifikovat „do koruny“ přesnou částku chybějící daně. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 9. 2022, č. j. 6 Afs 394/2020 - 41 (všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz), „[a]by byla shledána chybějící daň, není třeba přesně vyčíslit neodvedenou daň, a zcela určitě není třeba tak učinit 'na halér přesně', jak to požaduje žalobce. Judikatura Nejvyššího správního soudu v této souvislosti zdůrazňuje, že nemožnost ověřit přesnou částku chybějící daně může být dána následným jednáním dotčených subjektů, přičemž i takové situace je třeba hodnotit jako případy chybějící daně“ (k tomu dále srovnej například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 314/2020 - 50, a ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021 - 40). Podle rozsudku ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44 „[ch]ybějící daň je objektivní stav, kdy některý z článků obchodního řetězce nepřiznal či neodvedl daň.“

[33] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, patří mezi okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, zpravidla okolnosti mající původ v minulosti (obchodní historie, osobní vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) či v době po uzavření obchodu (následná nekontaktnost, náhlý útlum obchodní činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami). Tyto okolnosti jsou v nyní projednávané věci dány, jak plyne ze závěrů daňových orgánů rekapitulovaných výše.

[34] Závěrem kasační soud též přisvědčuje stěžovateli, že na věc správně aplikoval výše zmíněný rozsudek SDEU ve věci C-285/09. V daňovém řízení bylo prokázáno, že cílem obchodní spolupráce se společností Globaldom bylo zatajit skutečného odběratele zboží a umožnit provedení daňového úniku, spočívajícího v nepřiznání daně jeho skutečným pořizovatelem. Uvedená společnost totiž nebyla konečným odběratelem zboží, ale pouze prostředníkem, přes něhož bylo zboží dodáno jiným osobám. Tomu odpovídají i poznatky daňových orgánů: dle zprávy o daňové kontrole (str. 18) „cílem deklarované obchodní spolupráce se slovenskými odběrateli bylo zatajit skutečného odběratele tohoto zboží a umožnit tak provedení daňového úniku, spočívajícího v nepřiznání daně skutečným pořizovatelem zboží.“ Uvedenému též nasvědčuje to, že jednatel společnosti Globaldom (bratr žalobce) při výslechu odmítl uvést totožnost odběratelů této společnosti, neboť tím mohl přivodit trestní stíhání sobě nebo osobě blízké (str. 27 zprávy o daňové kontrole).

pokračování

[35] S ohledem na skutečnosti výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť napadený rozsudek je z důvodů shrnutých výše zatížen vadami ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto postupem dle § 110 odst. 1, věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[36] V průběhu dalšího řízení bude krajský soud vycházet z toho, že daňové orgány dostatečně prokázaly existenci daňového podvodu, zahrnujícího (mimo jiné) i společnost Globaldom a chybějící daň na její straně, a to ve smyslu příslušné judikatury SDEU a zdejšího soudu. Tento právní názor je pro krajský soud závazný (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[37] V novém rozhodnutí ve věci rozhodne krajský soud též o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. ledna 2023

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu