



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **PLP INVEST Moravia s. r. o.**, se sídlem Zaoralova 1901/1, Brno, zast. JUDr. Ing. Janem Kopřivou, Ph.D., advokátem se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2019, č. j. 43880/19/5300-22443-607102, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 7. 2021, č. j. 31 Af 1/2020-115,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 7. 2021, č. j. 31 Af 1/2020-115, **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] Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) ze dne 1. 2. 2019, č. j. 418496/19/3002-50521-711445 a č. j. 419264/19/3002-50521-711445, jimiž byla žalobkyni dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 408 636 Kč a za zdaňovací období září 2016 ve výši 569 195 Kč a uložena povinnost uhradit penále.

[2] Krajský soud v Brně (dále „krajský soud“) rozsudkem uvedeným v záhlaví (dále „napadený rozsudek“) žalobu zamítl. Došel k závěru, že nárok na odpočet DPH z plnění přijatých žalobkyní od společností Scoop.cz s. r. o. (dále jen „Scoop“) a Charts Ural s. r. o. (dále jen „Charts“) byl žalobkyní uplatněn neoprávněně, neboť tato plnění byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně věděla či vědět měla a mohla, přičemž nečinila

opatření, která po ní lze rozumně vyžadovat, aby zamezila své účasti na daňovém podvodu.

[3] Žalobkyně působí zejména jako dodavatel služeb na trhu s odpadem (třídění odpadu). Předmětem sporu je oprávněnost přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. Sporné je, zda bylo v daňovém řízení prokázáno, zda žalobkyně přijala rozumná opatření objektivně vylučující její vědomé zapojení do daňového podvodu.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. kasační stížnost.

[5] Stěžovatelka namítá významný zásah do ústavně garantovaného práva ve smyslu č. 36 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Krajský soud při nařízeném soudním jednání neprovedl dokazování a ani neseznámil stěžovatelku se svými úvahami. Stěžovatelka má za to, že úvahy krajského soudu v napadeném rozsudku jdou nad rámec provedeného dokazování. Vzhledem k tomu, že krajský soud neprováděl dokazování, byla stěžovatelce vzata možnost se vyjádřit k důkazům a prokázat, že je poctivým subjektem, a rovněž nemohla doplnit dokazování.

[6] S tím souvisí i stěžovatelkou namítaný rozpor závěrů krajského soudu se spisovým materiálem. Rozpor shledává například: v odůvodnění napadeného rozsudku, kde není zmínka o tom, že se stěžovatelka opakovaně vyjadřovala k existenci ztráty, a to ani v souhrnu žalobní argumentace, která je součástí napadeného rozsudku (body [2] až [7] napadeného rozsudku); krajský soud tvrdí absenci podstaty podnikání, přičemž zcela opomíjí vyjádření stěžovatelky, že v roce 2015 nevykazovala ztrátu a v následujících letech po roce 2016 taktéž dosahovala zisku; závěr krajského soudu, že došlo fakticky ke snížení ceny v dodavatelsko-odběratelském řetězci, nemá oporu ve spisovém materiálu; stěžovatelka považuje závěr o tom, že měla kompenzovat finanční ztrátu částí profitu z neodvedené daně, za pouhou spekulaci.

[7] Rozporuje závěry správce daně, žalovaného i krajského soudu o tom, že by byla součástí daňového podvodu. Indicie, které vedly krajský soud (body [45] až [49] napadeného rozsudku) k přesvědčení, že šlo o daňový podvod, nezakládají existenci daňového podvodu. Nadto se stěžovatelka řádně vypořádala se všemi důvody, které by mohly značit stěžovatelčino zapojení do daňového podvodu (body [46] až [62] žaloby ke krajskému soudu).

[8] K tvrzené rizikovosti jednatelů, kteří neměli bydliště na území České republiky, stěžovatelka dodává, že absenci bydliště v České republice měl i dřívější jednatel, pan Chomutowski. V roce 2015 proběhla daňová kontrola (za působení jednatele Chomutowského) a v rámci této kontroly nebylo shledáno pochybení. Stěžovatelka v obecné rovině souhlasí s tím, že změna jednatele společnosti Scoop měla vyvolat větší míru obezřetnosti. Krajský soud však při posuzování nezohlednil, že nově jmenovaný jednatel již ve společnosti působil, a proto byl znalý standardů, obchodních podmínek a

pokračování

celkově předmětného trhu. Společnost Scoop plynule pokračovala v podnikání i po změně jednatele. Stěžovatelka neměla důvod pochybovat o serióznosti zmiňované společnosti.

[9] Ačkoliv byla společnost Charts poměrně nově vzniklá, nevykazovala nestandardní rysy natolik, aby stěžovatelka zbystrila a zkoumala, zda nedochází k daňovému podvodu. Stěžovatelka nepopírá, že bezhotovostně platila na nezveřejněný účet společnosti Charts, ovšem není jí jasné, jak by bezhotovostní platba na zveřejněný účet společnosti zabránila daňovému podvodu. Bezhotovostní platby na nezveřejněný účet společnosti Charts mohly vyvolat požadavek ručení ve smyslu § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, neznamenají ale automatickou účast na daňovém podvodu.

[10] Další významnou skutečností, která žalovaného a krajský soud vedla k závěrům o uskutečnění daňového podvodu, byla srovnatelnost cen (bod [98] napadeného rozsudku). Cena služby, kterou dostávala od dodavatelů, nebyla nižší než cena již vytříděného odpadu. Krajský soud dokonce výkladem dodává, že stěžovatelka měla marži zápornou. Kdyby si krajský soud ověřil ceny sjednané ve smlouvách, ceny plnění v objednávkách a další, došel by k závěru, že přijatá plnění vykazovala nižší cenu než plnění uskutečněná.

[11] Stěžovatelka namítá, že právní konstrukce krajského soudu jsou v rozporu s judikaturou SDEU. Stěžovatelka například nemůže kontrolovat personální či materiální zázemí dodavatelů, neboť tyto kroky zdaleka přesahují nejen „rozumná opatření“, ale přesahují i standardy na trhu (srov. např. rozsudek ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-324/11, *Gábor Tóth*; usnesení ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19, *Vikingo*). Přitom není pravda, jak tvrdí krajský soud, že by stěžovatelka nenamítala, že se ceny plnění vymykají průměru na trhu. Opakovaně totiž uváděla, že taková srovnatelnost cen není možná (jsou založeny na rozdílném přístupu a jsou zjištěny pouze u jediného subjektu).

[12] Stěžovatelka namítá, že identifikovaná chybějící daň byla uměle vytvořena. Ve skutečnosti totiž v předmětných odběratelsko-dodavatelských řetězcích žádná chybějící daň neexistuje. Závěry krajského soudu obsažené v platebních výměrech a dodatečných platebních výměrech jsou v rozporu mezi sebou navzájem, ale i v rozporu se závěry žalovaného. Žalovaný totiž ani u jedné ze společností v dodavatelsko-odběratelském řetězci neměl pochybnosti o uskutečnění plnění na deklarované odběratele, ale následně každému z odběratelů na vstupu daň popřel. Dle stěžovatelky tak došlo k roztržení domnělých řetězců. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, protože závěry daňových řízení jsou v rozporu se závěry napadeného rozsudku.

[13] Dále navazuje námitkou k bodu [26] napadeného rozsudku. Stěžovatelka nikdy nenamítala, že nelze více subjektům v dodavatelsko-odběratelském řetězci odepřít daň z důvodu jejich účasti na daňovém podvodu. Naopak souhlasí s tím, že z důvodu účasti na daňovém podvodu může být nárok na odpočet daně odepřen i více subjektům, a to bez ohledu na jejich postavení v dodavatelsko-odběratelském řetězci. Nenamítala ani to, že by v případě společnosti Beri Company družstvo (dále jen „Beri Company“) nebyla prokázána chybějící daň, což dovozuje krajský soud v bodě [70] napadeného rozsudku.

[14] Žalovaný a krajský soud postavili existenci daňového podvodu na odlišných a nijak neprovázaných zjištěních. Tvrzení krajského soudu, že společnost Scanto nezveřejnila účetní závěrku za rok 2015, je nesprávné. Stěžovatelka poukazovala na to, že účetní závěrka za rok 2015 byla spolu s přílohami doručena soudu v březnu 2016 a založena do Sbírký listin dne 2. 5. 2016.

[15] Za nestandardní či rizikovou okolnost svědčící o daňovém podvodu nelze považovat virtuálnost sídel společností Beri Company a Scanto. Obě společnosti měly od svého vzniku stejné sídlo a s tímto údajem získaly registraci k DPH. Stěžovatelka míní, že je povinností správce daně neudělit takové společnosti registraci k DPH z důvodu rizikovitosti subjektů. V opačném případě přenáší kontrolní mechanismy na daňové subjekty, což je v rozporu s unijními požadavky a unijní úpravou. Stěžovatelka považuje závěry krajského soudu (bod [76] napadeného rozsudku) za nepravdivé.

[16] Stěžovatelka brojí i proti závěrům krajského soudu o vysokých nedoplatcích zainteresovaných společností. Stěžovatelka míní, že již argumentace správce daně je v rozporu s tvrzením společnosti Scanto, která stále trvá na tom, že podávala kontrolní hlášení, daňová přiznání a daň fakticky uhradila. Nadto pochybení žalovaného spočívá v tom, že z jeho závěrů není patrné, jaká je faktická výše nedoplatků a za jaká období vznikly. Krajský soud se s nedostatky správce daně a žalovaného nevypořádal.

[17] Nesouhlasný postoj zaujímá stěžovatelka k polemice krajského soudu nad rozdílem mezi přijímanými službami a agenturním zaměstnáváním. Jedním z podstatných rozdílů mezi agenturním zaměstnáváním a plněním přijatým od dodavatelů je samotná fakturace, která se odvíjela od množství vytríděného materiálu, nikoliv od množství hodin strávených pracovníky dodavatele služby na pracovišti. Dalším rozdílem je, že stěžovatelka nepožadovala určitý počet pracovníků. Odlišné jsou i podmínky odpovědnosti, přidělování práce a další, při kterých stěžovatelka využila stejných obchodních podmínek, které měla sjednané se svým odběratelem, vůči němuž nevystupuje v pozici zastřené agenturního zaměstnávání. Stěžovatelka stále trvá na tom, že u každého pracovníka kontrolovala totožnost a oprávnění k zaměstnání. Neměla však možnost ověřit pravost předložených dokumentů.

[18] Stěžovatelka odmítá závěry krajského soudu v bodech [60] až [63] napadeného rozsudku, které považuje za zavádějící a hypotetické. V bodě [62] napadeného rozsudku krajský soud volí absolutní vyloučení účinků a závěrů judikatury SDEU, neboť odmítá řešit otázku „přiměřenosti“. V bodě [63] napadeného rozsudku krajský soud zobecňuje standardy na trhu a nezohledňuje jedinečnost trhu, tedy podnikatelského prostoru, ve kterém stěžovatelka působí.

[19] Krajský soud bagatelizuje stěžovatelkou přijatá opatření, která po ní lze rozumně požadovat a jež může plnit, a podstatnou část jich v napadeném rozsudku ani neuvádí. Stěžovatelka byla ve vztahu ke společnosti Scoop v dobré víře, která byla založena na dlouhodobé známosti společnosti a osob za ni vystupujících. Předmět plnění i obchodní podmínky byly zcela standardní. Změnu jednatele ve společnosti Scoop zkontrolovala ve veřejném rejstříku a nadále pokračovala v obchodování se společností tak, jak obchodovala před změnou jednatele. Se společností Charts jednala stěžovatelka osobně. Úhrada za

pokračování

plnění s touto společností probíhala bezhotovostní formou. Rozdíly v obchodování se společnostmi Scoop a Charts nebyly prakticky žádné. Stěžovatelka namítá, že účinnost opatření spočívá v logické návaznosti na definovaný daňový podvod. V daném případě se daňový podvod nestal u dodavatelů, ale u subjektů stojících zcela mimo hranici zjišťovacích schopností stěžovatelky. Závěry krajského soudu o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu jsou významnými zjištěními, jež však nebyla součástí rozhodnutí žalovaného, a krajský soud tak vychází ze skutečností, které nemají oporu ve spisovém materiálu.

[20] K doporučení využít § 109a zákona o DPH stěžovatelka uvádí, že takové opatření není standardní. Zvláště pokud krajský soud tvrdí, že chybějící daň nastala u subjektů předcházejících společnosti Scoop a Charts, tedy společností Brava CZ s. r. o. (dále jen „Brava“) a Beri Company, takové opatření by nijak nezabránilo daňovému podvodu, neboť by bylo absolutně neúčinné. Opatření nelze *a priori* považovat za účinné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2021, č. j. 4 Afs 355/2020-35). Stěžovatelka doporučení na aplikaci § 109a zákona o DPH považuje spíše za jakousi úřednickou frázi krajského soudu, se kterou se opakovaně setkává.

[21] Stěžovatelka se neztotožňuje s polemikou krajského soudu v bodu [125] napadeného rozsudku, není totiž povinností, aby mezi stěžovatelkou a společností Charts byla smluvně upravena odpovědnost za vady. Podle krajského soudu by nemohla stěžovatelka prokázat, která konkrétní osoba vadu díla způsobila, protože by nebyla smluvně sjednána základní úprava odpovědnosti za vady. Stěžovatelka míní, že je zcela logické, s ohledem na skutečnost, že byl obchodní vztah uzavřen mezi společností Charts a stěžovatelkou, že by odpovědnost za vady výlučně spadala pouze na bedra společnosti Charts.

[22] Na závěr stěžovatelka navrhuje podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce k SDEU, která se týká výkladu čl. 168 písm. a) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice 2006/112“).

[23] Žalovaný k námitkám stěžovatelky směřujícím na daňové řízení odkazuje na odůvodnění rozhodnutí o odvolání a obsah předkládaného spisu. K námitkám, které uplatnila již v rámci odvolacího řízení, žalovaný odkazuje na odůvodnění rozhodnutí o odvolání, ve kterém je vyčerpávajícím způsobem vyvrátil.

[24] Před vypořádáním se s námitkami žalovaný poukazuje na řízení předcházející nalézacímu řízení, a to řízení o zajištění daně prostřednictvím zajišťovacích příkazů. Zajišťovací příkazy, resp. jejich správnost a zákonnost, byly potvrzeny jak žalovaným, tak krajským soudem (rozsudek ze dne 17. 4. 2019, č. j. 31 Af 83/2017-84), tak Nejvyšším správním soudem (rozsudek ze dne 21. 11. 2019, č. j. 10 Afs 183/2019-63).

[25] Žalovaný se neztotožňuje s tvrzením stěžovatelky, že chybějící daň byla uměle vytvořena. Jako chybějící daň totiž nelze chápat jen situaci, kdy je daň vyměřena a

konkrétní daňový subjekt ji neuhradí, ale i situaci, kdy je daňový subjekt nekontaktní, a tak správce daně nemá možnost si ověřit výši daňové povinnosti, resp. jednotlivá přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění. Proces identifikace chybějící daně je detailně obsažen v bodech [58] až [61] rozhodnutí o odvolání. Na obdobnou námitku žalovaný reagoval v bodech [102] a [103] rozhodnutí o odvolání.

[26] Nestandardní okolnosti svědčící o participaci stěžovatelky na daňovém podvodu jsou zcela dostačující, tj. nikoliv marginální. Blíže k této námitce účastník řízení odkazuje na body [62] až [72] rozhodnutí o odvolání.

[27] Se stěžovatelkou nelze souhlasit ani v tom, že její spolupráce s přímými dodavateli (Scoop, Charts) nevykazovala žádné známky nestandardnosti, neboť od nich nakupovala služby za stejné ceny, jež zůstávaly neměnné. Stěžovatelka neměla uzavřeny ani žádné písemné smlouvy pro ošetření případných rizikových situací.

[28] Účastník řízení souhlasí se stěžovatelkou, že je její záležitostí načasování ziskovosti, nicméně pokud stěžovatelka v daném podnikatelském segmentu působí od roku 2014, musí disponovat větší mírou podnikatelských zkušeností. Blíže k této námitce žalovaný odkazuje na body [73] až [84] rozhodnutí o odvolání.

[29] Požadavek prověřování zaměstnanců (ze třetích zemí) dodavatelů u cizinecké policie sice nelze klást na bedra stěžovatelky, nicméně pokud měla být legální možnost jejich práce zkontrolována v rámci BOZP proškolení, kdy předkládali pasy a potvrzení o trvalém pobytu, jeví se toto tvrzení jako nepravdivé. Blíže k této námitce žalovaný odkazuje na body [85] až [99] rozhodnutí o odvolání. Mimo jiné Policie ČR zjistila na základě prověřování, že žádný ze zaměstnanců přímých dodavatelů stěžovatelky nikdy neměl na území České republiky ani jakýkoliv záznam o ubytování.

[30] V bodech [30] až [36] vyjádření ke kasační stížnosti pak žalovaný vyložil svůj názor na právní otázku, jež měla být předložena jako předběžná otázka SDEU.

[31] Stěžovatelka následně zaslala Nejvyššímu správnímu soudu doplnění vyjádření, ve kterém poukazuje na některá rozhodnutí SDEU.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[32] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[33] Kasační stížnost je **důvodná**.

[34] Předně je třeba zabývat se kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť jen u přezkoumatelného rozsudku lze zpravidla vážit opodstatněnost dalších kasačních důvodů. Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost především v tom, že

pokračování

v napadeném rozsudku chybí vypořádání její argumentace k existenci ztráty, a to i v souhrnu žalobní argumentace; dále krajský soud tvrdí absenci podstaty podnikání, ale opomíjí, že stěžovatelka v roce 2015 a v letech po roce 2016 nevykazovala ztrátu, a závěr krajského soudu, že došlo fakticky ke snížení ceny v dodavatelsko-odběratelském řetězci, nemá oporu ve spisovém materiálu. Rozsudek krajského soudu je v tomto ohledu vskutku nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[35] Krajský soud je povinen se v rozhodnutí vypořádat se všemi žalobními námitkami (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, nebo ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), byť takové vypořádání může být podle okolností souhrnné, věnující se více námitkám současně či tematicky jednotlivým okruhům problémů či právním otázkám.

[36] Krajský soud v napadeném rozsudku shledal hlavními indiciemi pro závěr, že stěžovatelka si byla vědoma své účasti na podvodném jednání, sjednané výše nákupních a prodejních cen za službu třídění odpadu a miliónové platby uskutečněné stěžovatelkou buď v hotovosti, nebo na nezveřejněný bankovní účet. V bodě [100] napadeného rozsudku uvádí, že by „*dvě hlavní indicie samy o sobě postačovaly k unesení důkazního břemene o vědomosti žalobce o podvodném jednání*“. Ke zmíněným hlavním indiciím se krajský soud vyjadřuje pouze v bodech [98] až [99] napadeného rozsudku. I přes váhu, kterou krajský soud přikládá těmto dvěma okolnostem vzbuzujícím podezření, se však krajský soud řádně nevypořádal se stěžovatelkou vznesenými žalobními námitkami.

[37] Krajský soud například považuje za významné, že stěžovatelka nakupovala od svých dodavatelů službu třídění odpadu za neobvykle vysokou cenu, kterou sjednala s novým dodavatelem i v roce 2016. Cena podle žalovaného a krajského soudu nereagovala na situaci na trhu a po celou dobu zůstávala výše ceny neměnná. Odměna za obdobnou práci interních zaměstnanců stěžovatelky byla naopak výrazně nižší, než podobné platby externímu dodavateli. Dle krajského soudu mechanismus podnikání stěžovatelky postrádal racionalitu a ekonomický smysl, a proto si stěžovatelka musela být vědoma účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka ale opakovaně poukazuje na skutečnost, že nelze srovnávat ceny služby a prodejní ceny vytríděného odpadu. Je pravda, že krajský soud se k tomuto vyjadřuje, a to tak, že „*takové argumentaci by se dalo přisvědčit, kdyby cena poskytnuté služby byla nižší než cena již vytríděného odpadu*“, už ale neuvádí, jak k tomuto závěru o cenách služeb došel. Nejvyšší správní soud má za to, že zrovna tento svůj výpočet měl krajský soud vysvětlit, neboť stěžovatelka opakovaně upozorňovala na nesprávnost výpočtů provedených správcem daně. Navíc ze spisového materiálu plyne, že cena dodavateli poskytnuté služby byla nižší, než byla cena vytríděného odpadu, který stěžovatelka prodávala svému odběrateli.

[38] Krajský soud pravděpodobně převzal argumentaci žalovaného k porovnáním výše mezd. Stěžovatelka opakovaně brojí proti výpočtům správce daně, který porovnával u interních zaměstnanců stěžovatelky reálnou mzdu očištěnou o marži, avšak u dodavatelů vypočítal mzdu z celkové ceny o nic neočištěnou. Nejvyšší správní soud má tak za to, že ani v tomto případě není možné z napadeného rozsudku zjistit, na základě jakých úvah krajský soud postupoval a zda opravdu ověřil postup správce daně při výpočtech mezd

daných zaměstnanců. Přitom lze i tuto námitku považovat za jednu ze stěžejních, která by měla být řádně vypořádána. Samotný základ úvahy žalovaného může být správný, avšak vyžaduje důkladnou analýzu. Je vskutku možné, že stěžovatelka měla na jednotku množství zpracovaného odpadu náklady na třídění vynaložené na mzdy svých vlastních zaměstnanců významně nižší než náklady vynaložené na nákup výkonu od externích dodavatelů. Aby takovýto rozdíl mohl být považován za významnou indicii podvodu na DPH (například ve formě vyvádění peněz od stěžovatelky na jiný subjekt, od něž by se dále dostaly v hotovosti či jiným podloudným způsobem k majitelům stěžovatelky, formou nadsazených cen za služby) musely by existovat vskutku silné důvody pro závěr, že rozdíl nemá žádné racionální ekonomické vysvětlení. Stěžovatelka však právě takové vysvětlení nabízí; je tedy třeba se jím důkladně zabývat.

[39] S tím souvisí i marže, jejíž výše se u stěžovatelky neměnila. Krajský soud tvrdí, že postrádala racionalitu a ekonomický smysl. Z napadeného rozsudku se zdá, že své závěry staví pouze na tom, že stěžovatelka vykazovala v roce 2014 a především v roce 2016 ztrátu. Stěžovatelka nicméně ztrátu za rok 2016 zdůvodnila tím, že jí výrazně narostly náklady, potřebovala si udržet dodavatele služeb (což se jí ostatně podařilo) a rozhodla se podstoupit podnikatelské riziko v naději na budoucí zlepšení. Podle stěžovatelky jeden rok ve ztrátě ihned neznamena, že by vědomě vstupovala do daňového podvodného řetězce. Krajský soud ani nepřihlédl k tomu, že v letech 2015, 2017 a 2018 nebyla stěžovatelka ve ztrátě. I zde je nutno upozornit, že občasná ztráta může být okolností související s podvodem na DPH, avšak nezřídka budou její důvody zcela jiné, mající racionální ekonomický základ. Pokud by měla být ztráta signálem podvodu na DPH, muselo by být zřejmé, že to je jediné její rozumné a že ostatní obvyklá vysvětlení (typicky dočasný neúspěch v podnikatelské činnosti) nejsou pravděpodobná. Ani to však z rozsudku krajského soudu neplyne.

[40] Pro krajský soud jsou stěžejní indicií platby v hotovosti společnosti Scoop a bezhotovostní platby společnosti Chart na nezveřejněný účet. Stěžovatelka opakovaně připomíná, že se společností Scoop probíhala dlouhodobá spolupráce a že mezi stranami probíhaly i platby v hotovosti. K výrazným změnám stran obchodu nedošlo, až na to, že Scoop požádala o 100% platbu v hotovosti. Tvrdit bez dalšího, že tento požadavek měl u stěžovatelky spustit jakousi pomyslnou červenou kontrolku, je v daném konkrétním kontextu vytržené z reality obchodního života. Jak sama stěžovatelka uvedla, spolupráce se Scoop se po celou dobu výrazně neměnila, a některé částky platila v hotovosti. Důležité je upozornit i na to, že hotovostní platby probíhaly v zákonem stanoveném limitu. Dodávané služby spočívaly v práci zaměstnavatelů dodavatele (třídění odpadu), jako logické vysvětlení se nabízí třeba to, že zaplacenou hotovost mohl dodavatel využívat pro výplatu svých zaměstnanců v hotovosti. Je na krajském soudu, aby se s tvrzením stěžovatelky vypořádal a srozumitelně vysvětlil své závěry. To, že hotovostním platbám věnoval pozornost, je v obecné rovině zcela správné. Nelze popřít, že platby v hotovosti jsou jednou z častých indicií podvodu na DPH a že ten, kdo je prováděl namísto plateb převodem, by pro tento způsob úhrady měl mít rozumné vysvětlení. Jistě jím však může být i požadavek obchodního partnera, jenž tento způsob platby požadoval z důvodu, který se plátcí (zde stěžovatelce) v rozhodné době mohl jevit pochopitelný.

pokračování

[41] I bezhotovostní platby na nezveřejněný účet společnosti Charts lze obecně vzato vnímat jako indicii, která vyžaduje ze strany stěžovatelky patřičné vysvětlení, neboť může jít o nestandardní postup. Ale opět měl krajský soud přinejmenším vysvětlit, z jakého důvodu to podle něho zakládá vědomou účast stěžovatelky na podvodném jednání. Stěžovatelka se brání tím, že platby byly dohledatelné a byly zveřejněny a nevyskytla se nesrovnalost, a krajský soud tuto argumentaci nepřekonal silnými důvody ve prospěch závěru, že i přesto měla stěžovatelka v rozhodné době rozpoznat (či přinejmenším pojmout podezření), že může jít ze strany dodavatele o účast na podvodu na DPH.

[42] Nejvyšší správní soud nepopírá, že není povinností krajského soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný stěžovatelkou v podání a ten obsáhle vyvrátit. Úkolem krajského soudu je vypořádat se s uchopeným obsahem a smyslem argumentace (podpůrně srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04). Pokud ale krajský soud založí vědomost stěžovatelky o podvodném jednání na uvedených hlavních indicích (bod [100] napadeného rozsudku), musí se řádně a dostatečně přesvědčivě a do hloubky vypořádat s jí uplatněnými námitkami, případně takové vypořádání uložit žalovanému poté, co jeho rozhodnutí zruší. Krajský soud nepředstavil, jakkoli se o to bezesporu pokusil a v obecné rovině postupoval metodicky zcela správně a v souladu se závěry judikatury, dostatečně hluboce odůvodněný názor, proč jednotlivé dílčí námitky stěžovatelky nepovažoval za důvodné.

[43] V bodě [127] napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že za preventivní opatření nelze považovat žalobcem tvrzený požadavek na předložení cestovních pasů, protože z informací od cizinecké policie „o nich nebyl učiněn žádný záznam“. I toto je příliš příkrý a přísný požadavek na stěžovatelku. Krajský soud se nevypořádal s argumentací stěžovatelky v bodě [67] žaloby podané ke krajskému soudu a opatření přijatá stěžovatelkou příliš paušálně bagatelizuje. Ačkoliv nelze popřít, že zaměstnanci stěžovatelky nebyli vedeni v záznamech cizinecké policie, žalovaný nerozporoval, že jednotlivé listiny byly stěžovatelce předkládány. Pokud měla být stěžovatelka při jejich kontrole podle přesvědčení žalovaného příliš benevolentní a právě tato benevolence měla být signálem její účasti na podvodu na DPH, bylo třeba důvody takového závěru důkladně vyargumentovat a v rámci toho zhodnotit, zda stěžovatelka měla jiné reálné (tj. v podmínkách oboru, v němž působí, běžně praktikované) prostředky jak si ověřit platnost předkládaných dokumentů. Další otázkou je i to, zda zaměstnávání osob, které ve skutečnosti nemají pobyt a další záznamy na území České republiky, dodavateli stěžovatelky může být samo o sobě indicií k tomu, že stěžovatelka byla vědomě či aspoň z nedbalosti účastna na podvodném jednání. Ani tento názor krajského soudu nemá oporu ve spisovém materiálu.

[44] Nejvyšší správní soud ale neshledal nepřezkoumatelnost z důvodů narušení neutrality daně, jak namítá stěžovatelka. Pokud objektivně existovala struktura vzájemně provázaných subjektů směřující k podvodu na DPH, pak k odepření nároku na odpočet postačí, že stěžovatelka do ní byla objektivně zapojena a že současně o svém objektivním zapojení věděla, anebo sice nevěděla, ale vědět mohla a měla. Podvodná struktura může využívat různých typů jednání různých svých článků, včetně toho, že nekontaktnost některých z nich znemožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně (viz

např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, či ze dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 317/2017-38).

[45] Napadený rozsudek neobsahuje bližší zdůvodnění, na základě čeho krajský soud došel k závěru, že dvě hlavní indicie samy o sobě postačovaly k unesení důkazního břemene o vědomosti stěžovatelky o podvodném jednání. Úkolem krajského soudu bude, aby se v intencích výše popsaného právního názoru důkladně a do hloubky vypořádal s námitkami stěžovatelky.

IV. Závěr a náklady řízení

[46] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil.

[47] Podle § 110 odst. 3 s. ř. s., zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 21. února 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda
senátu