



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **ORCAON s. r. o.**, se sídlem Kelč 269, zastoupené JUDr. Ing. Pavlem Bürgerem, advokátem se sídlem Praha 10, Šrobárova 2002/40, proti žalovanému **Odvolačímú finančnícú ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 7. 2021, č. j. 30 Af 50/2019 - 60,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 7. 2021, č. j. 30 Af 50/2019 - 60, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 5. 2019, č. j. 20512/19/5300-21444-711428, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem pět (dodatečných) platebních výměrů ze dne 16. 3. 2018, kterými Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil za zdaňovací období červenec až prosinec 2014 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 6 333 334 Kč a stanovil penále v celkové výši 495 326 Kč. Důvodem pro vydání (dodatečných) platebních výměrů bylo zjištění, že žalobkyně ve věci některých vykázaných zdanitelných plnění (tonerů značky Canon) neprokázala, že tato plnění byla přijata od dodavatele deklarovaného na příslušných daňových dokladech (dodavatel CED Office s.r.o., dále jen „CED Office“), a u plnění přijatých od dodavatele Z+M servis spol. s r. o [dále jen „Z+M servis (CZ)“] správce daně dospěl k závěru o existenci daňového podvodu, o němž žalobkyně věděla či musela vědět.

[2] Krajský soud v Brně shora označeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti (dodatečným) platebním výměřům vydaným za zdaňovací období červenec, srpen a prosinec 2014, a v tomto rozsahu věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (I. výrok), a současně tyto (dodatečné) platební výměry zrušil (II. výrok). Ve zbytku žalobu zamítl (III. výrok), a rozhodl o nákladech řízení (IV. výrok).

[3] Co se týče zrušovacích výroků, krajský soud uvedl, že námitka týkající se marného uplynutí lhůty pro stanovení daně je ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červenec, srpen a prosinec 2014 důvodná. Správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 29. 1. 2015; lhůta pro stanovení daně by tedy uplynula 30. 1. 2018, pokud by nedošlo k žádnému úkonu ovlivňujícímu její běh. Správce daně sice odeslal dne 1. 12. 2015 žádost o výměnu informací v rámci mezinárodní spolupráce německým daňovým orgánům, nicméně ta se týkala výlučně zdaňovacích období září a říjen 2014. Předmětné mezinárodní dožádání se tedy netýkalo celého předmětu daňové kontroly; u zdaňovacích období červenec, srpen a prosinec 2014 proto nemohlo vyvolat účinek v podobě stavení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Zrušené výměry byly vydány dne 16. 3. 2018, tedy po uplynutí lhůty ke stanovení daně (30. 1. 2018).

[4] Krajský soud se dále zabýval (vzhledem k oprávněné námitce prekluze již pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září a říjen 2014) námitkami upínajícími se k prokázání nároku na odpočet DPH ve vztahu k dodavateli CED Office. Po vyčerpávajícím shrnutí relevantních skutečností vyplývajících z obsahu správního spisu, pro které kasační soud odkazuje na odst. 47–65 napadeného rozsudku, dospěl krajský soud k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které na ni v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesl správce daně. Neprokázala, že nárok na odpočet daně z plnění deklarovaných od dodavatele CED Office uplatnila v souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Krajský soud k tomu mj. uvedl, že osoba, se kterou měla žalobkyně jménem dodavatele CED Office jednat, měl být pan R. Č. Uvedenou skutečnost pan Č. potvrdil ve své svědecké výpovědi, v následném doplnění svědecké výpovědi však uváděl, že jako fyzická osoba s CED Office již v roce 2014 téměř nespolečně pracoval a nebyl schopen předložit žádné smlouvy či faktury dokládající jeho obchodní spolupráci s CED Office v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Krajský soud rovněž zdůraznil, že v průběhu daňového řízení nebylo doloženo žádné oprávnění pana Černého jednat jménem CED Office. Proto v souladu s daňovými orgány dospěl k závěru, že žalobkyně nedostatečně prověřila svého dodavatele CED Office, respektive nedostatečně ověřila skutečnost, zda pan Č. byl oprávněn jménem tohoto dodavatele jednat. Žalobkyně tedy neprokázala, že deklarované plnění opravdu uskutečnila osoba (plátce daně) uvedená jako poskytovatel plnění na daňových dokladech, jež žalobkyně jako důkaz svého tvrzení předložila.

[5] K námitce, že správce daně neprovedl některé výsledky vztahující se k prokázání skutečností ohledně dodavatele CED Office, krajský soud uvedl, že v souladu se žalovaným považuje opakované výsledky pana Roberta Šváchy (do 25. 11. 2013 jednatel a společník CED Office) a pana Č. za nadbytečné a nehospodárné. Žalobkyně se výsledku pana Č. nezúčastnila, ačkoli o něm byla vyrozuměna, a u výsledku pana Šváchy byl přítomen zástupce žalobkyně, avšak nekladl žádné dotazy, byť k tomu měl příležitost. Pan Hristo

pokračování

Spasov Bogdanov (jednatel a společník CED Office od 25. 11. 2013) je pro správce daně nekontaktní a žalobkyně jej v návrhu nijak blíže neidentifikovala. Správce daně na něj nemá v tuzemsku žádný kontakt a výslech v místě pobytu mezinárodní smlouva neumožňuje. Krajský soud souhlasil i se závěrem žalovaného, že výslech zástupce korporace ADR Vertriebs GmbH (viz dále), nebyl způsobilý prokázat oprávnění pana Č. jednat jménem dodavatele CED Office. V podrobnostech u všech svědků odkázal na závěry daňových orgánů, se kterými se ztotožnil.

[6] Krajský soud se dále zabýval námitkou prokázání nároku na odpočet DPH ve vztahu k dodavateli Z+M servis. Nejprve se věnoval zdaňovacímu období říjen 2014. Ztotožnil se se závěrem žalovaného, že v předmětném obchodním řetězci (ADR Vertriebs GmbH + EUROTEC SERVICES s. r. o. > Previx s. r. o. > Z+M servis (CZ) > žalobkyně > AGROKOOOPERACE s. r. o. > Z+M servis, spol. s r. o. (SK) > ADR Vertriebs GmbH) došlo k narušení neutrality daně (správce daně zjistil chybějící daň u korporace EUROTEC SERVICES s. r. o.). Současně ze zjištění správce daně vyplynulo, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou běžné pro subjekty snažící se dosahovat ekonomického zisku. Označil za zcela nestandardní a neekonomické, aby zboží prošlo v kolečku korporací bez zjevného podnikatelského důvodu, kdy prvním a posledním článkem řetězce je totožná korporace, ke které se zboží vrátilo za nižší cenu než byla cena původní. Současně krajský soud označil účast žalobkyně a korporace AGROKOOOPERACE s. r. o. v tomto řetězci za naprosto zbytečnou. Všechny správcem daně zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu prokazují existenci podvodu na DPH. Krajský soud se ztotožnil rovněž se závěrem žalovaného, že jediným logickým smyslem vložení žalobkyně a korporace AGROKOOOPERACE s. r. o., do výše popsaných obchodních řetězců, byla snaha o zastření pohybu zboží v řetězci a ztížení identifikace chybějící daně. Žalobkyně tedy musela být se svou účastí na podvodu na DPH srozuměna, čemuž odpovídají i další zjištění. Je vyloučeno, že by se do podvodného jednání zapojila pouze náhodou; současně nepřijala taková opatření, aby své účasti na podvodu zabránila. Jednotlivé skutečnosti, které dle žalobkyně měly svědčit o standardnosti provedené transakce (mechanismy k zajištění kontroly zboží, dlouhodobá spolupráce s dodavatelem, který je oficiální partner výrobků značkových náplní do tiskáren), nemohly zvrátit závěry o existenci daňového podvodu či vědomosti žalobkyně o něm. Nestandardní okolnosti zcela převyšovaly.

[7] Krajský soud se dále zabýval zdaňovacím obdobím září 2014, respektive řetězcem, „*který souvisí s přijatými zdanitelnými plněními vymezenými v bodě 2.6.2.3.2. Zprávy o daňové kontrole – daňový doklad ze dne 16. 9. 2014*“. I v případě tohoto řetězce (ExaSoft Holding a. s. > Z+M servis (CZ) > žalobkyně > AGROKOOOPERACE s. r. o. > Z+M servis (SK) > TEMPO CINK s. r. o. > CANTICOSA s. r. o. > PYROLINE TECHNOLOGY s. r. o.) dospěl k závěru, že jednotlivé okolnosti zmíněné žalovaným ve svém souhrnu prokazují existenci podvodu na DPH. Správní orgány rovněž řádně identifikovaly chybějící daň, a to u více subjektů. Krajský soud i v případě tohoto řetězce dospěl k závěru, že žalobkyně o své účasti na podvodném jednání věděla nebo vědět musela (náhodné zapojení fakticky vyloučil).

[8] Konečně se krajský soud vyjádřil k námitce neprovedení navržených výslechů dalších svědků (jednatele Z+M servis, pana Davida Ševčíka, a zaměstnance této společnosti R. S.). Dle názoru krajského soudu se daňové orgány se s těmito důkazními návrhy podrobně

vypořádaly. Krajský soud ve shodě s nimi uzavřel, že navrhované výsledky nebylo třeba provádět, neboť to, co jimi mělo být prokázáno (důvod zapojení žalobkyně do předmětných obchodních transakcí), již bylo v řízení bez důvodných pochybností ověřeno. Žalobkyně přitom v žalobě pouze obecně namítla, že výsledky nebyly provedeny, aniž by upřesnila, co jimi hodlala prokázat, vyvrátit či objasnit. Taková námitka nemůže být úspěšná.

[9] Proti tomuto rozsudku podali oba účastníci kasační stížnost.

[10] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podřadil důvody své kasační stížnosti pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Namítl, že nemůže přisvědčit závěru krajského soudu ohledně uplynutí lhůty pro stanovení daně ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014. Krajský soud přehlédl, že v případě tohoto zdaňovacího období byla daňová kontrola zahájena až dne 5. 10. 2015. V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu by tedy lhůta pro stanovení daně pro toto období uplynula dne 6. 10. 2018, přičemž dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu došlo oznámením rozhodnutí správce daně (platebního výměru) k prodloužení lhůty o jeden rok, tj. do 6. 10. 2019. Poté došlo i k další skutečnosti prodlužující lhůtu pro stanovení daně. Rozhodnutí žalovaného, které bylo žalobkyni doručeno dne 23. 5. 2019, tedy bylo ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014 vydáno včas. Stěžovatel proto navrhl, aby kasační soud zrušil buď celý napadený rozsudek, nebo aby jej zrušil v příslušné části I. a II. výroku.

[11] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podřadila důvody své kasační stížnosti pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Uvedla, že neprokázání přijetí plnění od společnosti CED Office je postaveno na tom, že nebylo prokázáno zmocnění pana Č. jednat za tuto společnost, přestože toto zmocnění potvrdili svědci (pánové Č. a Švácha), přičemž žádný důkaz opaku proveden nebyl. Daňové orgány ani krajský soud k těmto důkazům nepřihlíděly, pouze konstatovaly, že nebyla předložena žádná písemná plná moc či smlouva, a že v době realizace předmětných plnění od CED Office již pan Švácha nebyl jejím jednatelem. To vše přesto, že sám krajský soud konstatoval, že pan Č. potvrdil obchodní jednání se žalobkyní, a že pan Švácha uvedl, že jej k tomu pověřil. Co se týče neprovedených důkazů, krajský soud se nevypořádal s tím, že z výsledků svědků Šváchy a Č. vyplynula jasná skutková zjištění, která však správce daně zcela dezinterpretoval, o čemž se stěžovatelka dozvěděla až z výsledku kontrolního zjištění; dříve k návrhu na doplnění výsledku svědků neměla důvod. Z téhož důvodu navrhla výslech pana Bogdanova až po seznámení se s překvapivým výsledkem kontrolního zjištění. Pouze pan Bogdanov se může vyjádřit k možnému ukončení zmocnění pana Č. jednat za společnost CED Office, a proto neprovedení tohoto výsledku představuje zásadní pochybení správce daně. Rovněž výslech zástupce ADR Vertriebs GmbH měl prokázat zmocnění pana Č. jednat za CED Office. Správce daně tyto důkazy odmítl provést bez patřičného odůvodnění pouze s tím, že by nic nového nepřinesly. Správce daně se nicméně musí snažit o úplné zjištění všech rozhodných skutečností. Ačkoli je oprávněn předběžně posoudit přínos navrženého důkazního prostředku, nemůže předem nepřipustně hodnotit možný obsah výpovědi. Stěžovatelka dále poznamenala, že daňové orgány i krajský soud zbytečně řešily vztah pana Šváchy „ke společností“ po zániku jeho funkce jednatele, neboť zastoupení nezaniká změnou statutárního orgánu zmocnitele. Podstatné je, že takové zastoupení vzniklo (ještě za působení pana Šváchy jako jednatele CED Office), a že nebylo nikdy ukončeno (což by mohl při výslechu potvrdit pan Bogdanov). Stěžovatelka uzavřela,

pokračování

že za situace, kdy daňové orgány nepovažují důkazy o existenci zmocnění pana Č. za věrohodné, a na druhou stranu další důkazy zamítnou, přičemž neexistuje důkaz opaku, nelze považovat závěr o absenci zmocnění pana Č. za přezkoumatelný.

[12] Stěžovatelka dále polemizovala se závěry týkajícími se její účasti na daňovém podvodu. Namítla, že závěr krajského soudu o existenci daňového podvodu a její vědomé účasti na něm není důkazně ani argumentačně podložen. Chybějící daň nebyla identifikována u subdodavatelů stěžovatelky, nýbrž až u subjektů, které jsou v řetězcích od stěžovatelky vzdáleny o 3 až 5 článků. V případě „řetězce 5“ se navíc jedná až o následný článek, kdy v mezidobí bylo zboží prodáno mimo území ČR. V řízení nebylo tvrzeno a prokázáno, jaká konkrétní daň, u kterého subjektu neměla být odvedena a jaká je příčinná souvislost neodvedené daně s obchody stěžovatelky. Je pouze obecně uvedeno, že existují *určité* řetězce s *určitými* subjekty, které jsou nekontaktní nebo si neplní své povinnosti. V rozhodnutích daňových orgánů se však neuvádí, jaké *konkrétní* povinnosti nebyly splněny, jak *konkrétně* souvisí s projednávanou věcí a proč jsou významné. Nutným předpokladem pro nepřiznání odpočtu je prokázání, že daň nebyla odvedena v příčinné souvislosti s danou věcí a alespoň ve stejné výši, v jaké je odpočet daně odpírán. Zejména u „řetězců 1 a 2“ je příčinná souvislost podvodného jednání s obchodováním stěžovatelky pochybná. Uplatnění nároku na odpočet z fiktivních plnění může souviset pouze se snahou daného subjektu neoprávněně krátit svou daň bez vztahu k okolí.

[13] Vědomá účast stěžovatelky na podvodu nebyla prokázána. Prokázáno bylo pouze to, že stěžovatelka a společnost AGROKOOPERACE s. r. o., přeprodávaly zboží od společnosti Z + M servis (CZ) společnosti Z + M servis (SK). Byť tato okolnost může vzbuzovat určité pochybnosti, neprokazuje vědomost stěžovatelky o tom, že existuje nějaký delší řetězec společností a že subjekt vzdálený od stěžovatelky neodvádí daň, je nekontaktní či uplatňuje nárok na odpočet z fiktivních plnění. Má-li být účast na daňovém podvodu vědomá, musí mít subjekt povědomí o tom, jak byl celkově podvod připraven a proveden. Stěžovatelka takové povědomí neměla. Neobstojí proto závěr krajského soudu o absenci přijetí opatření na zabránění účasti stěžovatelky na daňovém podvodu; stěžovatelka je mnohokrát popsala, ale krajský soud se jimi nezabýval. Jde-li o argument ohledně rozsahu obchodování s dodavatelem Z+M servis (CZ), ten stěžovatelka v žalobě směřovala k obhajobě své dobré víry. Se společnostmi ze skupiny Z + M obchodovala v mnohem větším rozsahu a množství obchodů údajně zasažených podvodem je oproti tomu minimální. Dodavatel stěžovatelce věrohodně vysvětlil důvod potřeby přeprodávat zboží v rámci své skupiny přes třetí subjekt, což chtěla stěžovatelka prokázat výslechy svědků D. Š. a R. S., které však nebyly provedeny. Tím, že žalovaný podle krajského soudu tento důvod věrohodně vyvrátil, byla stěžovatelka zkrácena na svých procesních právech, neboť neví, co konkrétně „svědek“ přednesl v jiném daňovém řízení. Nemohla na to proto nijak reagovat a klást svědkovi doplňující otázky. Měl-li správce daně za to, že určitý důkazní návrh není třeba provést, měl pečlivě vysvětlit, proč mu nevyhoví. To však neznamená, že dopředu nepřipustně hodnotí možný obsah výpovědi.

[14] Stěžovatelka má za to, že nebyla identifikována chybějící daň co do její výše a příčinné souvislosti s obchodními případy stěžovatelky a nebylo prokázáno, že protiprávní jednání některých subjektů souviselo právě s těmito obchodními případy. Závěr krajského soudu, že podvodný řetězec a chybějící daň byly prokázány, je proto

nepřezkoumatelný. Nadto krajský soud v odst. 101 a násl. napadeného rozsudku popisuje řetězec, který nesouvisí s přijatým plněním dle dokladu z 16. 9. 2014, jak se z nadpisu odst. 101 podává, a který je předmětem projednávané věci. Stěžovatelka dále uvedla, že byl prokázán pře prodej zboží, že obchody měly pro stěžovatelku ekonomický smysl a že „*ekonomický smysl pro Z+M servis byl stěžovatelce vysvětlen*“. Jde-li o ostatní objektivní okolnosti, nebylo prokázáno, že by o nich stěžovatelka věděla. Stěžovatelka zboží nekontrolovala při předávce proto, že je zabaleno na paletách. Řidič dopravce jej kontroluje co do množství a možného fyzického poškození obalu při nakládce. Správce daně se nesnažil pochopit, jak funguje obchodování se zbožím a jeho doprava. Závěr krajského soudu, že se stěžovatelka vědomě účastnila na daňovém podvodu, je proto nepřezkoumatelný. Dále mohlo být v daňovém řízení prokázáno, že Z+M servis (CZ) je velký obchodní partner, který je na trhu etablovaný, obchoduje s originálním zbožím, plní své daňové povinnosti a se stěžovatelkou obchodoval ve větším rozsahu a dlouhodobě. Bylo prokázáno, že stěžovatelce byl vysvětlen důvod, proč tento dodavatel potřeboval přeprodávat zboží v rámci své skupiny přes třetí subjekt. Není proto třeba pochybovat o tom, že obchody s tímto dodavatelem mají ekonomický důvod. Nepřezkoumatelný je proto i závěr krajského soudu, že stěžovatelka nepřijala veškerá opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována, aby předešla své účasti na daňovém podvodu.

[15] Závěrem stěžovatelka namítla, že z výsledku daňového řízení nelze zjistit, zda došlo k neodvedení daně. Není zřejmé, z čeho správní orgány a krajský soud dovozují, že jediným účelem transakce bylo čerpání nadměrného odpočtu, jestliže články obchodního řetězce, které bezprostředně předcházely nebo následovaly, žádnou neoprávněnou daňovou výhodu nezískaly a ani nenarušily neutralitu DPH. Tvrzení, že určité subjekty, které měly stát buď na počátku celého řetězce, nebo na jeho konci, jsou pro správce daně nekontaktní nebo si uplatňují daňové odpočty z fiktivních plnění, není dostatečné. Nelze z něj totiž učinit závěr o chybějící dani ani o příčinné souvislosti s projednávaným případem. V průběhu daňového řízení nebylo zpochybněno, že společnost Z + M servis daň přiznala a zaplatila. Neodvedení daně je přitom základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt odpovědný za účast na daňovém podvodu. Tvrzení, že byla identifikována chybějící daň u článků, které se staly nekontaktními, nemá oporu v odůvodnění rozhodnutí žalovaného (zde stěžovatelka odkazuje na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019 - 32, *Filák*). Správce daně raději, než aby se snažil vybrat daň u subjektů, které daň skutečně neodvádějí, konstruuje složité a důkazně vágně podložené řetězce, v nichž hledá bonitní subjekty typu stěžovatelky, které jsou kontaktní a se správcem daně spolupracují.

[16] Ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele stěžovatelka uvedla, že v případě zdaňovacího období prosinec 2014 byla daňová kontrola skutečně zahájena dne 5. 10. 2015. Přesto je výrok rozsudku krajského soudu správný, neboť argumentace uvedená ve stěžovatelčině doplnění kasační stížnosti (na kterou odkazuje) se vztahuje i k prosinci 2014. Nad rámec argumentace dodala, že podle rozsudků Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 181/2020 - 42, a č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, je třeba svědka vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Stěžovatelka všechny návrhy svědků řádně odůvodnila, nesnažila se mařit či prodlužovat daňové řízení. Hodnocení některých výpovědí neznala před seznámením se s výsledky kontrolních zjištění. Tuzemští svědci mohli být vyslechnuti

pokračování

v krátkém čase, což nemohlo ovlivnit délku řízení. V případě zahraničního svědka se pak správce daně ani nepokusil tento důkaz provést. Neprovedení výslechu tedy bylo významnou vadou řízení.

[17] Stěžovatel se ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatelky nejprve vyjádřil k dodavateli CED Office. Uvedl, že se zástupce stěžovatelky účastnil výslechu a mohl svědkům klást otázky dle svého uvážení tak, aby prokázal tvrzení stěžovatelky; žádné otázky však položeny nebyly. Tvrzení o nutnosti doplnění výslechu je účelové, neboť stěžovatelce byly veškeré pochybnosti známy již před zasláním výsledku kontrolního zjištění. Stěžovatelka v návrzích na provedení opakovaných výslechu neuvedla žádné nové skutečnosti, které jimi měly být prokázány. Proto je stěžovatel považován za nadbytečné. Nadbytečnost výslechu pana Bogdanova plyne z toho, že daná osoba s pány Č. a Šváchou kromě jednoho případu nikdy nejednala a nejednala ani se stěžovatelkou. Ani další návrhy na provedení výslechu nemohly prokázat oprávnění pana Č. jednat jménem dotčených obchodních korporací se stěžovatelkou. K dodavateli Z+M servis (CZ) stěžovatel citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, zabývající se východisky zjišťování a dokazování podvodů na DPH. Zdůraznil, že bylo prokázáno, že stěžovatelka o své účasti na podvodu vědět měla a mohla, přičemž skutečnost, že ke spáchání podvodu došlo u vzdálenějších článků řetězce, je irelevantní. S ohledem na učiněný závěr, že účast stěžovatelky na podvodu byla úmyslná, nebylo třeba se zabývat případnými opatřeními k prevenci účasti na podvodném jednání, ani dobrou vírou stěžovatelky. K námitce nepřezkoumatelnosti poznamenal, že stěžovatelka s napadeným rozsudkem věcně polemizuje, a rozsudek je tedy zjevně přezkoumatelný.

[18] Stěžovatelka v duplice zopakovala, že oprávnění pana Č. jednat za společnost CED Office bylo prokázáno. Ani vyjádření pana Č., že v letech 2013-2014 s dotčenými obchodními společnostmi obchodoval minimálně, není v rozporu s důkazy, ze kterých se existence předmětného oprávnění podává. Pokud správce daně rozpor spatřoval, neměl zamítnout návrh na provedení dodatečného výslechu. Jelikož ze svědeckých výpovědí jasně vyplýval závěr o existenci předmětného oprávnění, neměla stěžovatelka důvod klást další otázky. Stěžovatelka dále poznamenala, že nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku patříje v jeho vnitřní rozpornosti.

[19] Stěžovatel v triplice uvedl, že stěžovatelka pouze opakuje již vyřčené argumenty. Proto pouze odkázal na svá dřívější podání a napadený rozsudek.

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu 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 rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[21] Kasační stížnost stěžovatele je důvodná.

[22] Jediná kasační námitka stěžovatele se týkala otázky prekluze daně za zdaňovací období prosinec 2014.

[23] Z § 148 odst. 1 daňového řádu se podává, že *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.* Podle odst. 2 písm. b) téhož ustanovení, *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.* Podle odst. 3 téhož ustanovení platí, že *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

[24] Mezi účastníky není sporné, že daňová kontrola pro zdaňovací období prosinec 2014 nebyla zahájena dne 29. 1. 2015, z čehož mylně vycházel krajský soud v napadeném rozsudku, nýbrž dne 5. 10. 2015. Tato skutečnost ostatně vyplývá rovněž z daňového spisu. S ohledem na § 148 odst. 3 daňového řádu běžela lhůta pro stanovení daně za období prosinec 2014 ode dne zahájení daňové kontroly znovu, a měla proto uplynout dne 5. 10. 2018. Ještě před tím (16. 3. 2018) však správce daně vydal platební výměr č. j. 479462/18/3312-50522-712289, a proto se lhůta pro stanovení daně prodloužila o jeden rok do 5. 10. 2019 [§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu]. Žalovaný vydal napadené rozhodnutí dne 20. 5. 2019; právní moci nabylo dne 23. 5. 2019. Bez ohledu na další okolnosti způsobující prodloužení lhůty ke stanovení daně je tedy zřejmé, že ke stanovení daně za zdaňovací období prosinec 2014 došlo v otevřené lhůtě a kasační stížnost stěžovatele je tedy důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud se dále zabýval kasační stížností stěžovatelky, přičemž i tuto shledal částečně důvodnou.

[26] Stěžovatelka vede argumentaci proti závěru krajského soudu týkajícímu se neprokázání uplatnění nároku na odpočet daně z plnění deklarovanych od dodavatele CED Office. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou neprovedeného (opakovaného) výslechu stěžovatelkou navržených svědků, neboť pokud by tato námitka byla důvodná a bylo by namíste navržené svědky vyslechnout pro účely zjištění skutkového stavu věci, bylo by předčasné zabývat se otázkou (ne)prokázání hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Rozhodnutí žalovaného by za tohoto stavu muselo být bez dalšího zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení za účelem provedení výslechu navržených svědků.

[27] Stěžovatelka namítala, že svědci Č. a Švácha potvrdili existenci zastoupení společnosti CED Office panem Č.; zjištění z těchto výslechů však daňové orgány zcela dezinterpretovaly. Proto bylo na místě tyto svědky vyslechnout znovu. Správce daně měl nadto vyslechnout pana Bogdanova i zástupce společnosti ADR Vertriebs. Tyto výslechy stěžovatelka nemohla navrhnout dříve, neboť s ohledem na zjištění vyplývající z dřívějších výslechů svědků Č. a Šváchy měla zastoupení panem Č. za prokázané.

[28] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tím, že by daňové orgány dezinterpretovaly zjištění plynoucí z provedených výslechů. Lze konstatovat, že oba svědci se při výsleších k otázce zastoupení a spolupráce pana Č. se společností CED Office podrobně vyjádřili (viz

pokračování

např. str. 11-13 či 15-16 zprávy o daňové kontrole), přičemž daňové orgány (i krajský soud) řádně reflektovaly, že svědci spolupráci pana Č. se společností CED Office v nějaké podobě potvrdili (viz např. str. 12 či 16 zprávy o daňové kontrole, či odst. [41], 43], 46], [55] rozhodnutí žalovaného). Daňové orgány nicméně, i přes toto potvrzení určité spolupráce, dospěly na základě souvislé řady dalších skutkových zjištění k závěru o neprokázání oprávnění pana Č. jednat za společnost CED Office v relevantním období (rok 2014). Stěžovatelka se výslechu pana Č. nezúčastnila, ač o něm byla vyrozuměna; výslechu pana Šváchy se zúčastnil její zástupce, aniž by svědkovi kladl jakékoli dotazy. Pochybnosti správce daně přitom byly stěžovatelce předem známy (například z výzvy k prokázání skutečností ze dne 19. 8. 2016, č. j. 1624275/16/3312-60562-802479). Daňové orgány i krajský soud shledaly, že stěžovatelka v návrzích na provedení opakovaných výslechů neuvedla žádné nové skutečnosti, které by měly být dalšími výslechy objasněny a ke kterým již svědci ve svých výpovědích nevyjádřili (viz odst. [106] rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelka v kasační stížnosti tento stěžejní závěr nespornuje a pouze uvádí, že opakované výslechy nemohla navrhnout před seznámením se s výsledky kontrolního zjištění. Nejvyšší správní soud proto pouze konstatuje, že důvodem neakceptování opakovaných výsledků svědků Č. a Šváchy nebylo pozdní uplatnění důkazního návrhu, nýbrž jeho nadbytečnost, neboť svědci se již k namítaným okolnostem věci řádně vyjádřili, přičemž stěžovatelka, znalá pochybností správce daně, měla možnost se výpovědi účastnit a klást vlastní dotazy. S tímto závěrem se kasační soud zcela ztotožňuje a v podrobnostech odkazuje zejména na odst. [96] - [106] rozhodnutí žalovaného.

[29] Co se týče požadovaného výslechu osoby oprávněné jednat jménem společnosti ADR Vertriebs, Nejvyšší správní soud rekapituluje, že stěžovatelka navrhla během řízení před správcem daně jako důkaz „*Stanovisko společnosti ADR Vertriebs GmbH, necht' se vyjádří k otázce, kdo se společností ADR Vertriebs GmbH za společnost CED Office s. r. o. jednal*“ (viz str. 15 zprávy o daňové kontrole). Správce daně ve zprávě o daňové kontrole (viz zejména č. l. 162 - 163), a následně žalovaný v napadeném rozhodnutí (zejména odst. [108] a [109]) zdůvodnili, proč výslech (zástupců) tohoto subjektu nemohl ověřit to, co jím chtěla stěžovatelka prokázat; dospěli k závěru, že s ohledem na veškeré zjištěné skutečnosti (zejména plynoucí z výpovědi pana Č.) by ani případné prokázání oprávnění pana Č. jednat v zastoupení CED Office se subjektem ADR Vertriebs, nemohlo prokázat jeho oprávnění jednat jménem uvedené obchodní korporace také se stěžovatelkou, neboť daná skutečnost již byla v průběhu dokazování spolehlivě vyvrácena. Nejvyšší správní soud konstatuje, že daňové orgány se důvody nevyhovění navrženého důkazu důsledně zabývaly, přičemž dle judikatury Ústavního soudu platí, že neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze podpořit mj. právě argumentem, podle kterého určité tvrzení, k jehož ověření je důkaz navrhován, již bylo v dosavadním řízení bez důvodných pochybností vyvráceno (viz například nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z www.nalus.usoud.cz). Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti pouze obecně namítá nezákonnost neprovedení předmětného důkazu, aniž by se vyjádřila k důvodům, pro které jej daňové orgány neprovedly. Taková námitka nemůže být úspěšná.

[30] Pokud jde o důvody neakceptování výslechu pana Bogdanova, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka v kasační stížnosti označila neprovedení tohoto důkazu jako *zásadní pochybení správce daně*, aniž by však s argumentací krajského soudu jakkoli

polemizovala. Za této situace Nejvyšší správní soud odkazuje na příslušné závěry krajského soudu uvedené v odst. 68 napadeného rozsudku, se kterými se zcela ztotožňuje.

[31] Stěžovatelka dále namítá, že daňové orgány postavily závěr o neprokázání uplatnění nároku na odpočet daně z plnění deklarovaných od dodavatele CED Office na tom, že nebylo prokázáno zmocnění pana Č. jednat za tohoto dodavatele, ačkoliv jeho zmocnění spolehlivě prokázaly výslechy pánů Č. a Šváchy. S tím se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Jak již bylo uvedeno výše, daňové orgány dospěly k závěru o neprokázání oprávnění pana Č. jednat za CED Office na základě souvislé řady skutkových zjištění, pro které v podrobnostech kasační soud odkazuje zejména na str. 6 – 22 a 304 – 305 zprávy o daňové kontrole, či na odst. [36] – [63] a [96]–[104] rozhodnutí žalovaného. Za nejzásadnější okolnosti vedoucí k závěru o neprokázání oprávnění uplatnění nároku na odpočet daně z plnění deklarovaných od dodavatele CED Office, a rovněž o neprokázání existence zmocnění pana Č. jednat za uvedenou společnost v relevantním období (2014) lze považovat následující: Zaprvé, pan Č. uvedl, že pracoval pro společnosti Company Europe Distribution CZ s. r. o., Central Europe Distribution s. r. o., a CED Office na základě smluv o zprostředkování obchodu. Měli jej k tomu zmocnit jednatele těchto společností, pánové Švácha a Jiří Nechodom (do 25. 11. 2013 též jednatele CED Office). Byl však schopen předložit pouze dvě smlouvy se společnostmi Company Europe Distribution CZ s. r. o., které byly obě časově omezeny (platnost 1 a 2 roky). Poté tvrdil, že smlouva s CED Office měla být uzavřena ústně. Pan Švácha uvedl, že CED Office s panem Č. uzavřela smlouvy o obchodní spolupráci; smlouvy existují, ale nebyl schopen je předložit. Dle pana Šváchy tyto smlouvy neměly být vypovězeny ani po změně jednatele (tj. po 25. 11. 2013); oba však uvedli, že pan Č. pana Bogdanova nezná. Obdobně uvedli, že pan Č. pro CED Office vykonával například nákup, přebírání, kontrolu a přípravu zboží, ale i jeho prodej a vystavování faktur; pan Švácha navíc uvedl, že pan Č. faktury zadával do systému a rovněž je zaúčtoval. Zadruhé, pan Č. uvedl, že v roce 2013 a 2014 již se společnostmi neobchodoval, respektive spolupracoval s nimi jen minimálně, a k výzvě předložil (veškeré) faktury za zprostředkovatelskou činnost mezi jím a CED Office, které však spadaly pouze do let 2012 a 2013. Pan Švácha oproti tomu uvedl, že pan Č. s CED Office spolupracoval až do začátku roku 2015. Zatřetí, pan Švácha rovněž tvrdil, že po změně jednatele (tj. po datu 25. 11. 2013), která však byla do obchodního rejstříku zapsána až dne 27. 3. 2015, měl od pana Bogdanova udělenou generální plnou moc k jednání za CED Office; existenci této plné moci však neprokázal. Současně uvedl, že se s panem Bogdanovem viděl možná jednou u notářského zápisu, jinak jej nezná a nikdy s ním nekomunikoval. Začtvrté, společnost CED Office na výzvu správce daně doložila pouze knihu vystavených faktur, jiné doklady a daňové evidence související s dodáním předmětného zboží již nepředložila, na opakované výzvy správce daně nereagovala, stala se nekontaktní. Neumožnila tedy správci daně ověřit, zda zahrnula předmětné daňové doklady do svých uskutečněných plnění. Správce daně místně příslušný CED Office uvedl, že společnost je nekontaktní, sídlo zapsané v obchodním rejstříku není sídlem skutečným a v daňových přiznáních za kontrolovaná zdaňovací období společnost vykazovala nadměrné odpočty DPH. Konečně, zapáté stěžovatelka dle svého tvrzení nijak neprověřovala existenci oprávnění pana Černého jednat za CED Office, přičemž uvedla, že nezná a nikdy nejednala ani s původními jednatelemi této společnosti, ani s panem Bogdanovem.

pokračování

[32] Nejvyšší správní soud již na základě těchto skutečností souhlasí se závěrem krajského soudu, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, které na ni v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesl správce daně, neboť neprokázala, že deklarovaná plnění opravdu uskutečnila osoba uvedená jako poskytovatel plnění na předložených daňových dokladech (společnost CED Office). Stěžovatelka si po celou dobu obchodního vztahu s panem Č. neověřila, zda je oprávněn jednat jménem CED Office. Jakékoliv písemné potvrzení tohoto vztahu se stěžovatelce nepodařilo doložit. Rozsah činností, které měl pan Č. pro CED Office vykonávat, nadto výrazně přesahuje obsah zákonného institutu smlouvy o zprostředkování, a spíše odpovídá smlouvě o obchodním zastoupení ve smyslu § 652 a nás. zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, případně ve smyslu § 2483 občanského zákoníku; smlouva o obchodním zastoupení přitom musí mít písemnou formu (viz § 652 odst. 4 obchodního zákoníku a § 2483 odst. 2 občanského zákoníku). Rovněž lze poznamenat, že podle § 28 odst. 5 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2014, platí, že *osoba povinná k dani může k vystavení daňového dokladu písemně zmocnit osobu, pro kterou se plnění uskutečňuje, nebo třetí osobu*. Pan Č. měl za společnost CED Office mj. vystavovat faktury, přesto v řízení nebylo doloženo ani toto písemné zmocnění. Pan Č. nadto uvedl, že se společností CED Office již v roce 2014 neobchodoval, a za rok 2014 již ani nedoložil faktury, kterými by společnosti účtoval své služby. Pan Švácha sice tvrdil, že zmocnění pana Č. ani po změně jednatele nezaniklo, a že spolupráce společnosti CED Office s panem Č. trvala i během roku 2014, nicméně tato tvrzení daňové orgány vyhodnotily jako nevěrohodná, s čímž Nejvyšší správní soud souhlasí. Pan Švácha totiž neprokázal, že by po svém odchodu z funkce jednatele společnosti měl jakékoli oprávnění podílet se na jejím chodu. Současně uvedl, že pana Bogdanova nezná a nikdy s ním nekomunikoval; není tedy jasné, jak mu mohly být známy obchody a činnost společnosti po datu 25. 11. 2013.

[33] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že v daňovém řízení leží důkazní břemeno primárně na daňovém subjektu (stěžovatelce). Bylo tedy na ní, aby rozptýlila reálné pochybnosti správce daně ohledně existence oprávnění pana Č. jednat za společnost CED Office v relevantním období. Stěžovatelka uvedla, že existenci oprávnění pana Č. jednat jménem společnosti CED Office sama nezkoumala, přičemž existence tohoto oprávnění v relevantním období (2014) v řízení spolehlivě nevyplývala ani z žádných provedených důkazů. Za situace, kdy nebyly doloženy žádné písemné záznamy o existenci oprávnění a kdy pan Č. uvádí, že již v dané době se společností neobchodoval a uskutečnění předmětných obchodů nelze ověřit ani u subjektu označeného na vykázané faktuře (společnost CED Office je nekontaktní), nelze existenci oprávnění pana Č. jednat za společnost CED Office dovozovat toliko z ničím nepodloženého tvrzení pana Šváchy, že (neupřesněné a nedoložené) zmocnění pana Č. jednat za společnost CED Office mělo být časově neomezené a ani po odchodu pana Šváchy z dotčené společnosti nemělo zaniknout.

[34] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval okruhem kasačních námitek vztahujících se k dodavateli Z + M servis (CZ).

[35] Nejprve se zabýval tím, zda je napadený rozsudek v této části přezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet i bez námitek z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje

kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[36] Stěžovatelka namítá, že závěr krajského soudu o tom, že existence podvodného řetězce a chybějící daně byly prokázány, je nepřezkoumatelný, neboť chybějící daň nebyla identifikována co do její výše a příčinné souvislosti s obchodními případy stěžovatelky a nebylo prokázáno, že protiprávní jednání některých subjektů řetězce souviselo s jejími obchodními případy. Nepřezkoumatelný je podle ní i závěr krajského soudu, podle kterého se vědomě účastnila daňového podvodu. Nebylo totiž prokázáno, že by o objektivních okolnostech věděla. Prokázáno bylo pouze to, že (i) došlo k předprodeji zboží, (ii) obchody měly pro stěžovatelku ekonomický smysl a (iii) ekonomický smysl obchodů byl stěžovatelce vysvětlen. Dále namítá nepřezkoumatelnost závěrů krajského soudu, podle kterého nepřijala veškerá opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována, aby předešla účasti na daňovém podvodu.

[37] Pokud jde o tvrzenou nepřezkoumatelnost závěru krajského soudu, dle kterého stěžovatelka nepřijala veškerá opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována, aby se nestala součástí daňového podvodu, Nejvyšší správní soud s tímto argumentem souhlasí. Krajský soud v odst. 99 a 106 odůvodnění napadeného rozsudku skutečně konstatoval, že stěžovatelka taková opatření nepřijala, aniž by tento závěr blíže rozvedl. Nelze ovšem současně přehlédnout, že krajský soud také dospěl k závěru, že se stěžovatelka účastnila podvodu na DPH *vědomě*. Okolností přijetí opatření k zamezení účasti na podvodu se tedy z logiky věci vůbec zabývat nemusel (viz odst. [51] tohoto rozsudku), a proto nepřezkoumatelnost tohoto dílčího závěru krajského soudu nepředstavuje vadu, pro kterou by bylo třeba napadený rozsudek rušit.

[38] Co se týče části rozsudku, ve které se krajský soud zabýval námitkou prokázání nároku na odpočet DPH ve vztahu k dodavateli Z + M servis (CZ) za zdaňovací období říjen 2014, napadený rozsudek je srozumitelný a je opřen o dostatek relevantních důvodů, kterými krajský soud reagoval na uplatněnou žalobní argumentaci. Z napadeného rozsudku je zároveň zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Vadou nepřezkoumatelnosti proto netrpí. Tomu odpovídá i fakt, že stěžovatelka se závěry krajského soudu v kasační stížnosti relevantně polemizuje a namítá jejich nezákonnost. Napadený rozsudek tak v rozsahu zdaňovacího období říjen 2014 zjevně vadou nesrozumitelnosti a nedostatkem důvodů netrpí.

[39] Závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v předchozím odstavci však již neplatí pro část napadeného rozsudku zabývající se námitkou prokázání nároku na odpočet DPH ve vztahu k dodavateli Z + M servis (CZ) za zdaňovací období září 2014 (odst. 101-106 odůvodnění napadeného rozsudku). Krajský soud se totiž ve vztahu k námitkám týkajícím se existence podvodu na DPH v tomto zdaňovacím období zabýval okolnostmi relevantními pro zdaňovací období prosinec 2014 (viz str. 81 a nás. zprávy o daňové kontrole, a navazující

pokračování

odst. [76] rozhodnutí žalovaného, a str. 100 a nás. zprávy o daňové kontrole, a navazující odst. [77] rozhodnutí žalovaného). V tomto rozsahu je tedy napadený rozsudek skutečně nepřezkoumatelný, neboť krajský soud se (zjevně omylem) žalobními námitkami nezabýval ve vztahu k relevantnímu zdaňovacímu období září 2014, a namísto toho posuzoval žalobní argumentaci ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014.

[40] Ačkoli vady popsané v odst. [24] a [39] tohoto rozsudku musí vést ke zrušení napadeného rozsudku krajského soudu, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tato pochybení nebrání v posouzení ostatních kasačních námitek stěžovatelky (v rozsahu zdaňovacího období říjen 2014). Proto se dále zabýval i jimi.

[41] Pokud jde o namítané neprovedení výslechu navrhovaných svědků, kasační soud ze spisu krajského soudu zjistil, že stěžovatelka v žalobě k otázce výslechu navržených svědků vztahujících se k dodavateli Z + M servis (CZ) pouze uvedla, že navrhla výslech jednatele této společnosti pana Ševčíka, a jejího zaměstnance pana S. Jejich výslech měl přinést odpověď na otázku, proč bylo zboží prodáváno v rámci skupiny společnosti Z + M servis přes stěžovatelku. Protože správce daně odmítl tyto důkazy provést, neúplně zjistil skutkový stav.

[42] Zde je především nutno upozornit, že stěžovatelka v žalobě (ani v jiném podání, které by bylo učiněno v žalobní lhůtě) nenamítala, že byla zkrácena na svých procesních tím, že nevěděla, co konkrétně svědek přednesl v jiném daňovém řízení, a nemohla na takovou výpověď nijak reagovat a klást svědkovi doplňující otázky. Nenamítala ani, že odůvodnění, proč správce daně návrhu nevyhověl, nelze spatřovat v tom, že dopředu nepřípustně hodnotí možný obsah výpovědi.

[43] Protože stěžovatelka výše uvedené námitky neuplatnila v řízení před krajským soudem, přestože tak učinit mohla, jsou tyto námitky nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud se jimi proto nezabýval. Nezabýval ani námitkami nově uplatněnými ve vyjádření stěžovatelky ke kasační stížnosti žalovaného ze dne 12. 11. 2021, které se týkaly dalších tvrzených pochybení při výslechu svědků (viz odst. [11] tohoto rozsudku). Stěžovatelka tyto námitky neuplatnila ve lhůtě pro doplnění důvodů kasační stížnosti ve smyslu § 106 odst. 3 s. ř. s., a proto jde o námitky opožděné (stěžovatelka byla usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2021, č. j. 3 Afs 260/2021 - 33, vyzvána, aby ve lhůtě 1 měsíce od doručení usnesení doplnila podanou blanketní kasační stížnost, přičemž poslední den této lhůty připadl na 8. 10. 2021).

[44] Nejvyšší správní soud se dále zabýval kasačními námitkami zpochybňujícími závěry o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu (pokud jde o zdaňovací období říjen 2014).

[45] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora [viz zejména rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, nebo ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*,

ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. 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 nebo zneužití práva. Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).

[46] Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicít řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, *KRPOL*, bod 38). Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, 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 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 zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o *důvodné domněnce daňového podvodu* (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, *ExaSoft Holding*, bod 26). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

[47] Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (například obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (například následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami) - viz bod [27] odůvodnění rozsudku *ExaSoft Holding*.

[48] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci *Optigen* totiž Soudní dvůr EU zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované

pokračování

k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (viz odst. [49] odůvodnění rozsudku *Mahagében*).

[49] Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (bod 47 rozsudku *Optigen*). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (bod 51 rozsudku *Kittel*). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního orgánu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, *MAKRO Cash & Carry ČR*, nebo ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 - 45).

[50] Nicméně nelze „*extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahat. [...] Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu.“* (rozsudek kasačního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*, odst. [69] odůvodnění).

[51] Účastnil-li se však daňový subjekt podvodu na DPH vědomě, nemůže být v dobré víře. Je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021, odst. [17] odůvodnění).

[52] Stěžovatelka namítá, že nebyla prokázána existence podvodu na DPH, neboť daňové orgány netvrdí a neprokázaly, jaká konkrétní daň, u kterého subjektu neměla být odvedena a jaká je příčinná souvislost neodvedené daně s obchody stěžovatelky. Má za to,

že předpokladem pro nepřiznání odpočtu je prokázání, že daň nebyla odvedena v příčinné souvislosti s danou věcí a alespoň ve stejné výši, v jaké je odpočet daně odpírán. Není zřejmé, z čeho daňové orgány a krajský soud dovozují, že jediným účelem transakce bylo čerpání nadměrného odpočtu, jestliže články obchodního řetězce, které bezprostředně předcházely nebo následovaly, žádnou neoprávněnou daňovou výhodu nezískaly a ani nenarušily neutralitu DPH. Ze skutečnosti, že některé subjekty na počátku nebo na konci řetězce byly nekontaktní nebo že si uplatňují daňové odpočty z fiktivních plnění, nelze učinit závěr o chybějící dani. Základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt odpovědný za účast na daňovém podvodu, je neodvedení daně.

[53] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení výše uvedených námitek. Za zdaňovací období říjen 2014 daňové orgány popsaly existenci tohoto řetězce zasaženého podvodem na DPH: ADR Vertriebs GmbH + EUROTEC SERVICES s. r. o. > Previz s. r. o. > Z + M servis (CZ) > stěžovatelka > AGROKOOOPERACE s. r. o. > Z + M servis (SK) > ADR Vertriebs GmbH.

[54] Neutralita daně byla narušena u společnosti Previz. Ta v pozici *cross invoicer* přijala fiktivní plnění od společnosti EUROTEC SERVICES. Tato společnost nepodala přiznání k DPH za říjen 2014, a pokud přiznání za jiná zdaňovací období podala, tak daň nehradila. Na adrese sídla uvedené v obchodním rejstříku se společnost nenachází. Společnost Previz uměle snižovala svou daňovou povinnost za pomoci fiktivních daňových dokladů od společnosti EUROTEC SERVICES, která fakticky nevykonává žádnou činnost. Správce daně dále zjistil, že obchody probíhaly za nestandardních podmínek. Podstatná část zboží byla fakturována ve významném objemu v uzavřeném kruhu během deseti dnů. Společnost Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) jsou propojeny skrze osobu jednatele. Stěžovatelka a společnost AGROKOOOPERACE jsou rovněž propojeny skrze osobu jednatele. Doprava probíhala od společnosti Z + M servis (CZ) přímo do skladu společnosti Z + M servis (SK) a hradila ji společnost AGROKOOOPERACE. Zboží tak bylo přes stěžovatelku a společnost AGROKOOOPERACE pouze přefakturováno. Společnost Previz snížila cenu dodávaného zboží o 10 143 EUR. Cena zboží byla snížena v celém řetězci. Zboží od společnosti ADR Vertriebs se do této společnosti vrátilo zpět za nižší cenu, než za jakou ho dodala do tuzemska. Společnost Previz snížila cenu zboží na základě uplatnění nároku na odpočet daně z fiktivních přijatých plnění od společnosti EUROTEC SERVICES. Fakturace mezi prvním a druhým článkem řetězce probíhala téměř v jeden den (obdobně i mezi třetím, čtvrtým a pátým článkem řetězce). Tvrzení společnosti AGROKOOOPERACE o přepravě zboží z Ostravy do skladu společnosti Z + M servis (SK) v Čadci neodpovídá vyjádření společnosti Z + M servis (CZ) k dopravě zboží pro stěžovatelku (viz str. 34 až 43 zprávy o daňové kontrole).

[55] Stěžovatelka ve výše popsaných řetězcích vystupovala podle daňových orgánů v pozici *buffer*, tedy byla subjektem působícím v řetězci čistě formálně za účelem zastření přímé vazby mezi plátcí, kteří neplní své povinnosti v oblasti DPH vůči státnímu rozpočtu, a plátcem, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého plnění (AGROKOOOPERACE).

[56] Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně v řetězci relevantním pro zdaňovací období říjen 2014 identifikoval a popsal, u jakého článku řetězce došlo k narušení neutrality

pokračování

daně a v čem nesplnění daňové povinnosti konkrétně spočívalo. Správce daně zároveň vysvětlil, v čem tkvěla podstata daňového podvodu a jak pře prodej zboží v řetězcích probíhal. Podrobně popsal nestandardní okolnosti, které prodej zboží v předmětném řetězci provázely a které představují dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň v řetězci byla následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Správce daně současně ozřejmil, jakou roli hrála v řetězci stěžovatelka. Závěr o existenci podvodu na DPH pak správce daně nezaložil pouze na skutečnosti, že některé články řetězce byly pro své správce daně nekontaktní. Fakt, že některé články byly nekontaktní, představuje pouze dílčí okolnost, která poukazuje na existenci podvodu na DPH (viz odst. [47] výše). Odkaz stěžovatelky na rozsudek *FILÁK* není příležitý. Nekomaktnost některých článků řetězců totiž má v nyní projednávané věci oporu v odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

[57] Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že žalovaný (respektive správce daně) podrobně uvedl, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat, a to v souladu s požadavky judikatury citované v bodech [45] až [47] výše. Námitka, podle které správce daně netvrdil a neprokázal, u kterého konkrétního subjektu řetězce nebyla daň odvedena a jaká je příčinná souvislost s neodvedením daně s obchody stěžovatelky, je proto nedůvodná.

[58] V této souvislosti je třeba uvést, že předpokladem pro odepření nároku na odpočet DPH není narušení daňové neutrality článkem bezprostředně předcházejícím nebo následujícím daňový subjekt, jenž si odpočet nárokuje, jak dovozuje stěžovatelka. Chybějící daň se totiž může objevit v kterémkoliv článku obchodního řetězce, a to i u článku, který je od dotčeného daňového subjektu značně vzdálen. Proto není podstatné, zda společnost Z + M servis (CZ), tj. přímý dodavatel stěžovatelky, daň priznala a zaplatila, jestliže k narušení daňové neutrality došlo u jiného článku daného řetězce (viz bod [53] výše). V takovém případě je však na správci daně, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt (stěžovatelka) věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného v obchodním řetězci (k tomu viz odst. [62] až [73] tohoto rozsudku).

[59] To, že daňové orgány nevyšlily konkrétní chybějící daň, pochybení nepředstavuje. Nelze totiž lpět na tom, aby byl daňový podvod zcela přesně vyčíslen. To v řadě případů není ani fakticky možné (viz například rozsudek tohoto soudu ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 - 48, *Harmonie Rajhrad*, odst. [28] odůvodnění). Není proto třeba, aby správce daně prokázal chybějící daň alespoň ve stejné výši, v jaké je odpírán odpočet na DPH. Postačí, prokáže-li správce daně, že daný obchodní řetězec byl podvodem na DPH zasažen. Tak tomu v nyní projednávané věci bylo (viz bod [54] výše), respektive stěžovatelka konkrétní skutkové okolnosti, na jejichž základě dospěl správce daně k závěru o podvodu na DPH, v řízení před soudem relevantně nezpochybnila.

[60] Neobstojí ani tvrzení, podle kterého daňové orgány pouze obecně uvádí, že existují určité řetězce, v nichž jsou určité subjekty, které jsou buď nekontaktní, nebo si neplní své povinnosti, přičemž není zřejmé, jaké konkrétní povinnosti nebyly splněny. Jak totiž vyplývá z bodu [55] výše, daňové orgány detailně popsaly předmětný řetězec zasažený podvodem na DPH, jaké společnosti do něj byly zapojeny a jaké konkrétní daňové povinnosti tyto společnosti, u nichž byla narušena neutralita daně, nesplnily. Správce daně

specifikoval, zda daná společnost nesplnila povinnost daň přiznat (společnost EUROTEC SERVICES), nebo ji přiznat pravdivě (společnost Previx).

[61] Stěžovatelka dále namítá, že v případě „řetězců č. 1 a 2“ je pochybná příčinná souvislost mezi jednáním článku řetězce, který si uplatnil nárok na odpočet z dokladů za údajně fiktivní přijatá plnění, a obchodováním stěžovatelky. Nárok na odpočet z fiktivních plnění může souviset pouze se snahou daného subjektu neoprávněně krátit svou daňovou povinnost bez vztahu k okolí. Tuto námitku ovšem stěžovatelka v žalobě (ani v jiném podání, které by bylo učiněno v žalobní lhůtě) neuplatnila, přestože tak učinit mohla. Je proto nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nadto je třeba poznamenat, že stěžovatelka má řetězcem č. 1 zjevně na mysli řetězec identifikovaný daňovými orgány v souvislosti se zdaňovacím obdobím srpen 2014 (viz odst. [73] a nás. rozhodnutí žalovaného). Zdaňovací období srpen 2014 však s ohledem na zjištěnou prekluzi pravomoci vyměřit daň nebylo předmětem kasačního přezkumu.

[62] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami týkajícími se povědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH. Stěžovatelka namítá, že nebyla prokázána její vědomá účast na podvodu. Prokázáno bylo toliko to, že stěžovatelka a společnost AGROKOOOPERACE přepravovaly zboží od společnosti Z + M servis (CZ) společnosti Z + M servis (SK). To však neprokazuje vědomost stěžovatelky o tom, že existuje nějaký delší řetězec společností a že subjekt vzdálený od stěžovatelky neodvádí daň, je nekontaktní či uplatňuje nárok na odpočet z fiktivních plnění. Stěžovatelka neměla povědomí o tom, jak byl celkově podvod připraven a proveden. Žalovaný vědomou účast stěžovatelky na podvodu pouze předpokládá.

[63] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že stěžovatelka v žalobě (ani v jiném podání, které by bylo učiněno v žalobní lhůtě) nenamítala, že zboží nekontrolovala při předávce proto, že je zabaleno na paletách, že ho řidič dopravce kontroluje co do množství a možného fyzického poškození obalu při nakládce a že se správce daně nesnažil pochopit, jak funguje obchodování se zbožím a jeho doprava. V žalobě pouze uvedla, že nerozumí tomu, jak mohl žalovaný dospět k závěru, že měla více kontrolovat dodávané zboží, a jak tato skutečnost souvisí s jejím vědomím o existenci podvodu na DPH. To podle stěžovatelky vede k závěru, že správní orgány nemají povědomí o tom, jak fungují obchodní vztahy v daném segmentu trhu. Dále v žalobě uvedla, že šlo o originální zboží výrobců značkových náplní do tiskáren, jejichž oficiálním partnerem je společnost Z + M servis (CZ). Zboží bylo stěžovatelce dodáno tak, jak bylo předem sjednáno, nebo bylo dodatečně reklamováno a chybějící množství dobropisováno. Měla proto dostatečné mechanismy, jak zajistit kontrolu zboží i bez její účasti při převzetí zboží.

[64] Stěžovatelka tak v žalobě nenamítala, jakým způsobem je zboží zabaleno a kdo jej a jakým konkrétním způsobem při nakládce kontroluje. To, že daňové orgány nerozumí obchodování se zbožím, pak v žalobě spojovala s tím, že po ní měl správce daně požadovat větší kontroly zboží, nikoliv s tím, jakým způsobem kontrola zboží a jeho doprava probíhá. Protože stěžovatelka výše uvedené námitky neuplatnila v řízení před krajským soudem, jakkoliv tak učinit mohla, jsou tyto námitky nepřijatelné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud se jimi proto nezabýval.

pokračování

[65] Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalovaný dovedl vědomou účast stěžovatelky na podvodu na DPH na základě následujících objektivních okolností. Ve všech řetězcích (tj. i v řetězcích zjištěných ve zdaňovacích obdobích, kde se následně uplatnila námitka daňové prekluze) vystupovaly na stejné pozici a se stejnou úlohou čtyři společnosti, a to Z + M servis (CZ), stěžovatelka, AGROKOOOPERACE a Z + M servis (SK), u nichž byla identifikována personální propojenost; jednatel stěžovatelky zastával funkci jednatele též ve společnosti AGROKOOOPERACE, a tedy musel vědět, že zboží pořízené od Z + M servis (CZ) je dodáváno Z + M servis (SK), přičemž tyto dvě společnosti byly propojeny totožným jednatelem Davidem Ševčíkem. Skutečnost, že stěžovatelka zboží pořízené od Z + M servis (CZ) nedodala přímo Z + M servis (SK), koresponduje s jejím postavením *buffera*. Protože stěžovatelka byla personálně propojena se společností AGROKOOOPERACE, muselo jí být zřejmé, že přepravuje totožné zboží mezi osobně spřízněnými společnostmi Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK). Není přitom standardní dodávat zboží mezi osobně propojenými společnostmi; společnost Z + M servis (SK) mohla přímo obchodovat se společností Z + M servis (CZ) a tím ušetřit o ziskové přírážky pro stěžovatelku a společnost AGROKOOOPERACE (jiný postup je iracionální).

[66] Společnost Z + M servis (CZ) uvedla, že důvodem zapojení stěžovatelky a společnosti AGROKOOOPERACE do obchodního řetězce měla být „*finanční stabilita a proces finančních toků vyplývající z daných transakcí. Společnost Z + M servis, spol. s r.o., by nemohla realizovat dané transakce napřímo, protože by nastaly problémy v cash flow, které by představovaly nepřiměřené podnikatelské riziko.*“ Správce daně však tento tvrzený důvod spolupráce vyvrátil; uvedl, že z předložených výpisů z účtů společností zapojených v řetězci bylo zjištěno, že platby za dodávky zboží prováděla jako první společnost Z + M servis (SK) a až poté provedla platbu společnost AGROKOOOPERACE a stěžovatelka, přičemž společnost Z + M servis (SK) nesla náklady na dopravu zboží na Slovensko (AGROKOOOPERACE jí náklady na dopravu přeúčtovala). Tvrzení společnosti Z + M servis (CZ) proto postrádá smysl. Logickým důvodem včlenění společnosti AGROKOOOPERACE a stěžovatelky nebylo zajištění *cash flow*, nýbrž sloužilo k zastření pohybu zboží v řetězci a oddálení identifikace ztracené daně. Stěžovatelka k důvodu spolupráce uvedla, že byla zřízena proto, že se se společností AGROKOOOPERACE nehodila pro rozšíření obchodních aktivit se spotřebním IT materiálem. Přesto zboží o větším objemu nakoupené od společnosti Z + M servis (CZ) prodávala i nadále osobně propojené společnosti AGROKOOOPERACE. Vysvětlení stěžovatelky je tudíž nelogické a nevěrohodné; stěžovatelka proto musela být srozuměna se svou účastí na podvodu na DPH.

[67] Daňové orgány rovněž přílehlavě poukázaly na zjištění, že stěžovatelka neměla dostatečné materiální a personální zabezpečení pro daný objem obchodů (chybějící skladovací prostory a vozový park, virtuální sídlo, dva zaměstnanci), což odpovídá její roli *buffera*. Stěžovatelka a společnost AGROKOOOPERACE nepřebíraly a nenakládaly zboží ve skladových prostorech společnosti Z + M servis (CZ). Přeprava probíhala přímo od této společnosti do skladu propojené společnosti Z + M servis (SK). Zboží bylo zabaleno na paletách, přičemž řidiči zboží nerozbalují. Případné reklamace poškozeného nebo ztraceného zboží by uplatňovali odběratelé stěžovatelky. Stěžovatelka a společnost AGROKOOOPERACE tak neměly zboží fakticky ve své dispozici, a přesto za něj přebíraly odpovědnost. Jejich reálnou úlohou proto bylo fakturačně prodloužit obchodní řetězec.

[68] Propojenost společností Z + M servis (CZ), stěžovatelky, AGROKOOOPERACE a Z + M servis (SK) vyplývá i z vyjádření jednatele stěžovatelky, který uvedl, že „*pan R. S. (ZMS CZ) zaslal nabídku zboží určeného pro ZMS SK s dodávkou a přeprodejem přes společnost ORCAON a společnost AGRO*“. Stěžovatelka a společnost AGROKOOOPERACE tak byly instruovány společností Z + M servis (CZ), komu mají následně zboží dodat. Není běžné, aby dodavatel určoval svému odběrateli, komu má zboží dodat. Stěžovatelka a společnost AGROKOOOPERACE se podvolily vůli společnosti Z + M servis (CZ) a pouze jí přefakturovávaly zadané obchody. Stěžovatelka proto nemohla nabýt přesvědčení, že se účastní legitimního obchodního vztahu. Ten totiž postrádal základní atributy podnikatelské činnosti. Stěžovatelka nemusela poptávat zboží, nabízet jej možným odběratelům, vést sklad a zařizovat přepravu, neboť všechny tyto činnosti vykonávala společnost Z + M servis (CZ). Účasti na podvodu na DPH si musela být vědoma také s ohledem na to, že v řetězcích zasažených podvodem na DPH, identifikovaných daňovými orgány ve zdaňovacím období prosinec 2014. probíhaly platby pozpátku. Účastníci těchto řetězců vyčkávali s platbou do té doby, než k nim došly prostředky vložené do těchto řetězců posledním článkem, o čemž stěžovatelka s ohledem na její personální propojení se společností AGROKOOOPERACE musela vědět. V běžném obchodním vztahu je přitom obvyklé, že je za zboží placeno v souvislosti s jeho dodáním, a platby časově navazují na tok zboží. Nadto v průběhu šetřených obchodních případů docházelo k anomáliím, kdy společnost Z + M servis, stěžovatelka, ale i další články řetězce dodávaly zboží, které ještě ani nenakoupily. Žalovaný s ohledem na výše uvedená zjištění logicky uzavřel, že tyto indicie svědčí závěru, že stěžovatelka musela vědět, že dotčené řetězce jsou zatíženy podvodem na DPH.

[69] Na uvedeném by nic neměnila ani stěžovatelkou uváděná argumentace, že takto probíhaly i jiné obchody se společnostmi v rámci skupiny Z + M servis, které nebyly nijak zpochybněny. Pokud totiž v rámci daných řetězců nebyl zjištěn podvod na DPH, nebyl důvod, aby byly tyto obchody zkoumány. Daňové orgány se proto logicky nezabývaly tím, zda jiné obchody případně měly, na rozdíl od nyní posuzovaných, racionální důvod.

[70] Z výše uvedeného vyplývá, že žalovaný popsal řadu nestandardních objektivních okolností, které mají prokazovat vědomou účast stěžovatelky na podvodu na DPH, a to: (i) shodné postavení společností Z + M servis (CZ), stěžovatelky, AGROKOOOPERACE a Z + M servis (SK) ve všech obchodních řetězcích, (ii) personální propojenost společností Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK), a stěžovatelky se společností AGROKOOOPERACE, (iii) postavení stěžovatelky v řetězcích na pozici *buffer*, (iv) nelogičnost přeprodeje zboží přes stěžovatelku a společnost AGROKOOOPERACE jak přes obě společně, tak mezi nimi navzájem, (v) nedostatek materiálního a personálního zabezpečení stěžovatelky pro daný objem obchodů, (vi) přepravu zboží od společnosti Z + M servis (CZ) přímo do skladu společnosti Z + M servis (SK), (vii) pokyny od společnosti Z + M servis (CZ) k dalšímu nakládání se zbožím, (viii) platby pozpátku v některých zjištěných řetězcích, (ix) dodávání zboží odběratelům před jeho nakoupením, a (x) převzetí odpovědnosti za zboží bez jeho kontroly. Je proto zcela lichá námitka, že prokázán byl toliko fakt, že stěžovatelka a společnost AGROKOOOPERACE přeprodávaly zboží od společnosti Z + M servis (CZ) pro společnost Z + M servis (SK).

pokračování

[71] Nejvyšší správní soud zároveň souhlasí se žalovaným a krajským soudem, že tyto nestandardní okolnosti ve svém souhrnu prokazují, že stěžovatelka *musela vědět*, že se účastní podvodu na DPH. Jak totiž důvodně podotkl krajský soud v odst. 98 odůvodnění napadeného rozsudku, přeprodej zboží přes stěžovatelku a společnost AGROOPERACE, které byly personálně propojeny, nedává žádný rozumný smysl. Zboží putovalo od společnosti Z + M servis (CZ) přímo do skladu společnosti Z + M servis (SK). V běžném obchodním vztahu by jej proto společnost Z + M servis (CZ) prodala přímo společnosti Z + M servis (SK), aby nedošlo k navýšení marže v případě přeprodeje přes dvě další společnosti, a to navíc za situace, kdy musela vědět, že tyto společnosti jsou personálně propojeny. V nyní projednávané věci stěžovatelka a společnost AGROKOOOPERACE byly uměle vloženy mezi společnosti Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) tak, aby došlo k fakturačnímu prodloužení řetězce. O tom svědčí fakt, že společnost Z + M servis (CZ) fakticky udílela pokyny stěžovateli a společnosti AGROKOOOPERACE, komu má být zboží dodáno. Stěžovatelka nebyla přítomna přebírce a nakládce zboží a nezajímala se o to, zda případně nemá vady, přestože za něj nesla odpovědnost (Nejvyšší správní soud nemohl přihlídnout ke kasační námitce týkající se způsobu kontroly zboží z důvodu její nepřipustnosti – viz odst. [63] a [64] výše). Zjevně si proto musela být vědoma toho, že jejím úkolem bylo pouze zdánlivě legalizovat plnění a znesnadnit šetření řetězce. O umělém zapojení stěžovatelky do obchodního řetězce svědčí i fakt, že v některých případech vyčkávala se zaplacením společnosti Z+M servis (CZ) do té doby, než společnost Z + M servis (SK) uhradila své závazky vůči společnosti AGROKOOOPERACE. Nedává totiž smysl, aby důvodem účasti stěžovatelky a společnosti AGROKOOOPERACE v obchodech bylo tvrzené zajištění *cash flow* společnosti Z + M servis (CZ), jestliže stěžovatelka a společnost AGROKOOOPERACE fakticky čekaly na to, než společnost Z + M servis (SK) za zboží zaplatí. Z hlediska *cash flow* a finanční stability se společnost Z + M servis (CZ) vystavila naopak riziku, že buď společnost AGROKOOOPERACE nezaplatí stěžovateli za zboží, nebo že stěžovatelka nezaplatí společnosti Z + M servis (CZ). Logické by bylo, aby společnost Z + M servis (CZ) zboží prodávala přímo společnosti Z + M servis (SK), které bylo zboží od společnosti Z + M servis (CZ) přímo dováženo a která v některých případech do řetězce peníze fakticky posílala tak, aby stěžovatelka a společnost AGROKOOOPERACE mohly za zboží zaplatit. Zjevně proto neměla s *cash flow* žádné problémy a mohla obchodovat napřímo se společností Z + M servis (CZ). Stěžovatelka si tak musela být vědoma toho, že důvod její spolupráce se společností Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) spočívá v umělém fakturačním prodloužení řetězce a snaha o zastření pohybu zboží v řetězci a ztížení identifikace chybějící daně, tedy že figuruje na pozici *buffer*.

[72] Již na základě těchto skutečností proto musela stěžovatelka vědět, že se účastní řetězových obchodů se zbožím, jejichž účelem je získání neoprávněné daňové výhody. Popsané nestandardnosti totiž vylučují, že by spolupráce mezi společnostmi Z + M servis (CZ), stěžovatelkou, AGROKOOOPERACE a Z + M servis (SK) představovala běžnou obchodní činnost. Stěžovatelka zároveň tyto nestandardní objektivní okolnosti (viz odst. [70] výše) a závěry žalovaného o vědomé účasti na podvodu na DPH v žalobě ani v kasační stížnosti v jejich komplexnosti nezpochybnila a nepředestřela ani jinou verzi průběhu dotčených obchodů, jež by její vědomou účast na podvodu na DPH vylučovaly. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s žalovaným i krajským soudem, že si stěžovatelka musela být vědoma toho, že se v dotčených řetězcích účastnila podvodu na DPH.

[73] Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že není rozhodné, že správce daně neprokázal, že stěžovatelka věděla o tom, u kterého článku daného řetězce byla konkrétně identifikována chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval. Podstatné totiž je to, že si stěžovatelka musela být vědoma své role v řetězci, tj. legalizace plnění a znesnadnění šetření řetězce, i toho, že obchodní spolupráce stěžovatelky a společnosti AGROKOOOPERACE se společnostmi Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) postrádala jakýkoliv ekonomický smysl a že byla naopak vysoce nestandardní a podezřelá. Již na základě těchto skutečností si proto musela být vědoma, že účelem obchodování se zbožím od společnosti Z + M servis (CZ) muselo být získání neoprávněné daňové výhody K prokázání vědomé účasti na podvodu postačí, zjistí-li správce daně řadu nepřímých indicií, které ve svém souhrnu prokazují, že se daňový subjekt podvodu na DPH účastnil a že o tom musel vědět (tak tomu v nyní projednávané věci bylo). V opačném případě by bylo prakticky nemožné prokázat daňovému subjektu vědomou účast na daňovém podvodu, pokud by sám nepřiznal, že plnění bylo podvodem na DPH zasaženo.

[74] Nejvyšší správní soud proto s ohledem na výše uvedené uzavírá, že žalovaný a krajský soud dospěli ke správnému závěru, že stěžovatelka musela vědět o tom, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet DPH ve vztahu k dodavateli Z + M servis (CZ) ve zdaňovacím období říjen 2014 bylo součástí podvodu na DPH. Stěžovatelka proto nemohla být v dobré víře. Krajský soud se tak logicky vůbec nemusel (a ani nemohl) zabývat tím, zda stěžovatelka přijala dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu (viz odst. [51] výše).

[75] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že z ničeho nevyplývá, že by správce daně účelově vyměřil DPH stěžovatelce jen z toho důvodu, že je kontaktní a se správcem daně spolupracuje. Naopak lze souhlasit s názorem krajského soudu, že správce daně a žalovaný popsali roli stěžovatelky v dotčených řetězcích na pozici *buffer*. Je proto logické, že správce daně stěžovatelce DPH vyměřil.

[76] Z důvodů shrnutých v odst. [24] a [39] výše shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnosti důvodné. Vzhledem k tomu, že mířily proti všem výrokům napadeného rozsudku (kasační stížnost stěžovatele proti části výroků ad I. a II., kasační stížnost stěžovatelky proti výroku ad III.; výrok o nákladech řízení ad IV. je výrokem akcesorickým), zrušil Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu jako celek (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Zohlednil přitom fakt, že zrušení pouze nezbytných částí výroků napadeného rozsudku by, s ohledem na jejich formulaci (viz odst. [2] výše) vedlo k obtížné srozumitelnosti výsledku stávající fáze řízení před správními soudy.

[77] V průběhu dalšího řízení bude krajský soud vycházet z toho, že tímto rozsudkem nebyly zpochybněny jeho závěry vztahující se ke zdaňovacím obdobím červenec a srpen 2014 a byly aprobovány závěry vztahující se ke zdaňovacímu období říjen 2014. V dalším řízení tedy opětovně posoudí zákonnost rozhodnutí žalovaného, pokud jde o zdaňovací období září 2014 a prosinec 2014; zde bude vycházet z právního názoru vysloveného v odst. [24] a [39] výše (v případě zdaňovacího období září 2014 znovu věcně posoudí všechny žalobní námitky k němu se vztahující). Tento právní názor je pro krajský soud závazný (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

pokračování

[78] Krajský soud v dalším řízení rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. října 2023

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu