



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Tomáše Blažka a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **AUTOKANTOR plus s.r.o.**, sídlem Vendryně 999, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2021, č. j. 29360/21/ 5300-21441-702127, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 11. 2022, č. j. 22 Af 45/2021-108,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 11. 2022, č. j. 22 Af 45/2021-108, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále také „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 11. 2016 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2013 ve výši 284 293 Kč a sdělil žalobkyni, že jí vznikla povinnost uhradit penále ve výši 56 858 Kč. Platebními výměry z téhož dne dále správce daně vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červen 2013 až listopad 2013 v celkové výši 1 256 140 Kč. Správce daně neuznal odpočty daně uplatněné žalobkyní z přijatých zdanitelných plnění od společností Agentura Pacto s.r.o. (dále jen „Pacto“) a Nyx System s.r.o. (dále jen „Nyx System“), která spočívala v dodávkách betonářské oceli. Podle správce daně plnění přijatá od uvedených dodavatelů byla zasažena daňovým podvodem, o němž žalobkyně mohla a měla vědět.

[2] Podle správce daně docházelo k prodeji betonářské oceli v těchto dodavatelsko-odběratelských řetězcích:

- A) Kimex → Bewega → Pacto → žalobkyně → Kanerstav
- B) Vimex/Slovakia Steel → Nyx System → žalobkyně → Kanerstav

[3] Žalovaný zamítl odvolání podaná žalobkyní a potvrdil platební výměry a dodatečný platební výměr rozhodnutím ze dne 3. 11. 2017. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který jí vyhověl rozsudkem ze dne 8. 10. 2020, č. j. 22 Af 2/2018-109. Krajský soud zrušil uvedené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení s tím, že daňové orgány žalobkyni nezákonně odepřely právo zúčastnit se výsledku dvou svědků (J. K. a K. B.) a právo klást těmto svědkům otázky. Žalovaný poté uložil správci daně provést opakované výsledky uvedených svědků za účasti žalobkyně, správce daně však zjistil, že K. B. zemřel dne X a J. K. zemřel dne X. Žalovaný následně opětovně zamítl odvolání podaná žalobkyní a potvrdil platební výměry a dodatečný platební výměr, a to v záhlaví označeným rozhodnutím.

[4] Žalobkyně napadla posledně uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou krajský soud zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. Krajský soud neshledal, že by žalovaný rozhodl v rozporu s právním názorem vysloveným v jeho rozsudku č. j. 22 Af 2/2018-109. Provedení opakovaného výsledku svědků K. a B. bylo objektivně nemožné, žalovaný proto nekladl žalobkyni k tíži některé z původně zmiňovaných objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět o podvodu na DPH. Žalovaný nicméně vyhodnotil, že stejný závěr lze učinit i na základě zbývajících objektivních okolností. Krajský soud se s tímto posouzením ztotožnil. Podle krajského soudu dále nelze daňovým orgánům účinně vytykat, že v daňovém řízení u odběratele žalobkyně, společnosti KANERSTAV s.r.o. (dále jen „Kanerstav“), dospěly k odlišnému závěru u totožných plnění. Krajský soud zdůraznil, že u jednotlivých daňových subjektů může v daňovém řízení nastat odlišná situace, a to zejména v návaznosti na (ne)unesení důkazního břemene daňového subjektu, popřípadě správce daně. Nedůvodnými krajský soud shledal také námitky přednosti aplikace § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a „zamlčení“ důkazů z trestního řízení.

[5] Krajský soud dále shledal, že existence podvodu na DPH byla v projednávaném případě bezpečně prokázána. Konstatoval, že v řetězci A) daňové orgány identifikovaly chybějící daň jednak u společnosti BEWEGA s.r.o. (dále jen „Bewega“), jednak u společnosti Pacto. Společnost Bewega nevykázala a neodvedla daň z dodání zboží společnosti Pacto. Tato nepřiznaná a neodvedená daň úzce souvisí s plněním, ze kterého si společnost Pacto a následně žalobkyně nárokovaly daň na vstupu. Společnost Pacto sice daňové přiznání podala, ale deklarovanou daň neuhradila. V řetězci B) daňové orgány identifikovaly chybějící daň u společnosti Nyx System, která nevykázala pořízení zboží z jiného členského státu a za zdaňovací období říjen 2013 nepodala daňové přiznání. Správce daně z důvodu nespolupráce neuznal přijatá plnění a uvedená společnost neuhradila daňovou povinnost vyplývající z výsledků daňové kontroly. Podle krajského soudu takto identifikovaná chybějící daň odpovídá požadavkům plynoucím z judikatury Nejvyššího správního soudu. Zdůraznil přitom, že chybějící daň nemusí být přesně vycílena.

pokračování

[6] Podvodnému charakteru zjištěných řetězců pak dle krajského soudu nasvědčuje především zvolený model obchodování. V první řadě žalovaný zdůraznil personální propojení v osobě Ing. Jany Kantorové. Krajský soud s tímto závěrem souhlasil. Ačkoli se totiž žalobkyně zabývala zcela odlišnými činnostmi, zapojila se bez ekonomického opodstatnění do obchodu s betonářskou ocelí. Vysvětlení žalobkyně, že k zapojení došlo proto, že její odběratel nedisponoval likvidními prostředky k okamžité úhradě za pořízení zboží, dle krajského soudu neobstojí. Uvedené totiž vysvětluje ekonomický význam transakcí pro odběratele žalobkyně, nikoli pro samotnou žalobkyni. Personální propojení pak odpovídá zvolenému modelu obchodování – využití ovládané společnosti jako „záložny“, prostředníka pro získání potřebného zboží, avšak při minimalizaci vlastního rizika. Již tato skutečnost však měla být pro žalobkyni varovným signálem vypovídajícím o nestandardním způsobu obchodování. Krajský soud zároveň považoval za nestandardní personální propojení mezi dodavatelem a s tím spojenou rezignaci žalobkyně na ověření osob, s nimiž při uzavírání obchodů jednala. To vše souvisí s tím, že fakticky obchodování žalobkyně řídil její odběratel, který transakce sjednával, zboží přebíral a dával pokyny k úhradám, to vše bez přičinění žalobkyně coby „hlavního“ odběratele. K nestandardnostem krajský soud řadil také virtuální sídla dodavatelů, neexistenci písemné smlouvy na dodání zboží, následnou nekontaktnost některých subjektů zapojených do podvodných řetězců a okolnosti týkající se bankovních účtů dodavatelů.

[7] K vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu krajský soud uvedl, že neověrování informací o dodavatelích je samo o sobě dostatečnou indicíí, která v okamžiku sjednání či realizace obchodů mohla a měla žalobkyni upozornit na možný podvod na DPH. Žalovaným učiněná zjištění se totiž netýkají ryze obchodních rizik, ale celého souboru skutečností, které měly žalobkyni upozornit na možné nestandardní jednání. Žalobkyně zdůrazňovala, že obchody se uzavíraly zejména na základě osobních kontaktů s obchodními zástupci, podle krajského soudu ale právě v oblasti ověření osob jednajících za dodavatele žalobkyně postupovala minimálně nedbale. Krajský soud zopakoval, že žalobkyně byla do obchodů vložena uměle, což vyplývá z již zmíněného zvoleného modelu obchodování. Tato okolnost kromě toho, že vypovídá o existenci podvodu na DPH, je vodítkem k závěru o vědomosti žalobkyně o účasti na podvodném jednání. Krajský soud poukázal také na vnitřní rozpornost v argumentaci žalobkyně. Ta na jednu stranu tvrdila, že obchody se uzavíraly v zásadě na úrovni obchodních zástupců, a neexistence internetových stránek dodavatelů tak nemůže být objektivní okolností. Zároveň ale uváděla, že pro odběratele Kanerstav nebylo dosažitelné navázání obchodního vztahu s velkými, prověřenými dodavateli železa (např. Třinecké železárny), což jej nutilo vyhledávat možné dodavatele zejména přes internet.

[8] Krajský soud naopak nepovažoval za vnitřně rozporný závěr žalovaného, který zpochybňoval oprávnění pana D. jednat za společnost Pacto za situace, kdy dodání zboží touto společností není sporné. Námitky žalobkyně stran vytýkaného způsobu komunikace krajský soud označil za pouhou názorovou polemiku nepodepřenou žádnou relevantní argumentací. Nedůvodnými krajský soud shledal také námitky týkající absence smluvní dokumentace. Žalobkyně dle krajského soudu rovněž rezignovala na kontrolní mechanismy, neboť v zásadě pouze spoléhala na ověřování všech podstatných skutečností ze strany jejího odběratele.

II. Kasační stížnost a další podání účastníků

[9] **Žalobkyně** (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž opakovaně namítla jeho nepřezkoumatelnost. Krajský soud podle stěžovatelky řadu žalobních námitek vůbec nevypořádal, případně se jimi zabýval povrchně a ledabyle. Stěžovatelka dále uvedla, že v důsledku nezákonného postupu žalovaného (neumožnění její účasti u výslechu svědků K. a B.) nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav. Skutečnost, že žalovaný prodléval s řádným provedením těchto výslechů a přistoupil k nim až na podkladě zrušujícího rozsudku krajského soudu, je nutno klást k tíži žalovanému. Podle stěžovatelky přitom výslechem těchto osob mohly být zjištěny podstatné okolnosti svědčící v její prospěch (okolnosti, které by vylučovaly účast stěžovatelky na podvodu a které by mohly objasnit standard obchodování v daném odvětví, dále z jakých důvodů neplnily články v řetězcích své daňové povinnosti atd.).

[10] Stěžovatelka namítla také libovůli v postupu správce daně, který na podkladě totožného skutkového stavu dospěl k nedůvodně rozdílným závěrům u stěžovatelky a jejího odběratele. Ve zprávě o daňové kontrole vedené u společnosti Kanerstav správce daně konstatoval, že tato společnost nevěděla a ani nemohla vědět o záměru jiných subjektů zkrátit daň. Krajský soud přehlédl, že stěžovatelka a společnost Kanerstav jednaly při pořízení zboží ve shodě a v posuzovaném období měly stejnou jednatelku (Ing. Janu Kantorovou). Argument krajského soudu, že se jedná o odlišná řízení, tak dle stěžovatelky neobstojí. Stěžovatelka dále uvedla, že daňové orgány zamlčely výsledek prověřování věci v trestním řízení.

[11] Pokud jde o existenci podvodu na DPH, daňové orgány dle stěžovatelky neunesly své důkazní břemeno. V daňovém řízení nebyla prokázána ani existence dodavatelských řetězců, zároveň nebylo prokázáno, že by došlo k narušení neutrality v těchto řetězcích, respektive že by se jednalo o narušení neutrality v důsledku daňového podvodu. Stěžovatelka uplatnila kasační námitky také k jednotlivým nestandardním okolnostem identifikovaným daňovými orgány v dodavatelských řetězcích. Z těchto okolností nelze dle stěžovatelky dovodit, že se daňový podvod skutečně stal.

[12] Stěžovatelka rozporuje také závěry týkající se jednotlivých objektivních okolností, které dle daňových orgánů a krajského soudu svědčí o tom, že stěžovatelka o daňovém podvodu mohla a měla vědět. Podle stěžovatelky krajský soud nesprávně směřoval provedení vědomostního testu s přijatými preventivními opatřeními. Stěžovatelka poukázala rovněž na doktrínu „*jediného rozumného vysvětlení*“. Stěžovatelka dále namítla, že postupovala s péčí řádného hospodáře, jestliže si své dodavatele kontrolovala ve veřejných rejstřících, uskutečňovala průzkum trhu, zajímala se o původ zboží a zajistila si řádnou dokumentaci ke zboží. Také platby probíhaly transparentně až po dodání zboží. Žalovaný tato přijatá opatření dle stěžovatelky relevantně nezpochybnil.

[13] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve poukázal na rozsah kasační stížnosti (60 stran) a na skutečnost, že stěžovatelka mnohdy pouze opakuje argumentaci uváděnou již v žalobě. V tomto podání se z krajského soudu *de facto* stává zbytečný mezičlánek mezi žalovaným a Nejvyšším správním soudem. Žalovaný také konstatoval, že každý daňový podvod je jedinečný, a proto nemohou stěžovatelce prospět obsáhlé citace

pokračování

rozsudků (nejen) Nejvyššího správního soudu. K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku žalovaný uvedl, že krajský soud se dostatečně vypořádal s hlavní argumentační linií žaloby. Pokud se krajský soud nevyjádřil k některým dílčím otázkám, lze jeho řešení dovodit z jeho obecnějších závěrů.

[14] Podle žalovaného dále bylo možné pokračovat v řízení i přes to, že v mezidobí došlo k úmrtí svědků J. K. a K. B. Žalovaný zdůraznil, že návrh stěžovatelky na opětovný výslech těchto svědků nesměřoval k tomu, že by byli schopni negovat identifikovaný daňový podvod, respektive zbylé objektivní okolnosti. Stěžovatelka navrhovala výslechy daných svědků pouze k prokázání způsobu uzavírání obchodních případů, až v kasační stížnosti nově uvedla další skutečnosti, které údajně mohly být výslechy svědků zjištěny.

[15] K poukazu stěžovatelky na odlišný výsledek daňové kontroly u společnosti Kanerstav žalovaný uvedl, že každé daňové řízení je unikátní a že skutečnosti vyplývající ze zprávy o daňové kontrole u této společnosti nemohou být automaticky vztahovány na nynější věc. Stěžovatelka navíc neodkázala na výsledek daňové kontroly u společnosti Kanerstav v daňovém řízení, ale účelově jej uplatnila až jako žalobní bod. Obdobně stěžovatelka v daňovém řízení nenamítala ani výsledek prověření věci v trestním řízení, proto se žalovaný k této otázce nijak nevyjadřoval.

[16] Pokud jde o existenci podvodu na DPH, žalovaný se vyjádřil jak k otázce chybějící daně v jednotlivých řetězcích, tak ke zjištěným nestandardním okolnostem. Podle žalovaného správce daně prokázal, že porušení neutrality bylo v posuzované věci následkem cílené snahy o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Stěžovatelka neposuzuje nastalou skutkovou situaci komplexně a vytrhává jednotlivé zjištěné indicie z jejich celkového souhrnu, zároveň dezinterpretuje závěry judikatury Nejvyššího správního soudu.

[17] Podle žalovaného jsou nedůvodné rovněž námitky týkající se jednotlivých objektivních okolností, které svědčí o tom, že stěžovatelka o daňovém podvodu mohla a měla vědět. Také tyto objektivní okolnosti je nutné vykládat a posuzovat ve vzájemných souvislostech, nikoliv jednotlivě, jak činí stěžovatelka. K námitce, že krajský soud směšuje jednotlivé kroky tříступňového testu vytyčeného judikaturou Soudního dvora EU (dále jen „Soudní dvůr“), žalovaný uvedl, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně přiřadit ke konkrétnímu kroku tohoto testu. Na doktrínu „*jediného rozumného vysvětlení*“ stěžovatelka dle žalovaného poukázala až v kasační stížnosti, jedná se tak o nepřipustnou námitku. Navíc Nejvyšší správní soud již aplikaci této doktríny v jiných případech odmítl. K námitkám týkajícím se přijatých opatření žalovaný uvedl, že stěžovatelce muselo být od počátku zřejmé, že se nejednalo o běžné obchodní transakce, přesto neučinila adekvátní opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu.

[18] **Stěžovatelka** podala k vyjádření žalovaného repliku, v níž obsáhle polemizovala s jeho argumentací. Dalším podáním stěžovatelka doplnila kasační stížnost o poukaz na nedávné závěry judikatury Nejvyššího správního soudu jednak k otázce narušení neutrality DPH, jednak k tomu, zda prověřovaný daňový subjekt mohl a měl vědět, zda se účastní daňového podvodu, respektive zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována.

[19] **Žalovaný** se v reakci na doplnění kasační stížnosti vyjádřil ke stěžovatelkou odkazovaným nedávným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu. Podle žalovaného z nich neplyne nic, co by mělo vliv na závěry, k nimž dospěl v žalobou napadeném rozhodnutí, respektive k nimž dospěl krajský soud. Navíc stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti argumentovala „zmocněním“ společnosti Kanerstav, přičemž v průběhu daňového řízení a řízení před krajským soudem se ani náznakem nezminila o jakémkoliv zmocnění uvedené společnosti.

[20] **Stěžovatelka** reagovala na vyjádření žalovaného k doplnění kasační stížnosti podáním, v němž dále rozvedla svou argumentaci, že závěr o existenci podvodu na DPH v posuzované věci není v souladu s nedávnou judikaturou Nejvyššího správního soudu k této otázce. Stěžovatelka se blíže vyjádřila také k otázce participace společnosti Kanerstav na jejích obchodech.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[22] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[23] Správce daně odepřel stěžovatelce nárok na odpočet daně z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu. Podvodem na DPH judikatura Soudního dvora označuje zejména situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (viz rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd* [v likvidaci] a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04; nebo ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-80/11 a C-142/11).

[24] Judikatura Nejvyššího správního soudu posuzuje daňový podvod shodně a zdůrazňuje, že znakem podvodu je ve smyslu judikatury Soudního dvora „skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte“, čímž dochází k narušení daňové neutrality. „Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu“ a prokazovat „vědomost o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu“ (viz rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve věci *Vyrtych*, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 69, a řada rozsudků na něj navazujících).

pokračování

[25] Při úvaze, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, vychází judikatura Nejvyššího správního soudu z posuzování následujících podmínek: 1) existence podvodu, 2) existence objektivních skutkových okolností svědčících o možné vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu, 3) neexistence dostatečných rozumných opatření, jimiž by daňový subjekt minimalizoval riziko své účasti na podvodu, neboli absence dobré víry (viz rozsudky ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ve věci *Easy Working*; a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, ve věci *PM Trading*).

[26] Důkazní břemeno stran prvních dvou podmínek tíží s ohledem na § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), správce daně a nelze je přenášet na daňový subjekt. V případě unesení důkazního břemene správcem daně má pak daňový subjekt možnost zvrátit učiněná zjištění tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, jimiž riziko účasti na podvodu minimalizoval. Dokazování správce daně ohledně naplnění prvních dvou podmínek spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích, avšak natolik silných nepřímých důkazů (střípků mozaiky), které nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (viz rozsudek ve věci *PM Trading*, body 35 a 47).

[27] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval **námitkou nepřezkoumatelnosti** rozsudku krajského soudu. Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, z jehož odůvodnění je zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení.

[28] Stěžovatelka předně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v tom, že krajský soud se nezabýval žalobními námitkami uplatněnými k otázce, zda v řetězcích identifikovaných daňovými orgány chyběla daň, respektive zda došlo k narušení DPH v důsledku podvodného jednání. Podle stěžovatelky krajský soud vůbec nevypořádal ani uplatněné žalobní body týkající se údajných nestandardností v obchodních řetězcích, z nichž žalovaný dovodil spáchání podvodu. Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku důvodnou.

[29] Krajský soud se k otázce existence podvodu určitým způsobem vyjádřil, viz výše shrnutí jeho závěrů uvedené v bodech [5] a [6] tohoto rozsudku. Tyto závěry ale Nejvyšší správní soud považuje za nedostatečné, neboť nijak nereagují, a to ani implicitně, na celou řadu žalobních námitek uplatněných stěžovatelkou k dané otázce.

[30] Stěžovatelka podrobně rozporovala závěry daňových orgánů o narušení neutrality DPH v obou řetězcích v bodech 11 až 31 žaloby. Podle stěžovatelky nebyla prokázána existence daňové ztráty u společnosti Bewega. Uvedená společnost vykázala za zdaňovací období únor 2013 intrakomunitární pořízení zboží ve výši 52 mil. Kč. Daňové přiznání tedy podala. Pouze proto, že bylo z procesních důvodů shledáno jako neúčinné, nelze dle stěžovatelky dovozovat, že došlo k narušení neutrality DPH v důsledku podvodného jednání. Krajský soud pominul skutečnost, že správce daně stanovil uvedené společnosti nulovou daňovou povinnost. Přehlédl také závěry Soudního dvora, který v rozsudku ze dne 2. 5. 2018, ve věci C-574/15, *Scialdone*, uvedl, že přiznanou, ale neodvedenou DPH nelze považovat za důsledek podvodného jednání. V případě přiznání za březen 2013

žalovaný pouze konstatoval, že nebylo podáno přiznání, aniž by zjišťoval, z jakého důvodu se tak stalo. Stěžovatelka dále v této souvislosti namítla, že pořízení zboží z jiného členského státu EU je pro plátce daně daňově neutrální operací. Pokud dle daňových orgánů první kupující v tuzemsku nepodal daňové přiznání a nepřiznal DPH při pořízení zboží z jiného členského státu EU, je logické, že neuplatnil ani odpočet daně na vstupu. Žádná daňová ztráta tak nevznikla a nemohlo dojít k narušení neutrality DPH. K obdobnému závěru dospěl dle stěžovatelky Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, ve věci *KRPOL*. Zároveň dle stěžovatelky platí, že pokud byla stanovena nulová daňová povinnost společnosti Bewega, říká tím správce daně, že tato společnost žádnou činnost nerealizovala. Celý řetězec se tak rozpadá, neboť z těchto důvodů v něm ani společnost Bewega nemůže figurovat.

[31] K otázce daňové ztráty u společnosti Pacto stěžovatelka opětovně poukázala na rozsudek Soudního dvora ve věci *Scialdone* a namítla, že skutečnost, že tato společnost neodvedla daňovou povinnost, nemůže prokázat existenci podvodu na DPH. Žalovaný se u společnosti Pacto opíral o to, že po provedeném postupu k odstranění pochybností byl této společnosti vyloučen odpočet z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Bewega, protože neunesla svoji důkazní povinnost v daňovém řízení. Podle stěžovatelky tak údajné narušení neutrality DPH spočívající v doměření daně společnosti Pacto v odlišné výši od daně uvedené v jejím daňovém přiznání není důsledkem podvodného jednání, ale postupu správce daně. Podle stěžovatelky se jedná o podobný případ jako ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, ve věci *Filák*. Také v tomto případě dle stěžovatelky navíc platí, že pokud je chybějící daň vystavěna na neunesení důkazního břemene společnosti Pacto, dochází tím k rozpadu řetězce. Jestliže žalovaný staví své závěry na tom, že v řetězci vystupuje společnost Bewega, odpadá tím rovněž důvod doměření daně společnosti Pacto, neboť doměrek u této společnosti je zdůvodněn právě neexistencí uvedeného obchodního vztahu. Závěry žalovaného jsou tak dle stěžovatelky vnitřně rozporné. Stěžovatelka zároveň poukázala na skutečnost, že doměřená daň společnosti Pacto byla z velké části uhrazena exekucí. Vzhledem k tomu, že došlo k sanaci údajné daňové ztráty, nelze dle stěžovatelky odepřít celý uplatněný odpočet. Smyslem odepření odpočtu je totiž vyrovnat narušenou daňovou neutralitu.

[32] Řetězec A se podle stěžovatelky rozpadá v článku Bewega – Pacto také z dalšího důvodu. Ze zjištění daňových orgánů plyne, že v měsících únor a březen 2013 vykázala slovenská společnost KLIMEX Hutnícky materiál s.r.o. (dále jen „Klimex“) dodání zboží společnosti Bewega. Stěžovatelka přijala od společnosti Pacto v únoru 2013 šest dodávek oceli a v březnu 2013 čtyři dodávky oceli. Podle stěžovatelky však není zřejmé, k jakým konkrétním zdanitelným plněním došlo mezi společnostmi Bewega a Pacto.

[33] Pokud jde o daňovou ztrátu v řetězci B, stěžovatelka uváděla, že oproti seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí změnil důvod, pro který měla být společnosti Nyx System vyměřena daň odlišně od daňového přiznání. Původně tento důvod (a daňovou ztrátu) dovozoval z nepřiznání daně na ř. 3 daňového přiznání, k čemuž stěžovatelka namítala, že posuzované transakce jsou daňově neutrální. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný nově uvedl, že společnost Nyx System neprokázala přijatá plnění, kterými si snižovala vykázaná uskutečněná plnění, a také že za zdaňovací období říjen 2013 daňové přiznání vůbec nepodala, ačkoliv předtím žalovaný

pokračování

tvrdil opak. Podle stěžovatelky i po změně právního posouzení (s nímž nebyla v souladu se zákonem seznámena) nebyla prokázána žádná daňová ztráta jakožto důsledek podvodu na DPH. Sám žalovaný uvedl, že společnosti Nyx System byl vyloučen nárok na odpočet z důvodu nespolupráce v rámci vlastní daňové kontroly. Stěžovatelka namítala, že nedostatečnou procesní aktivitu společnosti Nyx System nelze bez dalšího ztotožňovat s podvodem na DPH.

[34] Nejvyšší správní soud konstatuje, že k právě shrnutým žalobním námitkám se krajský soud nijak nevyjádřil. V situaci, kdy stěžovatelka podrobně argumentovala, proč byl závěr o narušení neutrality DPH nesprávný, nelze považovat za dostatečné vypořádání dané otázky obecné shrnutí judikatury, popis řetězců identifikovaných daňovými orgány a konstatování, že chybějící daň nemusí být přesně vyčíslena, jak učinil krajský soud v napadeném rozsudku. Jak je patrné, stěžovatelka uplatňovala podstatně širší spektrum námitek. Krajský soud jistě neměl povinnost výslovně se vyjádřit ke každému dílčímu tvrzení stěžovatelky, ale nemohl zcela pominout její komplexní argumentaci, která se Nejvyššímu správnímu soudu nejeví, přinejmenším v některých bodech, jako *prima facie* irelevantní. Pro úplnost lze dodat, že žalovaný na uvedené námitky podrobně reagoval v bodech 33 až 48 vyjádření ke kasační stížnosti. Nejvyššímu správnímu soudu ale nepřísluší žalobní námitky ani argumenty žalovaného nyní hodnotit, neboť by tím *de facto* nahrazoval činnost krajského soudu, což není jeho úkolem.

[35] Stěžovatelka dále v bodech 32 až 70 žaloby rozporovala závěry žalovaného ohledně jednotlivých nestandardností, z nichž žalovaný dovozoval spáchání podvodu na DPH v identifikovaných řetězcích. Jednalo se o zvolený model obchodování, personální propojení mezi dodavatelem stěžovatelky, zjištění ke společnostem v řetězci z veřejně dostupných zdrojů, absenci písemné smlouvy, nekontaktnost dodavatelů a neplnění jejich povinností vůči správci daně, úhradu za zboží stěžovatelkou na účet odlišného subjektu (namísto společnosti Pacto), obrácený způsob úhrady za zboží u společnosti Nyx System, informace k bankovnímu účtu společnosti Pacto, zrušení a zánik dodavatelů, označení dodavatele za nespolehlivého plátce, respektive zrušení registrace k DPH, nezveřejnění účetních závěrek.

[36] Reakce krajského soudu na tyto námitky byla také poměrně strohá, byť nelze říct, že by zcela absentovala. Krajský soud poukázal především na zvolený model obchodování a ve vztahu k této okolnosti vyslovil úvahu, že nestandardní na zvoleném modelu bylo, že stěžovatelka se do obchodu s betonářskou ocelí zapojila, aniž by to pro ni mělo ekonomické opodstatnění. Stěžovatelka však v žalobě vysvětlovala, v čem byl model obchodování výhodný pro ni. Touto argumentací se krajský soud nijak nezabýval. Dále krajský soud přitakal žalovanému, že nestandardní bylo i personální propojení mezi dodavatelem a s tím spojená rezignace stěžovatelky na ověření osob, s nimiž při uzavírání obchodů jednala. K nestandardnostem krajský soud rovněž zařadil, a to bez jakéhokoliv bližšího zdůvodnění, virtuální sídla dodavatelů, neexistenci písemné smlouvy na dodání zboží, následnou nekontaktnost některých subjektů zapojených do podvodných řetězců a okolnosti týkající se bankovních účtů dodavatelů. Přinejmenším u některých z těchto okolností přitom bylo na místě alespoň stručně reagovat na žalobní námitky, které k nim stěžovatelka uplatnila. Stěžovatelka například v bodech 53 až 60 žaloby vysvětlovala, z jakého důvodu došlo k úhradě za zboží na účet odlišného subjektu (namísto společnosti

Pacto) a namítala, že obrácený způsob úhrady za zboží u společnosti Nyx System a zjištěné informace k bankovnímu účtu společnosti Pacto nemají žádnou souvislost s podvodem na DPH. Krajský soud ale k těmto námitkám v napadeném rozsudku pouze uvedl, že zmíněné okolnosti „*nejsou bez zajímavosti*“.

[37] Nejvyšší správní soud shrnuje, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů v posouzení podmínky existence daňového podvodu, a to zejména otázky, zda v řetězcích identifikovaných daňovými orgány došlo k narušení neutrality v důsledku daňového podvodu, případně zda vůbec existovaly tyto řetězce v souvislé podobě.

[38] Stěžovatelka dále namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve vypořádání žalobních námitek, kterými rozporovala existenci objektivních skutkových okolností svědčících o její možné vědomosti o účasti na daňovém podvodu, stejně jako závěrů žalovaného ohledně stěžovatelkou přijatých opatření.

[39] Ke shrnutí závěrů krajského soudu k otázce existence objektivních skutkových okolností svědčících o možné vědomosti stěžovatelky o její účasti na daňovém podvodu a k otázce stěžovatelkou přijatých opatření viz výše body [7] a [8] tohoto rozsudku.

[40] Stěžovatelka rozporovala závěry žalovaného ohledně jednotlivých objektivních okolností v bodech 71 až 146 žaloby. Jednalo se o neověřování si informací o dodavatelích, způsob realizace dodávek zboží, nestandardní průběh obchodních vztahů, způsob komunikace, absence dokumentace, nesledování kvality zboží, úhrada za zboží dodavatelům na nezveřejněné účty a rizikové jednání stěžovatelky. V bodech 147 až 157 poukazovala na přijatá opatření a v bodech 158 až 190 rozporovala závěry žalovaného týkající se přijatých opatření. Následně namítala, že na ni nelze přenášet odpovědnost za podvod za situace, kdy stát selhal ve vztahu ke skutečným daňovým dlužníkům.

[41] Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že v zásadě přisvědčuje žalovanému ve všech jím dovozených objektivních okolnostech, přičemž žalobní námitky považoval za „*obecnou názorovou polemiku vedoucí k závěru o domnělé nesprávnosti závěrů žalovaného, avšak v zásadě bez bližší relevantní argumentace*“. Následně krajský soud zdůraznil, že neověřování informací o dodavatelích je samo o sobě dostatečnou indicií, která v okamžiku sjednání či realizace obchodů mohla a měla stěžovatelku upozornit na možný podvod na DPH. Žalovaným učiněná zjištění se totiž netýkají ryze obchodních rizik (jak namítala stěžovatelka v žalobě), ale celého souboru skutečností, které měly stěžovatelku upozornit na možné nestandardní jednání. Podle krajského soudu v oblasti ověření osob jednajících za dodavatele stěžovatelka postupovala minimálně nedbale, což souvisí s tím, že stěžovatelka byla do obchodů vložena uměle. Krajský soud poukázal také na vnitřní rozpornost v argumentaci stěžovatelky. Ta na jednu stranu tvrdila, že obchody se uzavíraly v zásadě na úrovni obchodních zástupců a neexistence internetových stránek dodavatelů tak nemůže být objektivní okolností. Zároveň ale uváděla, že pro odběratele Kanerstav nebylo dosažitelné navázání obchodního vztahu s velkými dodavateli železa, což jej nutilo vyhledávat možné dodavatele zejména přes internet. Krajský soud naopak nepovažoval za vnitřně rozporný závěr žalovaného, který zpochybňoval oprávnění pana D. jednat za společnost Pacto za situace, kdy dodání zboží touto společností není sporné. Nedůvodnými

pokračování

krajský soud shledal také námitky stěžovatelky stran vytykaného způsobu komunikace a námitky týkající se absence smluvní dokumentace.

[42] Podle krajského soudu dále stěžovatelka obecně rezignovala na kontrolní mechanismy, neboť v zásadě spoléhala na ověřování všech podstatných skutečností ze strany svého odběratele. Uvedené je však výsledkem účelového zapojení stěžovatelky coby umělého článku řetězce. Skutečnost, že stěžovatelka hradila zboží na nezveřejněné účty, je pak dle krajského soudu jednak sama o sobě objektivní okolností, jednak svědčí o nulové obezřetnosti stěžovatelky a nepřijetí rozumných opatření k zamezení účasti na podvodu.

[43] Krajský soud tak spíše, než aby výslovně reagoval na jednotlivé námitky stěžovatelky, postupoval tím způsobem, že proti uplatněným žalobním námitkám postavil vlastní ucelený argumentační systém. Takový postup je obecně přípustný, navíc při posuzování splnění podmínky existence objektivních okolností svědčících o tom, že daňový subjekt měl a mohl vědět o účasti na podvodu, nelze jednotlivé okolnosti vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti. Krajský soud tak nebyl povinen vyvracet každé dílčí alternativní vysvětlení ohledně jednotlivých objektivních okolností předkládaných stěžovatelkou. Jak dovozuje judikatura Nejvyššího správního soudu, k odepření nároku na odpočet daně postačí, pokud je prokázáno, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě vymezených objektivních okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zasažení podvodem na DPH (viz např. bod 35 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43, ve věci *R – Finance*). Zda lze takový závěr učinit i v nyní posuzovaném případě je však již otázkou hodnocení věci samé, což Nejvyššímu správnímu soudu nyní nepřísluší s ohledem na nepřezkoumatelnost závěrů krajského soudu o vlastní existenci daňového podvodu.

[44] Nejvyšší správní soud nicméně zdůrazňuje, že i v případě, kdy krajský soud proti uplatněným žalobním námitkám postaví vlastní ucelený argumentační systém, musí být z odůvodnění jeho rozsudku měl být zřejmý jeho postoj alespoň k hlavním argumentům účastníků. V nyní posuzovaném případě přitom krajský soud zcela pominul některé podstatné námitky stěžovatelky. Stěžovatelka například namítala, že měla z obchodů přiměřený zisk (a zvolený model obchodování tak byl oboustranně výhodný jak pro stěžovatelku, tak pro společnost Kanerstav), že v rozhodném období nebylo ze strany správce daně nijak sankcionováno, pokud příjemce zdanitelného plnění uhradil úplatu za toto plnění na jiný než zveřejněný účet, či že žalovaný neprokázal nestandardnosti v obchodování, neboť nevedl dokazování za účelem objasnění, jak obchody v daném odvětví obvykle probíhají. Nejvyšší správní soud nijak nepředjímá svůj náhled na věcné hodnocení závěru krajského soudu, že stěžovatelka měla a mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Má-li však tento závěr obstát při případném budoucím kasačním přezkumu, měl by krajský soud přinejmenším doplnit svou argumentaci o reakci na tyto výhrady stěžovatelky.

[45] Vzhledem k tomu, že shledal důvodnou již námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, mohl se Nejvyšší správní soud zabývat **ostatními kasačními námitkami** uplatněnými stěžovatelkou jen v omezeném rozsahu.

[46] Nejvyšší správní soud se nemůže za této situace vyjadřovat k meritu věci, tedy k námitkám ohledně otázky, zda byly splněny podmínky pro odeprání nároku stěžovatelky na odpočet daně z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu.

[47] Stěžovatelka dále namítla, že v důsledku nezákonného postupu žalovaného, který neumožnil její účast u výslechu svědků K. a B., nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že jeho zrušující rozsudek č. j. 22 Af 2/2018-109 nevázal žalovaného (a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu citovanou krajským soudem v napadeném rozsudku ani vázat nemohl) tím, jaký důkaz má být proveden, ale pouze tím, jaké skutečnosti by měly být prokazovány. Provedení opětovného výslechu svědků K. a B. bylo objektivně nemožné z důvodu jejich úmrtí. Žalovaný proto postupoval správně, jestliže vyhodnotil, zda obстоjí závěr o existenci objektivních okolností svědčících o tom, že stěžovatelka mohla a měla vědět o podvodu na DPH, i při odhlédnutí od těch okolností, k nimž měli být svědci opětovně vyslechnuti. Neplatí tedy, že by důsledkem předchozího procesního pochybení žalovaného v kombinaci s úmrtím svědků měl být automaticky úspěch stěžovatelky ve věci samé. Nejvyšší správní soud ovšem nemůže nyní hodnotit, zda daňové orgány i bez provedení opětovného výslechu svědků K. a B. prokázaly, že stěžovatelka mohla a měla vědět o podvodu na DPH. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelka navrhovala výslechy daných svědků pouze k prokázání způsobu uzavírání obchodních případů, až v kasační stížnosti nově uvedla další skutečnosti, které údajně mohly být výslechy svědků zjištěny (jak správně upozornil žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti).

[48] Stěžovatelka dále namítla libovůli v postupu správce daně spočívající v tom, že na podkladě totožného skutkového stavu dospěl k nedůvodně rozdílným závěrům u stěžovatelky a u jejího odběratele. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se touto otázkou zabýval nedostatečně. V obecné rovině lze krajskému soudu přisvědčit v tom, příslušní správci daně mohou zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40, ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, ve věci *Dominotrans Opava*, a ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020-35, ve věci *VHS-ROPA*). K tomuto obecnému konstatování však krajský soud již jen dodal, že odlišné závěry daňových orgánů učiněné ve vztahu ke společnosti Kanerstav nemohou mít bez dalšího vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Krajský soud tak zcela pominul, že stěžovatelka poukazovala na konkrétní závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole vedené u společnosti Kanerstav a namítala, že stěžovatelka a společnost Kanerstav jednaly při pořízení zboží ve shodě a v posuzovaném období měly stejnou jednatelku. Na tyto námitky krajský soud nijak nereagoval.

[49] Kasační námitku, že daňové orgány zamlčely výsledky prověřování věci v trestním řízení, Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou. Usnesení Policie ČR, na které stěžovatelka nyní odkazuje, je součástí spisového materiálu správce daně. Žalovaný se jím ale v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nemusel blíže zabývat, neboť stěžovatelka na ně v daňovém řízení nijak nepoukázala. Jak navíc konstantně judikuje Nejvyšší správní soud, svět daňového a trestního práva je do značné míry oddělený, postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně v daňovém řízení se tak nepodmiňují (viz např. výše

pokračování

citované rozsudky ve věci *VHS-ROPA* a ve věci *Dominotrans Opava*). Například v rozsudku ze dne 18. 10. 2021, č. j. 5 Afs 199/2020-39, ve věci *ŠIC*, Nejvyšší správní soud výslovně uzavřel, že usnesení o odložení trestního stíhání nemá na daňové řízení žádný vliv.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu zde uvedeným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. září 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu