

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **KRPOL s.r.o.,** se sídlem náměstí Svobody 93/22, Brno, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2015, č. j. 32490/15/5300-22441-711514, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2017, č. j. 31 Af 64/2015 - 66,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2017, č. j. 31 Af 64/2015 - 66, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 6. 10. 2015, č. j. 32490/15/5300-22441-711514, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **24 456 Kč**, k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, a to **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2] Předmětem sporu je nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za pořízení zboží (tahače Man, cisternového návěsu Schwarzmüller, vozu Renault a několika návěsů Schmitz) ve zdaňovacích obdobích říjen 2013 (342 300 Kč) a listopad 2013 (118 860 Kč). Veškeré zboží stěžovatelka prokazatelně pořídila od společnosti ALS BUILDING, s. r. o. (dále jen „Als Building“), která toto zboží pořídila od společnosti TAX-TECH EU, s. r. o. (dále jen „Tax Tech“.) Dle závěrů všech orgánů se stěžovatelka nakoupením uvedeného zboží účastnila řetězce zatíženého podvodem na DPH, o kterém měla nebo mohla vědět.

[3] K objektivní stránce věci, tedy, zda došlo k situaci, kdy jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění, odkázal krajský soud zejména na bod 24 žalobou napadeného rozhodnutí.

[4] Konstatoval, že dle žalovaného společnost Tax Tech podala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období říjen roku 2013 dne 30. 12. 2013 a za zdaňovací období listopad roku 2013 dne 2. 2. 2014. Na základě těchto podaných přiznání byla správcem daně učiněna výzva k odstranění pochybností, na kterou uvedená společnost nijak nereagovala, nepředložila správci daně žádné důkazní prostředky ani účetnictví, ani neposkytla správci daně žádná vysvětlení. Nereagovala ani na sdělení výsledků postupu k odstranění pochybností. Správce daně proto vyměřil této společnosti daň ve výši 0 Kč. Jelikož byla společnosti za uvedená zdaňovací období z důvodu, že v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v daňových přiznáních, vyměřena nulová daňová povinnost, žalovaný i krajský soud konstatovali, že uvedená společnost neodvedla daň z prodeje zboží obchodovaného v rámci daného řetězce.

[5] Žalovaný v průběhu daňového řízení prokázal, a je to ostatně nesporné také z údajů zapsaných ve veřejném rejstříku (srov. zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, ve znění pozdějších předpisů), že společnosti v řetězci byly personálně propojeny.

[6] Od 25. 1. 2008 do 30. 6. 2010 byl jednatelem společnosti Tax Tech Ladislav Kocián a od 30. 5. 2011 do 16. 5. 2013 Jaroslav Markreiter. V období od 25. 1. 2008 do 30. 6. 2010 byli společníky L. Kocián a J. Markreiter a od 30. 6. 2010 do 16. 5. 2013, Markreiter. Ke dni 16. 5. 2013 byl jako jednatel a jediný společník zapsán Ivan Stryzhak, ukrajinský občan; na adrese jeho trvalého pobytu bylo provedeno správcem daně místní šetření (úřední záznam č. j. 3011074/14/3001-05401-705107), přičemž bylo zjištěno, že uvedená osoba na dané adrese již asi rok nebydlí a odstěhovala se neznámo kam. Před správcem daně zastupoval společnost Tax Tech na základě generální plné moci ze dne 19. 4. 2013 J. Markreiter.

[7] J. Markreiter je od 17. 9. 2011 zapsán ve slovenském obchodném registru jako jediný společník společnosti CB Trade group s.r.o., se sídlem Ružová dolina 6, 821 08 Bratislava, Slovenská republika, IČ: 43939856, která je od 3. 10. 2013 vlastníkem 20 % obchodního podílu stěžovatelky. J. Markreiter byl dále ke dni 3. 10. 2014 zapsán jako jednatel stěžovatelky a ve funkci nahradil L. Kociána, který byl jednatelem stěžovatelky od 10. 9. 2013. K jednání před správcem daně byl J. Markreiter oprávněn na základě udělené plné moci ze dne 6. 1. 2014. J. Markreiter byl od 24. 3. 2014 oprávněn jednat před správcem daně rovněž za společnost Als Building. Správce daně též z vlastní činnosti zjistil, že J. Markreiter je jednatelem více obchodních společností, ve kterých byl většinou jako

předchozí jednatel angažován L. Kocián (společnosti TEREO plus s.r.o., TELEMACHOS s.r.o., MARKO trans s.r.o.).

[8] Krajský soud měl za jednoznačně prokázané, že stěžovatelka byla personálně propojena se společností Tax Tech prostřednictvím J. Markreitera, který je jediným společníkem společnosti CB Trade group s.r.o., přičemž tato společnost je od 3. 10. 2013 zapsána v obchodním rejstříku jako vlastník 20% obchodního podílu stěžovatelky. Z vyjádření J. Markreitera do protokolu č. j. 2467778/1413002-05401-711521 vyplývá, že kromě zastupování všech společností v řetězci rovněž předával zboží za společnost Als Building stěžovatelce.

[9] Stěžovatelka zjevně disponovala vědomostmi o situaci společnosti Tax Tech, což kromě výše uvedeného plyne i z obsahu odpovědí J. Markreitera na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností (č. j. 3643183/14 a č. j. 3642917/14), kde například uvádí, že společnost Als Building uhradila své závazky vůči společnosti Tax Tech prostřednictvím účtu PROMOX s.r.o. na základě vzájemné dohody. Sama rovněž uvedla, že již dříve bylo u Tax Tech vedeno trestní řízení a že jí uplatněný odpočet za zboží pořízené od Tax Tech nebyl správcem daně uznán, čímž započaly její finanční problémy.

[10] Dle soudu je proto zcela zřejmé, že stěžovatelka byla obeznámena s chodem a finanční situací společnosti Tax Tech. Z uvedeného vyplývá, že si musela být vědoma rizikovosti celé transakce, a přesto se jí zúčastnila.

[11] Za další nestandardnost soud považoval skutečnost, že stěžovatelka nehradila zboží na účet dodavatele Als Building zveřejněný správcem daně dle § 98 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), způsobem umožňujícím dálkový přístup, ale na bankovní účet subjektu stojícího zcela mimo daný řetězec – společnosti PROMOX s.r.o. Stěžovatelka měla přistoupit k postupu dle § 109a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, za poskytovatele zdanitelného plnění uhradit daň sama, protože věděla o exekuci vedené na majetek Als Building (odpověď na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, č. j. 3643183/14 a č. j. 3642917/14) i o předchozím trestním řízení vedeném u společnosti Tax Tech a finanční situaci této společnosti.

[12] Nestandardní je také ten fakt, že ačkoliv uskutečnila obchody poměrně značné hodnoty krátce poté, kdy došlo ke změně nového jednatele a společníka, neměla k těmto obchodním transakcím vypracován žádný podnikatelský záměr. Z vyjádření do protokolu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1512801/14/3001-05406-708564, vyplývá, že stěžovatelka vytvořila pouze kalkulace, které se zavázala správci daně předložit do dne 16. 4. 2014, což však neučinila.

[13] Předložené kupní smlouvy týkající se nákupu fakturovaného zboží jsou formulovány velmi povrchně, ačkoli předmětem koupě je zboží v hodnotě několika set tisíc korun českých. Uvedené smlouvy obsahují toliko vymezení předmětu smlouvy, kupní cenu, okamžik přechodu vlastnického práva, prohlášení kupujícího, že byl seznámen s technickým stavem zboží a zboží převzal, a kusé ustanovení týkající se možnosti odstoupit od smlouvy. Ve smlouvách zcela absentují např. ustanovení upravující zajištění závazku či záruku za vady zboží nebo ustanovení upravující platební podmínky, což je také v obchodním styku při takovémto typu transakcí zcela neobvyklé. Všechny výše uvedené

okolnosti, ač nemusí být každá sama o sobě v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu prokazují, že stěžovatelka musela vědět o svém zapojení do podvodu na DPH.

[14] Pro úplnost soud uvedl, že pro posuzovanou věc je zcela nerozhodné, od koho společnost Tax Tech nakoupila zboží, protože právě tato společnost je tou, u které byl započat podvod na dani, přičemž však soud též zdůraznil, že dodavatelka společnost CB Trade group s.r.o., která zboží pořídila od společnosti TEREO plus s.r.o., tak i právě společnost TEREO plus s.r.o., jsou personálně propojeny se stěžovatelkou, a to jednak v osobě J. Markreitera, tak dokonce v případě společnosti CB Trade group s.r.o. i majetkoprávně. Jinými slovy řečeno, stěžovatelka získala v řetězci zboží od CB Trade group s.r.o., která je z 20 % vlastníkem obchodního podílu stěžovatelky.

[15] Žalovaný řádně na základě objektivních okolností prokázal, že účelem dotčených plnění bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[16] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká nesprávné právní posouzení věci spočívající v tom, že finanční orgány neprokázaly existenci chybějící daně, resp. na tuto povinnost zcela rezignovaly.

[17] Nezbytnou podmínkou, aby byla dána odpovědnost daňového subjektu za neodvedení DPH ze strany obchodního partnera, je v odběratelsko-dodavatelském řetězci úmyslně způsobená daňová ztráta na státním rozpočtu. Jinými slovy musí dojít k porušení daňové neutrality a neodvedení DPH s cílem získat neoprávněné zvýhodnění v podobě následného uplatnění odpočtu. Správce daně je povinen identifikovat alespoň základní skutkové okolnosti daňového podvodu, přičemž za dostatečné rozhodně nelze považovat konstatování, že u určitého subjektu nebylo pro jeho nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti (viz rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, a ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 30).

[18] V projednávané věci je jedinou okolností, ze které je dovozován podvod na DPH, pasivita společnosti Tax Tech v rámci postupu k odstranění pochybností ohledně údajů v podaných přiznáních k DPH, a v tomto důsledku vyměření nulové daňové povinnosti. Výsledek tohoto řízení nelze přičítat k tíži stěžovatelky, neboť je důsledkem procesní pasivity Tax Tech, a nesvědčí existenci daňového podvodu. Nestandardnost obchodních transakcí či nepřiměřenost přijatých opatření je možné posuzovat až následně, protože tyto souvisejí se subjektivní stránkou případného daňového podvodu [viz rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 170/2016 – 30 (pozn. NSS – správně ze dne 5. 10. 2016)].

[19] Daňová správa má tendenci označovat za podvody ty situace, kdy není schopna znevěrohodnit přijetí plnění od deklarovaného dodavatele a vystačí si buď s nekontaktností dodavatele, či se skutečností, že někde v řetězci dodavatelů mnoho kroků před transakcí došlo k daňovému úniku. V projednávané věci s nekontaktním subjektem stěžovatelka vůbec nejednala a kontumační výsledek jeho vyměřovacího řízení nemůže svědčit podvodu na DPH. Objektivní okolnosti týkající se podvodu na DPH musí být vztaženy výlučně na transakci mezi daňovým subjektem a jeho přímým dodavatelem nebo odběratelem.

[20] Stěžovatelka obsáhle cituje z judikatury Soudního dvora Evropské Unie týkající se zneužívajících praktik (viz např. rozsudek ze dne 21. 2. 2006 ve věci *Halifax plc*, C-255/02 a další).

[21] V části IV. kasační stížnosti vytýká krajskému soudu, že neprovedl ani neodůvodnil, proč neprovedl jí navrhovaný důkaz, tj. podklady k DPH Als Building, kterými hodlala prokázat splnění daňových povinností svého dodavatele. Tím zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka v této souvislosti obsáhle cituje z judikatury Ústavního a Nejvyššího správního soudu zabývající se opomenutými důkazy.

[22] S ohledem na uvedené navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[23] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný rekapituluje žalobní námitky a odkazuje na odůvodnění krajského soudu, se kterým se zcela ztotožňuje. Připomíná, že chybějící daň byla identifikována u společnosti Tax Tech, která z pořízení zboží obchodovaného v řetězci neodvedla daň na výstupu.

[24] Tvrzení, že objektivní okolnosti týkající se podvodu na DPH musí být vztaženy výlučně na transakci mezi daňovým subjektem a jeho přímým dodavatelem nebo odběratelem neodpovídá judikatuře Soudního dvora ani judikatuře NSS. Jde o takové okolnosti, o kterých účastník věděl a které nejsou pro obchodní vztahy obvyklé a svou nestandardností by měly vzbuzovat vyšší míru obezřetnosti.

[25] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[26] V replice stěžovatelka opakuje svoji kasační argumentaci s důrazem na skutečnost, že výsledek postupu k odstranění pochybností u Tax Tech nelze považovat za objektivní realitu s negativními důsledky pro třetí subjekt. Údajná daňová ztráta je fakticky vytvořena finančními orgány nikoli postupem daňového subjektu. Za daňový podvod nelze považovat správcem daně upravený výsledek daňové povinnosti. Stanovení nulové daňové povinnosti nemůže mít vliv na povahu jednotlivých transakcí v době jejich provedení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem [§ 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Na základě kasační stížnosti přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[28] Za zásadní nesouhlas s posouzením krajského soudu i žalovaného lze označit nedostatek odůvodnění vztahující se k identifikaci daňového podvodu, tedy k chybějící dani v řetězci, resp. vzniku daňové ztráty. Deficity či vady v postupu krajského soudu se dále týkají opomenutí stěžovatelkou navrhovaných důkazů.

[29] Judikatura Soudního dvora podvodem na DPH označuje zejména situace, v nichž 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 [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 & Excese*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483 (dále jen „věc Optigen"), 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, Sb. rozh. s. I-6161), a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid,* C-80/11 a C-142/11]. Za takového stavu je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce.

[30] Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost subjektu uplatňujícího odpočet daně o daňovém podvodu. Ve věci *Optigen* je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně 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 totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006 ve věci Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008 ve věci Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I 771, bod 23).

[31] Ze správního spisu je zřejmé a mezi stranami je nesporné, že Tax Tech za posuzovaná zdaňovací období daň na výstupu z plnění uskutečněných ve prospěch Als Building přiznala. Z odůvodnění žalobou napadených platebních výměrů se podává, že Als Building z takto pořízeného zboží uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu a zdanila uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch stěžovatelky. Uskutečnění zdanitelných plnění od Tax Tech pro Als Building následně nebylo z důvodu pasivity Tax Tech správcem daně uznáno a k porušení neutrality došlo uplatněním odpočtu společností Als Building. Žalovaný i správce daně prvního stupně shodně uvádějí, že stěžovatelka ve vztahu k pořízení zboží od Als Building splnila formálně právní i hmotně právní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně, ten ji však byl odepřen z důvodu podvodu na DPH, o kterém mohla nebo měla vědět. Tímto podvodem je neodvedení daně společností Tax Tech.

[32] Nejvyšší správní soud z obsahu napadeného rozsudku i z obsahu rozhodnutí žalovaného ověřil, že podvod, resp. chybějící daň v řetězci je odůvodněna následovně *„společnost Tax Tech podala daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2013 dne 30. 12. 2013 a za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2013 dne 2. 2. 2014. Na základě těchto podaných přiznání byla správcem daně učiněna výzva k odstranění pochybností, na kterou uvedená společnost nijak nereagovala, nepředložila správci daně žádné důkazní prostředky ani účetnictví, ani neposkytla správci daně žádná vysvětlení. Nereagovala ani na sdělení výsledků postupu k odstranění pochybností. Správce daně proto vyměřil této společnosti daň ve výši 0 Kč. Jelikož byla Tax Tech za uvedená zdaňovací období z důvodu, že v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno ohledně skutečností uvedených v daňových přiznáních, vyměřena nulová daňová povinnost, lze konstatovat, že uvedená společnost neodvedla daň z prodeje zboží obchodovaného v rámci daného řetězce*."

[33] Soud těmto úvahám vůbec nerozumí, není mu zřejmé, jakou daň v řetězci správce daně a krajský soud považují za DPH na výstupu, která nebyla v rozporu se zákonem odvedena do státního rozpočtu.

[34] Jestliže správce daně společnosti Tax Tech za zdaňovací období říjen a listopad roku 2013 nevyměřil v souvislosti se zbožím obchodovaným v posuzovaném řetězci na výstupu žádnou dlužnou daňovou povinnost, ale nulovou daňovou povinnost, protože Tax Tech deklarovaná plnění vůči Als Building v důsledku své pasivity neprokázala, současně tím rozhodl, že Als Building nemá nárok na odpočet daně z důvodu neuskutečnění přijatého plnění a Tax Tech za uvedená zdaňovací období nemá v souvislosti se spornými obchodními transakcemi žádnou daňovou povinnost. Logicky tedy státnímu rozpočtu v souvislosti s těmito transakcemi žádnou daň na výstupu nedluží.

[35] V odůvodnění napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného se sice stále opakuje, že stěžovatelka měla o skutečnosti, že Tax Tech neodvede daň na výstupu, vědět, nicméně vyměřovací řízení u této společnosti výslednou dlužnou daní na výstupu zjevně neskončilo. Není zřejmé o jakou dlužnou DPH, resp. daňový únik v podobě chybějící DPH na výstupu, tak v souvislosti s odepřením nároku na odpočet daně u stěžovatelky jde.

[36] Pro úplnost soud uvádí, že z odůvodnění žalovaného není zřejmé ani to, podle jakého ustanovení zákona mohl správce daně na základě podaného přiznání, ve kterém byla vyčíslena daň na výstupu, vyměřit Tax Tech pouze z důvodu její nekontaktnosti daň ve výši nula. I při úvaze, že Tax Tech z důvodu své pasivity ve vyměřovacím řízení neprokázala uskutečnění žádných zdanitelných plnění na výstupu a správce daně nemá žádné indicie, že k uskutečnění plnění došlo, stále chybí dlužná daň na výstupu (uskutečnění deklarovaných plnění mezi Tax Tech a Als Building se neprokázalo, proto je výslednou povinností nula). Za situace, kdy žalovaný současně v bodu 20 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že stěžovatelka ve vztahu k pořízení zboží od Als Building splnila formálně právní i hmotně právní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně, není zřejmé, na základě jakých důvodů byl stěžovatelce nárok na odpočet daně odepřen.

[37] K bližšímu pochopení předestřených rozporných úvah žalovaného NSS vyžádal od žalovaného vyměřovací spis Tax Tech za shora uvedená zdaňovací období. Z tohoto spisu však žádné jiné, než shora uvedené okolnosti nebyly zjištěny. NSS tedy neměl důvod k nařízení ústního jednání a provádění dokazování tímto spisem.

[38] Soud připomíná, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno,

již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení.

[39] V projednávané věci byl tedy správce daně povinen prokázat, že v řetězci existuje daň související s uskutečněním plnění v řetězci, která měla být po právu odvedena do státního rozpočtu, odvedena nebyla a o tomto neodvedení stěžovatelka měla nebo mohla vědět, a to v době, kdy do obchodních transakcí vstupovala. Rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného jsou z hlediska existence chybějící daně a jejího neodvedení do státního rozpočtu vnitřně rozporná a také nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

[40] Nad rámec rozhodovacích důvodů soud uvádí, že se stěžovatelkou lze v obecné rovině souhlasit, že při standardních obchodních operacích není dost dobře možné předvídat výsledek postupu k odstranění pochybností u jiného daňového subjektu. Toto tvrzení však neplatí v obchodním řetězci, u kterého jeho účastníci věděli nebo mohli vědět, že DPH odvedena nebude. Většinou lze v těchto případech naopak předpokládat, že ten článek řetězce, který podvod na DPH uskutečnil, následně zmizí a nebude se správcem daně spolupracovat.

[41] Je pravdou, že dle závěrů uvedených ve věci sp. zn. 6 Afs 130/2014 pouhá nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neuhrazením příslušné DPH nepostačuje ke spolehlivému závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu. Jinými slovy, i kdyby byla plátci v řetězci vyměřena dlužná daňová povinnost na výstupu, která zůstane neuhrazena, nelze uplatnění nároku na odpočet dalším plátcem v řetězci hodnotit pouze v kontextu jednání jeho dodavatele (viz také rozsudek Soudního dvora ve věci *Optigen*).

[42] Účast, resp. vědomí stěžovatelky o daňovém podvodu, však v projednávané věci nebyla dovozována z nekontaktnosti Tax Tech, ale zejména z personálního propojení všech společností, vědomosti stěžovatelky o trestním řízení a finančních potížích Tax Tech, finančních potížích Als Building a úhrady daně prostřednictvím neregistrovaného účtu PROMOX s.r.o., jakož i dalších okolností. Tyto okolnosti však nejsou předmětem kasačních námitek.

[43] S ohledem na skutečnost, že nejen rozhodnutí krajského soudu, ale zejména rozhodnutí žalovaného trpí zásadním deficitem v podobě identifikace chybějící daně v řetězci, musí být obě rozhodnutí zrušena pro nepřezkoumatelnost. Namítaným neprovedením navrhovaných důkazů krajským soudem se proto NSS pro nadbytečnost nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1, větou první před středníkem s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. S ohledem na to, že v posuzovaném případě byly již v řízení před krajským soudem dány důvody pro to, aby bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, nevrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí nemohl učinit nic jiného, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[45] O věci rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 2, věty první, s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[46] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[47] Při rozhodování o náhradě nákladů řízení vychází soudní řád správní z celkového úspěchu ve věci. Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, neboť rozsudek krajského soudu i napadené rozhodnutí žalovaného byly zrušeny, a proto jí Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému.

[48] Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč). Zástupce stěžovatelky v řízení o žalobě před krajským soudem (společnost UNTAX, s. r. o.) učinil celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“)] a dvě písemná podání ve věci samé – žaloba a replika k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]. S ohledem na obsah repliky (založené na č. l. 41 soudního spisu) nepovažuje Nejvyšší správní soud repliku za úkon, za který by stěžovatelce náležela náhrada nákladů řízení. Obdobně za úkony, za které by stěžovatelce náležela náhrada nákladů řízení, NSS nepovažuje návrhy důkazních prostředků, které byly podány krajskému soudu samostatně (po podání žaloby).

[49] V řízení před Nejvyšším správním soudem učinil zástupce stěžovatelky dva úkony právní služby, kterými jsou dvě písemná podání ve věci samé – kasační stížnost a replika k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) AT]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci stěžovatelky mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 AT], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 AT. Za jeden úkon právní služby proto náleží 3 400 Kč. Celkem tedy náklady zastoupení za 4 úkony právní služby činí 13 600 Kč. Zástupci stěžovatelky doložili osvědčení o registraci k DPH. K nákladům řízení o žalobě a o kasační stížnosti se tedy přičítá DPH ve výši 2 856 Kč. Celková částka za řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem činí 24 456 Kč.

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

V Brně dne 18. října 2018

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu