ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **PREMIE group, s. r. o. v likvidaci,** se sídlem Dolní náměstí 309, Vsetín, zastoupená JUDr. Nikolou Jílkovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Drobného 324/72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2019, č. j. 15929/19/5300-21441-712599, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 5. 2020, č. j. 22 Af 27/2019 - 83,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 5. 2020, č. j. 22 Af 27/2019 - 83, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období září až prosinec 2013, leden až září 2014, listopad až prosinec 2014 a leden až duben 2015. Správce daně žalobkyni neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v případě přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů A. M. invest s. r. o., SELVI GROUP s. r. o., GULLRES s. r. o., Krajon Trade s. r. o., FOODSTAR, s. r. o., Brněnská produkční s. r. o., AGENTURA SIRIUS, s. r. o. a LTSB CENTRUM s. r. o. s předmětem plnění *pronájem reklamních ploch a reklamních služeb*. Stalo se tak v důsledku prokázání účasti žalobkyně na podvodném jednání na dani z přidané hodnoty, o němž mohla a měla vědět.

[2] Podle žalovaného sama žalobkyně navazovala kontakty a jednala s prvotními články obchodních řetězců. Posléze však přistupovala ke kontraktaci s prostředními články

řetězců, namísto přímého kontaktu s majiteli reklamních ploch. Žalobkyně měla reklamní plochy navíc dříve pronajaty přímo od prvotních článků jednotlivých řetězců. Nebrala v potaz indicie o možné nesolidnosti svých dodavatelů ani jejich personální propojení. Žalobkyně tolerovala neplnění smluvních ujednání v celé šíři a podle žalovaného účelově koordinovala uzavírání smluv napříč obchodními řetězci. Konečně nelze opomenout ani citelné (v některých případech více než padesátinásobné) navýšení cen přijatých plnění. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry potvrdil.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud shledal, že ústní jednání, která správce daně vedl se třetími osobami, nebylo možné podřadit pod úkony v rámci vyhledávací činnosti. Postup správce daně vybočil z mezí § 78 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Vadný postup bylo možné zhojit, pokud by žalobkyně měla možnost se ústních jednání zúčastnit. Nápravu však nebylo možné zjednat tím, že správce daně třetí osoby následně vyslechl jako svědky, a to ani tehdy, stalo-li se tak za přítomnosti žalobkyně. Soud dále dovodil, že daňové orgány nesprávně identifikovaly chybějící daň ve vztahu k některým dodavatelům žalobkyně, případně jiným článkům obchodního řetězce. Neodvedení daně některými z dodavatelů samo o sobě nesvědčí o existenci podvodu. Správce daně ani žalovaný neoznačili závažné okolnosti nasvědčující tomu, že transakce jsou zatíženy podvodem. Závěrem soud poukázal na nezákonnost výzev, jimiž správce daně vyzýval daňový subjekt ke splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně a k prokázání toho, že žalobkyně přijala opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Podle stěžovatele není správce daně výkonem vyhledávací činnosti omezen v úkonech prováděných v rámci zahájeného řízení. Je oprávněn provádět vyhledávací činnost v průběhu zahájeného řízení i mimo jakékoliv řízení, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Vysvětlení podaná v rámci vyhledávací činnosti jsou vhodným nástrojem k zisku informací, avšak sama o sobě nemohou být důkazním prostředkem. Jelikož vysvětlení nelze ztotožňovat se svědeckou výpovědí, žalobkyně nebyla a ani nemohla být zkrácena na právech plynoucích z § 96 odst. 5 daňového řádu, nebyla-li u podání vysvětlení přítomna. Provedení nezbytných vysvětlení nebrání tomu, aby správce daně následně dané osoby vyslechl jako svědky a případně se jich dotazoval na stejné skutečnosti (nadto s odstupem několika let, jak tomu bylo v tomto případě). Za nepřípadnou stěžovatel označil výtku krajského soudu, že skutečnosti, které správce daně zjišťoval při vyhledávací činnosti, byly konkrétní, a proto byl jeho postup nezákonný. Opačný požadavek, tedy aby zjištění při podaných vysvětleních byla pouze obecná, postrádá oporu v zákoně.

[5] Stěžovatel má tedy za to, že žalobkyně nemohla být postupem správce daně zkrácena na procesních právech. Za stěžejní označil skutečnost, že správce daně následně provedl výslechy svědků v souladu s § 96 daňového řádu. Tyto výslechy by zhojily případnou nezákonnost ústních jednání. Krajský soud stěžovateli vytýká, že se správce daně prostřednictvím výslechů třetích osob jako svědků snažil legitimizovat informace,

které dříve nezákonně získal pomocí podaných vysvětlení. Vysvětleními získanými v rámci vyhledávací činnosti si správce daně teprve „zpracovával předběžný obraz“, což je smyslem a účelem vyhledávací činnosti. Dospěl-li pak k závěru, že některé zjištěné skutečnosti lze využít při dokazování, správně poté vyslechl tyto osoby jako svědky. Stěžovatel se vyjádřil také ke konkrétním osobám, s nimiž správce daně jednal jako se třetími osobami (J. S., M. B., Š. O., Ing. L. S.; pana S. a paní B. správce daně následně vyslechl jako svědky).

[6] Stěžovatel dále shrnul judikaturu týkající se vymezení podvodu na DPH. Konkrétně se vyjádřil k narušení neutrality daně v posuzovaném případě, a to ve vztahu ke společnostem SELVI GROUP s. r. o., A. M. invest s. r. o., MAX LEVEL s. r. o., FOODSTAR, s. r. o., Brněnská produkční s. r. o. a LTSB CENTRUM s. r. o. Stěžovatel se domnívá, že daňové orgány své důkazní břemeno ohledně prokázání podvodu na DPH včetně chybějící daně unesly. Rovněž prokázaly, že se žalobkyně zapojila do obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH, o kterém musela, resp. měla a mohla vědět.

[7] Stěžovatel se vyjádřil také k tvrzené nezákonnosti výzev k prokázání skutečností. Správce daně v první fázi v rámci jednotlivých obchodních řetězců žalobkyni vyzýval k prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele a k prokázání použití přijatého plnění v rámci její ekonomické činnosti, neboť mu v tomto směru vznikly pochybnosti. Následně žalobkyni informoval o tom, že má splnění hmotněprávních i formálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně za prokázané. Posléze žalobkyni vyzval, aby prokázala přijetí opatření potřebných k zamezení své účasti na podvodu, a seznámil ji s nestandardními podmínkami šetřených obchodních transakcí.

[8] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že správce daně nejprve svědky telefonicky předvolal v rámci již probíhající daňové kontroly a „předvyslechl“ je bez její účasti, případně provedl jejich výslech formou kladení otázek v rámci formálně označeného místního šetření či dožádání, aniž o provedení výslechů vyrozuměl žalobkyni a umožnil jí účast při nich. Stěžovatel nyní tyto postupy souhrnně označuje jako „podání vysvětlení“, ačkoliv se zjevně jednalo o výslechy osob provedené mimo institut výslechu svědka, jimž správce daně kladl obdobné otázky opakovaně. Nezbytnost ve smyslu § 78 odst. 3 písm. d) daňového řádu je třeba vykládat restriktivně. Žalobkyně souhlasí s krajským soudem v tom, že správce daně obešel institut bezprostřední svědecké výpovědi, jíž má daňový subjekt právo být osobně účasten. Správce daně navíc „předvýslechy“ svědků prováděl v průběhu daňové kontroly, při níž se uplatní speciální právní úprava ve vztahu k úkonům v rámci vyhledávací činnosti.

[9] Žalobkyně dále zdůraznila rozpor postupu správce daně se základními zásadami správy daní. Narušení neutrality daně automaticky nezakládá závěr o existenci podvodu, nýbrž je pouze jedním z předpokladů pro něj. Správce daně v jejím případě nesprávně identifikoval chybějící daň. Správce daně musí prokázat, že vyvinul vlastní snahu ověřit plnění i dalšími způsoby. Jen proto, že zapojené společnosti nejsou kontaktní, nelze automaticky označit všechna plnění za fiktivní. Žalobkyně neměla přístup k podkladům, které se navíc ani netýkají přímo plnění mezí ní a jejím dodavatelem. V této souvislosti odkázala na judikaturu Soudního dvora EU. Žalobkyně se s krajským soudem ztotožnila také v otázce nezákonnosti výzev.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je důvodná.

III. a) Vysvětlení v rámci vyhledávací činnosti

[11] Podle § 78 odst. 3 písm. d) daňového řádu správce daně v rámci vyhledávací činnosti mj. *opatřuje nezbytná vysvětlení*. Na toto ustanovení navazuje § 79 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem*. Podle odst. 3 téhož ustanovení *podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek*.

[12] O zákonném zákazu použití vysvětlení v procesu dokazování není pochyb. Zákaz má zabránit tomu, aby daňové orgány obcházely proces dokazování a krátily práva daňových subjektů. Postup při podání vysvětlení totiž neskýtá záruky, že vysvětlení obsahuje pravdivé údaje a že třetí osoba záměrně nezamlčela další informace, které mohou být pro věc podstatné. Není-li daňový subjekt přizván k podání vysvětlení, nemůže ani ovlivnit jeho obsah doplňujícími otázkami. Podání vysvětlení proto nemůže nahradit svědeckou výpověď; jedině té lze přiznat relevanci důkazního prostředku. Svědecká výpověď by tak v rámci vyhledávací činnosti měla mít přednost (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 - 52). Ústavní soud v této souvislosti v nálezu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, shodně konstatoval, že *„jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jí známy* (...), *jedná se zjevně o výslech svědka. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito* (...) *úkony, nýbrž musí přihlédnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.“*

[13] Hlavní rozdíl mezi podáním vysvětlení a svědeckou výpovědí spočívá v tom, že k podání vysvětlení dochází zejména mimo daňové řízení, zatímco svědecká výpověď se uskutečňuje v rámci již probíhajícího daňového řízení. Podání vysvětlení by proto mělo sloužit k vedení dialogu mezi správcem daně a jinými subjekty, aniž by však bylo ohledně předmětu vysvětlení vedeno konkrétní daňové řízení. Komentářová literatura dodává, že *„zpravidla bude nezákonnou libovůlí správce daně, pokud by v rámci probíhajícího daňového řízení namísto provedení svědecké výpovědi nejprve na zkoušku získával vysvětlení od třetích osob. Takovýto pokus vyloučit daňový subjekt z účasti na výslechu, či dokonce předběžné zjištění, zda výpověď bude v neprospěch daňového subjektu, by byl nepřípustným excesem.“* (Lichnovský, O. In: Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání Praha: C. H. Beck, 2021, s. 313–314). Pro preferenci použití svědecké výpovědi svědčí jak výše citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 219/2014-52, tak samotné znění § 79 odst. 1 *in fine* daňového řádu. Svědecká výpověď totiž představuje *jiný úřední postup*, který je hospodárnější a šetrnější k procesním právům daňového subjektu.

[14] Správce daně využil zejména institut dožádání. Dožádaní správci daně následně uskutečnili místní šetření a v rámci nich ústní jednání se třetími osobami. Jak vyplývá z protokolů o ústním jednání se třetími osobami, které byly pořízeny v době před jejich

výslechem v postavení svědků, daňové orgány zjišťovaly konkrétní okolnosti transakcí, které měly spojitost se žalobkyní a kontrolovanými obdobími (například podrobnosti k umístění reklamních bannerů, k nabídkám reklamy nebo ohledně navazování kontaktu mezi jednotlivými společnostmi). Podle krajského soudu tato činnost přesáhla rozsah možné vyhledávací činnosti, čímž soud zpochybnil požadovanou nezbytnost vysvětlení. Pochybení správce daně teoreticky bylo možné zhojit tím, že by žalobkyně měla možnost se těchto ústních jednání zúčastnit, klást osobám otázky a následně na zjištění reagovat. Podle krajského soudu je nicméně třeba odmítnout postup, kdy správce daně v rámci „předzvědné činnosti" nejprve od třetích osob zjistí, „co ví", aby je následně k témuž mohl vyslechnout v řádném procesním postavení za možnosti aktivní účasti daňového subjektu.

[15] Výše uvedené není v rozporu s argumentací stěžovatele, že poznatky zjištěné při vysvětlení lze pro účely dokazování využít tehdy, vyslechne-li správce daně následně osobu jako svědka (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2018, č. j. 10 Afs 160/2018 - 45, č. 3809/2018 Sb. NSS). Kvalitativně se však bude jednat o odlišnou situaci v případě, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti „na zkoušku" získává od třetích osob vysvětlení, která podle potřeby opakuje jako svědecký výslech. V posuzované věci přitom správce daně takto postupoval a v některých případech dokonce svědky vyzýval, aby ve výpovědi navázali na předešlá vyjádření. Tak se stalo v případě svědeckých výpovědí paní B. a O., v nichž správce daně požadoval vysvětlení skutečností, které svědkyně předtím uvedly ve vyjádření, resp. je s některými tvrzeními konfrontoval. Na druhou stranu z protokolů vyplývá, že některé osoby se ke správci daně dostavily z vlastní iniciativy (například paní B. nebo pan S.).

[16] V případě svědeckých výpovědí je zvlášť důležitá jejich přímost a bezprostřednost. Současně je však obtížné přesně vymezit míru vlivu výše popsaného postupu správce daně na zákonnost rozhodnutí daňových orgánů. Zopakoval-li správce daně výpovědi osob (podruhé již v postavení svědků, nikoli třetích osob podávajících vysvětlení) a umožnil daňovému subjektu zúčastnit se tohoto úkonu a vykonávat související práva, spočívá případný zásah zejména v nehospodárnosti postupu a snížení bezprostřednosti svědeckých výpovědí. Nejvyšší správní soud tedy sice shledal, že některá provedená vysvětlení nesplňovala zákonný požadavek nezbytnosti, současně však nevyšlo najevo, že by tento nezákonný postup správce daně mohl mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[17] V případě Ing. S. a pana S. správce daně vycházel pouze z podaných vysvětlení. Zde se jedná o odlišnou a ještě méně žádoucí situaci, protože správce daně svědecký výslech neprovedl vůbec; pana S. se mu vyslechnout nepodařilo, ač se o to pokoušel. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že tento postup je nežádoucí a nesplňuje požadavek nezbytnosti, který je stanoven v § 78 a § 79 daňového řádu. Přesto soud dospěl k závěru, že zásah do procesních práv žalobkyně nedosahoval takové intenzity, aby vedl ke zrušení napadeného rozhodnutí. V případě vysvětlení Ing. S. správce daně následně vycházel z listinného důkazu v podobě emailové komunikace mezi ním a jinou svědkyní. Vysvětlení pana S. sloužilo jako jeden z řady podkladů pro rozhodnutí. Obsah vysvětlení nepřinesl převratné či zcela stěžejní informace, na kterých by se rozhodnutí daňových orgánů zakládala nebo by v případě jejich absence byla tato rozhodnutí opačná. Správce daně zároveň shromáždil další důkazní prostředky, které jej vedly ke shodnému závěru. Stěžovatelka měla možnost seznámit se s tímto vysvětlením

(stejně jako s listinnými důkazy) při nahlížení do spisu, případně navrhnout výslech pana S. v řízení před krajským soudem. Tato námitka má proto spíše formální povahu, a Nejvyšší správní soud tak nepřisvědčil závěrům krajského soudu.

[18] To ale neznamená, že žalovaný může libovolně užívat institutu vysvětlení „na zkoušku“ a poté podle potřeby selektovat ta vysvětlení, která se rozhodne zopakovat formou svědeckého výslechu. Pokud by skutková zjištění správce daně stála na nezákonně užitém institutu vysvětlení „na zkoušku“ v podstatné míře (na rozdíl od nyní řešené věci), nebyl by skutkový stav zjištěn v souladu se zákonem. Správce daně totiž musí v souladu s § 8 daňového řádu zohlednit a odůvodnit vše, co vyšlo při správě daní najevo, bez ohledu na to, zda důkazní prostředky svědčí ve prospěch nebo v neprospěch daňového subjektu.

III. b) Narušení neutrality DPH

[19] Spornou otázkou je dále to, zda správce daně prokázal narušení neutrality daně z přidané hodnoty. Podle krajského soudu daňové orgány ve vztahu k dodavatelům žalobkyně nesprávně identifikovaly chybějící daň.

[20] Zjištění narušení neutrality daně v řetězci je prvním krokem. K neodvedení daně ale jistě nemusí dojít pouze z důvodu podvodu. Proto je třeba zkoumat, zda daň skutečně nebyla odvedena v důsledku podvodného jednání. V této fázi mohou daňové orgány přistoupit k posuzování subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani z přidané hodnoty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55). Cílem vědomostního testu je na základě objektivních okolností zjistit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednání účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 47). Podvodem tedy není jen to, že subjekt v řetězci neuhradí daň, která je mu vyměřena. Aby bylo možné dojít k závěru o podvodu, je nutno posoudit všechny skutečnosti včetně právních, obchodních a personálních vztahů mezi zúčastněnými subjekty. Není přitom povinností správce daně prokázat, který článek řetězce a jakým způsobem podvod spáchal, musí být však postaveno na jisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočívá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[21] K narušení neutrality daně může dojít již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V takovém případě nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť pro to správce daně nemá žádné podklady. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně. I takové jednání brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH. V rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval, že „*důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. ‚chybějící daň‘, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).*“ Obdobně v rozsudku ze dne 13. 8. 2020,

č. j. 7 Afs 428/2019 - 39, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o existenci daňového podvodu v případě, kdy došlo k detekování narušení neutrality daně kvůli nekontaktnosti společnosti, která znemožnila ověření správnosti svých daňových přiznání.

[22] V případech řetězových podvodů je výjimečné, pokud o chybějící dani nevyvstanou žádné pochybnosti. Naopak, v praxi nastávají nejčastěji situace, kdy daňový subjekt vůbec nepodá daňové přiznání (daň na výstupu tudíž nepřizná), nebo daňové přiznání podá, výslednou daňovou povinnost uhradí, avšak z důvodu nespolupráce subjektu nelze ověřit přijatá a uskutečněná plnění, na jejichž základě výsledná daňová povinnost vznikla, nebo se tento subjekt v průběhu správního řízení stane nekontaktním. Nelze tak ověřit, zda daň z konkrétních zdanitelných plnění skutečně přiznal a uhradil. Pouhá nekontaktnost jednoho či dvou článků podvodného řetězce v zásadě nepostačuje k závěru o podvodu na DPH, ale spolu s prokázanými objektivními skutečnosti již může na podvod na DPH poukazovat. Jiný výklad by vedl k vytvoření dokonalé „živné půdy“ pro páchání podvodů na DPH. Při existenci jakéhokoli subjektu v podvodném řetězci transakcí, který znemožní daňovým orgánům prověření přijatých a uskutečněných plnění (u něhož by v ideální situaci, tj. při možnosti prověření jeho tvrzení, nakonec daň v přesné výši chyběla), by totiž ostatní nepoctiví obchodníci (vědomí účastníci podvodu) nemohli být za podvod na DPH nikdy činěni odpovědnými (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 7. 2020, č. j. 3 Af 42/2016 - 135).

[23] Podle rozsudku č. j. 2 Afs 162/2018 - 43 prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování v daňovém řízení. Lpění na něm by tudíž mohlo vést k neefektivnosti odhalování daňových podvodů. Příčinou bývá často nekontaktnost, nespolupráce či nesolventnost některého ze článků řetězce vedoucí k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání, fakticity plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet, doměření daně či jejího exekučního vymáhání. Po orgánech finanční správy proto nelze v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek a jakou měrou profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na DPH je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficientů podvodu. Tato praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu. Je proto nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními ze spisu. Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

[24] Společnosti A. M. invest s. r. o. a SELVI GROUP s. r. o. vystupovaly ve více řetězcích, v nichž figurovala také žalobkyně (blíže viz body 37 až 50 a 62 až 107 napadeného rozhodnutí). V případě těchto společností daňové orgány identifikovaly chybějící daň z důvodu jejich nekontaktnosti. Z téhož důvodu nebylo možné ověřit údaje uvedené v daňových přiznáních těchto společností, a tím ani splnění jejich daňové povinnosti na výstupu z šetřených plnění poskytnutých žalobkyni. Společnosti měly virtuální sídla. Po zaslání výzev k prokázání skutečností se staly nekontaktními a byly

převedeny na cizí státní příslušníky. V řetězcích probíhaly platby v hotovosti, přičemž někdy docházelo k více než 50násobnému navýšení ceny plnění. Společnosti byly personálně propojeny. Daňové orgány poukázaly také na nesrovnalosti ve výpovědích svědků. Daňové orgány tedy identifikovaly chybějící daň kvůli nekontaktnosti a nemožnosti ověřit přijatá a uskutečněná plnění. Společnost A. M. invest s. r. o. podávala daňová přiznání do srpna 2015, ale vzniklou daňovou povinnost nehradila a následně přestala spolupracovat. Přestože společnost SELVI GROUP s. r. o. daňovou povinnost do konce roku 2014 hradila, kvůli nekontaktnosti nebylo možné ověřit přijatá a uskutečněná plnění, na jejichž základě výsledná daňová povinnost vznikla. Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že společnosti v řetězcích vystupují jako *missing traders*, přičemž způsob, kterým krajský soud vnímá pojem chybějící daně, je nepřípustně restriktivní.

[25] Společnost MAX LEVEL s. r. o. sídlila na virtuální adrese a byla nekontaktní. V podaných daňových přiznáních za leden 2015 až červenec 2015 vykázala nulové částky s nulovou daňovou povinností. Za zdaňovací období srpen, září a říjen 2015 stanovil daň správce daně podle pomůcek v nulové výši. Od listopadu 2015 do ledna 2016 společnost nepodala daňové přiznání. Od února 2016 podával daňová přiznání insolvenční správce, přičemž v nich vykazoval nulovou daňovou povinnost. Společnost se správcem daně nespolupracovala a daň tak nebylo možné ověřit. Žalobkyně si tedy nárokovala odpočet daně z plnění, u něhož byl správce daně nucen stanovit daň podle pomůcek nebo v nulové výši. Subdodavatel společnosti MAX LEVEL s. r. o., společnost KPZ, s. r. o., rovněž sídlila na virtuální adrese. Od prosince 2013 společnost přestala podávat daňová přiznání a stala se pro správce daně nekontaktní. Není proto ani zřejmé, jak tato společnost mohla daňově vykázat fakturu z roku 2015 se základem daně 235 000 Kč, jestliže za dané období nepodávala daňová přiznání, případně podávala přiznání k nulové dani.

[26] Společnost FOODSTAR, s. r. o. byla součástí fakturačního řetězce, ve kterém figurovaly nekontaktní společnosti SELVI GROUP s. r. o., MAX LEVEL s. r. o. a KPZ, s. r. o., které za sporné plnění nepodaly daňové přiznání ani neuhradily daň, resp. za zdaňovací období vykazovaly ve svých daňových přiznáních nulové částky. Další články řetězce si ale uplatnily nárok na odpočet a současně byly zjištěny nestandardnosti ve fakturách a v časové posloupnosti a rozsahu platnosti smluv uzavřených mezi jednotlivými články řetězce. Závěr stěžovatele, že tyto společnosti byly do obchodního řetězce vloženy pouze za účelem 24násobného navýšení ceny pronájmu reklamní plochy, považuje soud za odůvodněný. Žalobkyně o možnosti přímého pronájmu reklamní plochy od předchozího článku řetězce věděla a znala také jeho cenu.

[27] Rovněž v případě společnosti Brněnská produkční s. r. o. daňové orgány konstatovaly narušení daňové neutrality. Společnost od září 2013 do dubna 2015 vykazovala vlastní daňovou povinnost v řádu desetitisíců, přestože při přefakturaci pronájmu reklamních ploch byla cena mnohonásobně navyšována. Společnost od roku 2011 nezveřejňovala povinné účetní závěrky a zanikla fúzí splynutím v roce 2016. Společnost si vysokými přijatými plněními kompenzovala vysokou daňovou povinnost, která by jí vznikla v důsledku navýšení ceny pronájmu reklamních ploch při jeho přefakturaci žalobkyni. Plnění přijatá od společností STAVARCH a. s. a LIPEKA s. r. o. se však s ohledem na nekontaktnost společností nepodařilo ověřit. Nebylo tedy možné postavit najisto, zda se nejedná o fiktivní plnění, kterými si společnost Brněnská produkční

jen optimalizovala daňovou povinnost, ani o jaká plnění se vlastně jednalo a zda je tato společnost užila v rámci své ekonomické činnosti. Obdobně společnost LTSB CENTRUM s. r. o. nereagovala na výzvu správce daně k předložení evidence pro účely DPH za předmětné období. Z tohoto důvodu nebylo možné ověřit, zda tato společnost zahrnula plnění uskutečněné ve prospěch žalobkyně do svých daňových přiznání za dotčené zdaňovací období a odvedla z něj daň na výstupu. V návaznosti na daňovou kontrolu u společnosti LTSB CENTRUM s. r. o. bylo zjištěno, že sice zahrnula uskutečněné plnění pro žalobkyni do daňového přiznání, ale současně prováděla kompenzace přijatými plněními od společností, u kterých nebylo prokázáno, zda plnění uskutečnily a zda je zahrnuly do své daňové povinnosti. Daňové orgány proto dospěly k závěru, že obě tyto společnosti zastávaly roli tzv. *cross-invoicera*.

[28] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že krajský soud hodnotí narušení neutrality daně příliš úzce a izolovaně. Podvod na DPH je judikaturou chápán jako kombinace chybějící daně u některého z článků řetězce (narušení neutrality) a podezřelých či nestandardních okolností. Obojí v souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, nýbrž v důsledku podvodného jednání. Nekontaktnost výše uvedených společností a od ní se odvíjející závěr o chybějící dani nejsou jediným předpokladem závěru o existenci podvodu na DPH; jsou doplněny řadou dalších nestandardností v jednotlivých obchodních řetězcích, které žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal.

III. c) Výzvy k prokázání skutečností

[29] Krajský soud označil za nesprávný také postup správce daně, který žalobkyni vyzýval k prokázání naplnění hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a zároveň k prokázání neúčasti na daňovém podvodu. Přehled výzev, které správce daně žalobkyni v průběhu roku 2017 zaslal, je patrný ze žaloby. Výzvy se vztahují k jednotlivým dodavatelům žalobkyně, případně dílčím plněním od téhož dodavatele.

[30] Otázka posuzování splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH je odlišná od otázky, zda došlo k podvodu na DPH. Teprve splní-li daňový subjekt hmotněprávní podmínky, může správce daně zkoumat případnou účast daňového subjektu na daňovém podvodu. Důkazní břemeno k prokázání existence daňového podvodu přitom tíží správce daně (k předchozí judikatuře srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, č. j. 1 Afs 59/2013 - 34, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH nárokující si odpočet, případnou účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Daňový subjekt totiž tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě dalších podáních. Ve fázi daňového řízení, v níž je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet DPH (včetně prokázání objektivních okolností, z nichž vyplývá, že si daňový subjekt nepočínal přiměřeně obezřetně), může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť svou důkazní povinnost již splnil (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48, nebo ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017 - 34).

[31] Daňový subjekt má stále oprávnění nabízet důkazy a prostředky ke své obraně, nejedná se však o důkazní břemeno. Nevyvrací-li daňový subjekt zjištění správce daně, nenabízí-li jiné možné varianty skutkového děje, nerozporuje-li dosud učiněné závěry, může tím do jisté míry zjednodušit důkazní pozici správce daně. Prokáže-li správce daně objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH a daňový subjekt k tomu nenabídne žádnou kvalifikovanou obranu, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. Totéž platí o situaci, kdy daňový subjekt sice nevěděl o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu, ale jen proto, že se nechoval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat. Nenabídne-li daňový subjekt sám omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a prověřoval je. Stejně tak po něm nelze požadovat, aby opakovaně vyvracel pouhá nesouhlasná tvrzení daňového subjektu s jeho zjištěními, nejsou-li žádným způsobem podložena. Na správci daně tedy leží důkazní břemeno k prokázání buď *vědomosti* daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové *neobezřetnosti* daňového subjektu, že kdyby k ní nedošlo, subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat (již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 194/2017 - 34).

[32] Nejvyšší správní soud proto souhlasí se stěžovatelem a zčásti též s krajským soudem v tom, že tvrzení o přenosu důkazního břemene na žalobkyni, obsažená ve výzvách k prokázání skutečností, nebyla z pohledu stávající judikatury správná. Přesto byl opodstatněný požadavek, aby žalobkyně (chtěla-li být v daňovém řízení úspěšná) rozporovala závěry správce daně o své účasti na daňovém podvodu. Objektivní okolnosti svědčící tomuto závěru správce daně v jednotlivých výzvách popsal. Žalobkyně tímto způsobem mohla nabídnout vlastní verzi skutkového děje, což však neučinila.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[34] Krajský soud bude v dalším řízení o žalobě vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal podmínku identifikace chybějící daně (stejně jako existenci nestandardních okolností) za splněnou, je na krajském soudu, aby se v dalším řízení zabýval splněním či nesplněním podmínek, za kterých lze odpočet odepřít v rámci dalších dvou kroků vědomostního testu (tedy zda správce daně prokázal, že žalobkyně o svém zapojení v podvodném řetězci věděla či vědět měla a mohla, a poté i tím, zda mohla své účasti na podvodu zabránit).

[35] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v dalším řízení krajský soud (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 1. června 2022

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu