



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **ROKA steel s. r. o.**, Místecká 1120/103, Ostrava, zastoupené advokátem Mgr. Jakubem Hajdučkem, Sluneční náměstí 2588/14, Praha 13, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2018, čj. 23438/18/5300-22441-712084, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 7. 2020, čj. 25 Af 37/2018-81,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 7. 2020, čj. 25 Af 37/2018-81, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Tato věc je další epizodou v patrně nikdy nekončícím příběhu neuznaných odpočtů z důvodu účasti daňového subjektu v řetězci zasaženém daňovým podvodem. NSS především připomíná krajskému soudu, že zjištěné skutečnosti je třeba hodnotit souhrnně, nikoli selektivně a izolovaně. Správce daně dále nemusí přesně vyčíslit chybějící daň a ani nemusí daňovému subjektu určovat, jaká opatření měl přijmout, aby účasti na daňovém podvodu zabránil.

I. Vymezení věci

[2] Žalobkyně je společnost podnikající v oblasti nakládání s odpady a obchodování s feroslutinami (přísadami do kovů). Správci daně vznikly pochybnosti ohledně jejich daňových příznání k DPH za zdaňovací období leden a duben 2015, ve kterých žalobkyně vykážala nadměrné odpočty. Pochybnosti se nepodařilo odstranit, správce daně tedy sám vyměřil žalobkyni DPH – 1 724 777 Kč za leden 2015, 1 340 511 Kč za duben 2015.

[3] Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj odvoláním částečně vyhověl a za obě zdaňovací období vyměřil daň o něco nižší. I nadále žalobkyni neuznal nárok na odpočet ve výši 1 593 226 Kč za zdaňovací období leden 2015, resp. 1 309 535 Kč za zdaňovací období duben 2015.

[4] Proti rozhodnutím finančního úřadu se žalobkyně odvolala k žalovanému. I žalovaný jí vyhověl jen částečně. Za zdaňovací období leden 2015 vyměřil daň nepatrně nižší. Výrazná změna se týkala zdaňovacího období duben 2015 – daň vyměřená předchozím rozhodnutím byla odstraněna a žalobkyni byl uznán nadměrný odpočet ve výši 55 233 Kč.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu. Ten jí rozsudkem ze dne 21. 7. 2020 vyhověl, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud vytkl žalovanému, že v řetězci zasaženém daňovým podvodem řádně nezjistil chybějící daň. Z napadeného rozhodnutí podle soudu nevyplývá, že by údajná chybějící daň byla důsledkem podvodného jednání a zejména že by byla spojena s transakcemi, které daňové orgány zpochybnily. Není také zřejmé, jakou měla žalobkyně spojitost s daní na vstupu uplatněnou společností eurolabel. Krajský soud dále nepovažoval zjištěné objektivní okolnosti za natolik zjevné, aby svědčily závěrům žalovaného. Konečně žalovaný podle krajského soudu neupřesnil, co měla žalobkyně udělat, aby své účasti na daňovém podvodu zabránila.

II. Kasační řízení

[6] Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (stěžovatel) kasační stížností.

[7] Podle stěžovatele nelze trvat na tom, že chybějící daň musí být přesně vyčíslena (v opačném případě stěžovatel navrhuje položení předběžné otázky Soudnímu dvoru). Správce daně musí prokázat existenci chybějící daně, není však povinen (neboť to často není ani objektivně možné) vyčíslit její přesnou výši. Chybějící daň navíc není výhradním prvkem podvodu na DPH, v prvním kroku testu se musejí zkoumat i nestandardní okolnosti transakcí. V této věci byla přitom chybějící daň zjištěna dostatečně. Narušení neutrality (resp. neuhrzená či chybějící daň) bylo zjištěno u společnosti eurolabel; k tomu stěžovatel v rozhodnutí popsal skutečnosti, které ho k tomuto závěru vedly. Krajský soud však tyto skutečnosti ignoroval a nesprávně vyložil, že samotná nekontaktnost dodavatele nestačí pro závěr o chybějící dani. Stěžovatel dále uvádí, že ke zjištěné chybějící dani přistoupily další popsané nezvyklosti, které ve svém souhrnu spolehlivě svědčí o zasažení řetězce podvodem na DPH. Není pravda, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá spojení chybějící daně s transakcemi, které daňové orgány zpochybnily: souvislost byla naopak spolehlivě zjištěna a prokázána. Krajský soud dále zaměnil nestandardní okolnosti řešené v prvním kroku testu a objektivní okolnosti, kterými se správce daně zabýval až v druhém kroku testu. Podle stěžovatele ani není jeho povinností určovat, jaká opatření měla žalobkyně přijmout, aby účasti na daňovém podvodu zamezila.

[8] Ke kasační stížnosti se vyjádřila žalobkyně. Především namítá, že stěžovatel vědomě podal blanketní kasační stížnost, kterou doplnil až na výzvu soudu. Pokud stěžovatel úmyslně podal neúplnou kasační stížnost, aby dosáhl prodloužení lhůty pro její vypracování, dopustil se účelového jednání, kterému právo nepřiznává ochranu. NSS by proto měl kasační stížnost odmítnout. Pokud by se jí NSS přesto věcně zabýval, souhlasí žalobkyně s krajským soudem v tom, že důkazem o narušení daňové neutrality není pouhá nekontaktnost některého ze článků řetězce. Podle žalobkyně je naopak nezbytné prokázat všechny znaky podvodu bez ohledu na to, zda je některý z článků řetězce dodavatelů nekontaktní. Žalobkyně navíc poukazuje na skutečnost, že společnost eurolabel, která je údajně pro správce daně nekontaktní, splnila svoji

pokračování

povinnost podat daňové přiznání a daň přiznala. Správce daně měl včas k dispozici údaje potřebné k vypočtení výše splatné DPH a případně ke zjištění, zda daň byla, či nebyla odvedena.

[9] Stěžovatel nato shrnul soudobou judikaturu NSS ohledně nekontaktnosti jednoho z článků řetězce. Současně zopakoval, že krajský soud navíc pominul ostatní skutečnosti, které vedly stěžovatele k závěru o chybějící dani.

[10] Na to reagovala žalobkyně a předložila další judikaturu vztahující se k nutnosti prokázat porušení neutrality daně. Podvodné jednání společnosti eurolabel není podle žalobkyně ničím podloženo.

III. Právní hodnocení

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Před samotným posouzením kasačních námitek NSS nejprve vyvrací tezi žalobkyně, že měl odmítnout vědomě podanou blanketní kasační stížnost, kterou stěžovatel doplnil teprve na výzvu soudu. Tato úvaha neobstojí, neboť opomíjí jak text, tak především smysl a účel § 106 odst. 3 s. ř. s. Toto ustanovení umožňuje tzv. ohlašování kasační stížnosti, tedy podání blanketní kasační stížnosti ve dvoutýdenní lhůtě. Tak dává účastník soudu najevo, že chce kasační řízení vůbec vést; následně musí svá tvrzení doplnit v přesně ohraničené lhůtě jednoho měsíce (rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2019, čj. 10 Afs 145/2019-57, body 8–12). Navíc § 106 odst. 3 s. ř. s. hovoří obecně o „stěžovateli“ a nijak nerozlišuje, zda kasační stížnost podal adresát veřejné správy (typicky fyzická či právnická osoba), či správní orgán. Stěžovatel (správní orgán) tedy nepostupoval protiprávně a právo ani nezneužíval, odmítnutí kasační stížnosti nepřicházelo v úvahu.

Neuznání odpočtu je výjimkou, která je podmíněna důvodnou domněnkou daňového podvodu

[13] Podle ustálené judikatury Soudního dvora i NSS je nárok na odpočet daně nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Podvodem na DPH se označuje situace, v níž jeden daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede státní pokladně vybranou DPH, a další subjekt si ji naopak odečte, a to aby získal daňové zvýhodnění (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *Vyrtych*, bod 69). Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (viz rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 30, a judikaturu tam citovanou). Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 34).

[14] Účast daňového subjektu na řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v následujícím testu: **1)** daňové orgány jsou povinny vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tedy vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; **2)** pokud správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; **3)** pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, daňový subjekt má šanci se vyvinut, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (např. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*, bod 13).

[15] Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „(prokázání) existence daňového podvodu“ je poněkud zavádějící, neboť zpravidla nebude možné prokázat existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, bod 23).

[16] Krajský soud stěžovateli vyčetl nedostatky v prvním a třetím kroku uvedeného testu. Stěžovatel s krajským soudem nesouhlasí, podle jeho názoru byly všechny kroky testu naplněny a současně i dostatečně prokázány.

*Závěry krajského soudu o nedostatečném prokázání daňového podvodu (první krok testu)
jsou nepřezkoumatelné*

[17] V prvním kroku testu jsou daňové orgány povinny vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tedy vylíčit řetězec skutečností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Základní skutečností je závěr o chybějící dani, ke kterému musejí přistoupit i další nestandardní skutečnosti. Podle stěžovatele byly chybějící daň i podstata daňového podvodu zjištěny dostatečně, podle krajského soudu nikoli.

[18] Daňový podvod stěžovatel shledal v obchodním řetězci spojeném s „přeprodáváním“ feroslitin a neželezných kovů mimo režim přenesené daňové povinnosti. Ve zdaňovacím období leden 2015 žalobkyně přijala tuzemská zdanitelná plnění od dodavatele CORLEONE. Tato plnění žalobkyně dodala tuzemským odběratelům METAL RECYCLING, KORESTA TRADE, HR Trade a SENDTEX STORE RS. Dodavateli žalobkyně, společnosti CORLEONE, dodávala zdanitelná plnění společnost Bertoda, které plnění dodávala společnost eurolabel. Ve zdaňovacím období duben 2015 byl obchodní řetězec shodný. Změnou bylo, že žalobkyně dodávala jen společností METAL RECYCLING A HR Trade.

[19] Nestandardní skutečnosti svědčící o existenci daňového podvodu popsal stěžovatel v bodech 42–60 svého rozhodnutí. Podle krajského soudu tyto skutečnosti nejsou dostatečné. Závěr krajského soudu však NSS pokládá za nepřezkoumatelný. Krajský soud v bodu 19 svého rozsudku selektivně popsal jen tři nestandardní skutečnosti, u kterých uvedl, že k prokázání podvodu na DPH nemohou stačit. Krajský soud tedy především postupoval v rozporu s ustálenou judikaturou, podle které je třeba hodnotit zjištěné skutečnosti v celkovém souhrnu, nikoli izolovaně, natož selektivně (viz body 13 a 15 výše). Jakési (byť stále vágní) odůvodnění nabídl krajský soud k chybějícím atestům kvality, toto odůvodnění však bylo chybné. Jak uvádí stěžovatel ve své kasační stížnosti, s touto skutečností se vypořádal v bodu 58 svého rozhodnutí. Protokoly, které žalobkyně dodatečně předložila, přitom skutečně spíše vyvolaly další pochybnosti.

[20] Krajský soud dále nesprávně interpretoval závěr o nekontaktnosti společnosti eurolabel uvedený v bodu 38 stěžovatelova rozhodnutí. Tento závěr je stejně jako ostatní skutečnosti třeba hodnotit v celkovém souhrnu se skutečnostmi dalšími. Stěžovatel tedy v bodech 42–60 svého rozhodnutí popsal všechny skutečnosti svědčící o daňovém podvodu, v bodu 38 se zabýval

pokračování

chybějící daní jako skutečností pro daňový podvod základní. V tomto bodu stěžovatel uvedl skutečnosti ukazující jednak na chybějící daň u společnosti eurolabel, jednak na postavení společnosti eurolabel jako tzv. missing tradera. To, že společnost eurolabel je nekontaktní, stěžovatel uvedl jako další skutečnost nasvědčující chybějící daní a jejímu postavení jako missing tradera. Nkontaktnost společnosti eurolabel tedy nebyla jedinou okolností, na které stěžovatel postavil svůj závěr o chybějící daní. NSS navíc souhlasí se stěžovatelem, že následná nkontaktnost missing traderů, resp. jejich „zmizení ze scény“, je typickým znakem daňových podvodů, jehož účelem je právě znemožnit šetření, které by skutečnou situaci objasnilo. I toto konstatování krajského soudu tedy bylo vytrženo z kontextu a zatíženo nepřezkoumatelností.

[21] Podle NSS navíc ani není třeba podávat předběžnou otázku Soudnímu dvoru. Chybějící daň totiž skutečně nemusí být přesně vyčíslena. Tento závěr není v judikatuře ničím novým, právě naopak, jedná se o ustálený právní názor. Skutečnost, že se daňovým orgánům nepodařilo ověřit konkrétní částku neodvedené daně, nebrání tomu, aby konstatovaly existenci daňového podvodu (např. rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2021, čj. 1 Afs 262/2021-40, bod 45; nemožnost ověřit bližší okolnosti zde byla způsobena následným jednáním dotčených subjektů, které se pro správce daně staly nekontaktními). I desátý senát potvrdil, že pro závěr o neodvedení DPH, resp. o podvodu na DPH, postačuje, že daňové subjekty neposkytly správci daně součinnost ani přes opakované výzvy. Opačný výklad by totiž do rukou podvodných podnikatelů vložil mocný nástroj: jakýkoliv podnikatel v řetězci, který podal přiznání k DPH a daň uhradil, by se vzápětí mohl stát nekontaktním, a správce daně by tak u něj nemohl ověřit, zda je DPH deklarována ve správné výši. To by správci daně automaticky znemožnilo odhalit další skutečnosti (srov. již citovaný rozsudek 10 Afs 206/2020, *PM Trading*, bod 29).

[22] Konečně je nepřezkoumatelný i závěr krajského soudu, podle něj stěžovatel neprokázal, že by společnost eurolabel obchodovala se stejnými feroslitinami, které žalobkyně nakoupila od společnosti CORLEONE. Krajský soud i zde jen stroze konstatoval, že takový závěr z rozhodnutí nevyplývá (bod 16 přezkoumávaného rozsudku), tuto úvahu však vůbec nerozvedl. Především se nijak nevypořádal s body 34, 35, 49 a 51 rozhodnutí o odvolání, ve kterých se stěžovatel zabýval právě tím.

[23] Na uvedených závěrech nemění nic ani námitka žalobkyně, podle které společnost eurolabel splnila svoji povinnost podat daňové přiznání a daň přiznala. Správce daně měl prý tedy včas k dispozici údaje potřebné k vypočítání výše splatné DPH a případně ke zjištění, zda daň byla, či nebyla odvedena. Jak však stěžovatel uvedl opět v bodu 38 svého rozhodnutí, podvod na DPH může spočívat i v situaci, kdy společnost daňové přiznání podá, přizná daň na výstupu z plnění zatíženého daňovým podvodem, avšak zároveň si uplatní vysoké nároky na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, čímž jí nevznikne žádná nebo velmi nízká daňová povinnost, kterou uhradí, a nekontaktní se stane až poté. I tento postup tedy odpovídá běžnému chování subjektů zúčastněných na daňovém podvodu a právě na takové případy dopadá judikatura k nekontaktním článkům řetězců i k nemožnosti vyčíslit konkrétní chybějící daň.

Důkladnost odpovědi správce daně ohledně opatření, která měl daňový subjekt přijmout, aby účasti na daňovém podvodu zabránil (třetí krok testu), se odvíjí od kvality argumentace daňového subjektu

[24] Ve třetím kroku testu má daňový subjekt šanci se vyvinut, prokáže-li, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit jeho účasti v podvodném řetězci.

[25] Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH, a sám daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt

domýšlel všechny možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádával. Budou-li závěry ohledně takových objektivních okolností skutkově podložené, logické a nenabízející jiné rozumně přesvědčivé vysvětlení, správce daně důkazní břemeno unese (rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, čj. 9 Afs 194/2017-34, body 40–42). V opačném případě je správce daně povinen nárok na odpočet daně uznat, bez ohledu na případnou pasivitu daňového subjektu. Pokud daňový subjekt svou obranu nabídne, správce daně musí uvést, proč podle něj nebyla přijatá opatření dostatečná (již citovaný rozsudek 5 Afs 60/2017, *Vyrtych*, bod 62).

[26] Stěžovatel se třetím krokem testu zabýval v bodech 69–76 svého rozhodnutí. Postupoval přitom přesně v souladu s výše uvedenými rozsudky NSS. Především vyložil důvody, pro které nabytí názoru, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, která měla zamezit její účasti na podvodném řetězci. V bodu 75 rozhodnutí se také vypořádal s tvrzeními, která žalobkyně předložila na svou obranu.

[27] Pravda tedy leží mezi krajským soudem a stěžovatelem. Krajský soud v bodu 20 přezkoumávaného rozsudku nesprávně uzavřel, že stěžovatel vlastně nijak neupřesnil, co podle něj měla žalobkyně učinit a neučinila. Stěžovatel totiž své požadavky vyslovil – a shrnul je v bodu 75 svého rozhodnutí. Nelze však ani obecně souhlasit s tím, že by stěžovatel (správce daně) nebyl vůbec povinen daňovému subjektu sdělit, jaká opatření měl přijmout. Platí, že kvalita odpovědi správce daně se odvíjí od kvality argumentů předložených daňovým subjektem. Jestliže, jako i v tomto případě, daňový subjekt nabídne pouze dílčí a nedůvěryhodné argumenty, postačí obecnější závěry správce daně – přesně takové, jaké stěžovatel nabídl zde.

Krajský soud nezaměnil skutečnosti zkoumané v prvním a druhém kroku testu

[28] Bod 19 napadeného rozsudku označuje stěžovatel za nepřezkoumatelný i z důvodu, že krajský soud údajně zaměnil skutečnosti svědčící o daňovém podvodu (první krok testu) a skutečnosti svědčící o účasti žalobkyně na daňovém podvodu (druhý krok testu). Podle NSS však tato námitka, na rozdíl od předchozích, není důvodná. Z bodu 19 přezkoumávaného rozsudku dostatečně vyplývá, že se zde krajský soud zabýval právě skutečnostmi svědčícími o daňovém podvodu (první krok testu). Krajský soud tyto skutečnosti jen označil jinak než stěžovatel. Zatímco stěžovatel tyto skutečnosti nazývá „nestandardními okolnostmi“, krajský soud je označuje jako „objektivní okolnosti svědčící o závěru, že transakce jsou zasaženy podvodem“. Právě z dovětku o existenci podvodu je patrné, že krajský soud se tu zabývá skutečnostmi z prvního kroku testu. Navíc skutečnosti zmíněné v bodu 19 rozsudku (personální propojení společností eurolabel a Bertoda, chybějící atesty kvality a vysoké hotovostní výběry) odpovídají těm, kterými se i sám stěžovatel zabýval v prvním kroku testu (srov. body 44, 46 a 47 stěžovatelova rozhodnutí).

IV. Závěr a náklady řízení

[29] NSS tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právními názory vyslovenými v tomto rozsudku. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud.

[30] Závěrem NSS dodává, že rozsudek krajského soudu zrušil kvůli nepřezkoumatelnosti jeho závěrů, resp. proto, že krajský soud po správci daně vyžadoval něco, co vyžadovat neměl. NSS se tedy prozatím nevyjadřoval k věcným otázkám (ne)dostatečného prokázání daňového podvodu, zapojení žalobkyně do řetězce zasaženého daňovým podvodem a dostatečnosti

pokračování

přijatých opatření. Poté, co krajský soud posoudí věc znovu, budou moci účastníci řízení podat další kasační stížnost.

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

V Brně dne 27. července 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu