



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Zdeňka Kühna a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **Podpora - podnikání s. r. o.**, Na Luhách 629/10b, Kopřivnice, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 27. 8. 2019, čj. 32222/19/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 11. 2020, čj. 22 Af 47/2019-83,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 11. 2020, čj. 22 Af 47/2019-83, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci NSS zkoumá, zda žalovaný dostatečně popsal jak chybějící daň v podvodném řetězci, tak souvislost mezi chybějící daní a snahou získat neoprávněnou daňovou výhodu.

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj stanovil žalobkyni daň z přidané hodnoty za období únor, srpen a listopad 2014 a leden 2015. Žalobkyně v kontrolovaných obdobích kupovala tonery do laserových tiskáren od dodavatelů Pprice, Redmac a Pyroline. Toto obchodní jednání však bylo zatíženo podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět. Správce daně jí tedy odepřel nárok na odpočet daně ze zakoupených tonerů. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, ta ale žalovaný zamítl.

[3] Se svými námitkami naopak žalobkyně uspěla u Krajského soudu v Ostravě: ten zrušil napadené rozhodnutí, neboť v něm žalovaný nedostatečně popsal chybějící daň. U dodavatelů Redmac a Pyroline totiž chybějící daň vznikla tak, že jim ji správce daně

doměřil odlišně od daňového přiznání, což krajský soud nepovažuje za narušení daňové neutrality. Žalovaný se navíc nezabýval tím, zda dodavatelé daň nezaplatili právě kvůli snaze získat neoprávněnou výhodu, a zda tedy jejich jednání souviselo s daňovým podvodem, a ne s jinou skutečností.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný kasační stížnost. Namítl v ní, že za chybějící daň nelze považovat jen daň, kterou daňový subjekt přiznal a nezaplatil, ale i daň, kterou daňový subjekt přiznal v nesprávné výši a po doměření nezaplatil. Chybějící daň nemusí ani přesně odpovídat výši doměřené daně.

[5] Příčinnou souvislost mezi neuhrazenou daní a daňovým podvodem potom prokazují už podezřelé okolnosti obchodních transakcí. Ty žalovaný dostatečně popsal. Ostatně dodavatelé byli tzv. *missing traders* – tedy nekontaktní společnosti vložené do řetězce, aby daňovým orgánům znemožnily rozkrýt celý řetězec. Pokud daň neuhradí takto nekontaktní společnost, bude daň obvykle považována za daň chybějící v důsledku daňového podvodu. V opačném případě by totiž bylo možné legalizovat podvodné řetězce jen tím, že daň bude chybět u nekontaktního článku. Žalovanému tedy není jasné, jaké další odůvodnění krajský soud požaduje.

[6] Krajský soud navíc vycházel ze závěrů ve věcech *Filák a Vyrtých*, které ale nejsou v této věci přílehlavé.

Vyjádření žalobkyně

[7] Žalobkyně má za to, že krajský soud rozhodl správně. Narušení neutrality daně musí být postaveno najisto, neboť odepřít daň kvůli daňovému podvodu lze jen výjimečně. Výklad pojmu *chybějící daň* by tak měl být restriktivní. Samotné nezaplacení daně proto nutně neznamená, že se daňový subjekt zapojil do podvodného řetězce. Je nutné, aby neuhrazená daň souvisela s daňovým podvodem; to ale žalovaný nijak nezkoumal. Podle žalobkyně nestačí, že dodavatelé nezaplatili stanovené daně a že existují podezřelé okolnosti svědčící o podvodu.

Replika žalovaného

[8] Žalovaný poukazuje na vývoj judikatury, podle které je chybějící daní i daň doměřená nekontaktním a nespolupracujícím subjektům (jako byli dodavatelé Redmac a Pyroline). Žalovaný tedy nemusí zdůvodňovat, proč jim daň stanovil. Žalovaný se nedopouští ani dvojího zdanění: je-li transakce zasažena daňovým podvodem, mohou daňové orgány odepřít nárok na odpočet i u více subjektů. Smyslem je totiž ochránit systém DPH.

Duplika žalobkyně

pokračování

[9] Daňový podvod spočívá v tom, že daň není uhrazena ve snaze získat neoprávněnou daňovou výhodu. Daňové orgány ovšem podle žalobkyně musejí popsat příčinnou souvislost mezi dlužnou daní a zvýhodněním. Tak tomu je i v případě daně doměřené kvůli pasivitě kontrolovaného subjektu. Pasivita může sice být znakem daňového podvodu, sama o sobě však nedokazuje snahu získat daňové zvýhodnění. Žalobkyně také upozorňuje, že správce daně vyslechl jednatele dodavatelů Redmac a Pyroline. Mohl tedy zjistit, zda daň plánovali uhradit. To neudělal, a shromážděné důkazy nejsou proto dostatečné. Dvojí zdanění je navíc nepřípustné, neboť je-li daň u jednoho článku řetězce uhrazena, nelze ji vyměřit článku dalšímu.

3. Právní hodnocení

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Podvody na DPH se NSS již mnohokrát zabýval a vycházel při tom z judikatury Soudního dvora Evropské unie, která se týká podvodů na DPH.¹ Ta pod pojmem podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, aby získal zvýhodnění, a uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. I když varianty daňového podvodu mohou být rozmanité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH.²

[12] Daňové orgány proto musejí postavit najisto, že daň nebyla ke dni rozhodnutí o ní uhrazena a že se tak stalo za účelem neoprávněného daňového zvýhodnění. Důvodem, proč daň nebyla zaplacená, totiž nemusí být vždy jen snaha o neoprávněnou výhodu: může jít o prosté podnikatelské selhání. Tyto situace je nutné od sebe odlišovat. Daňové orgány proto musejí vždy zkoumat, zda existuje souvislost mezi dlužnou daní a neoprávněným daňovým zvýhodněním v podobě odpočtu daně.³

[13] Často nebude v možnostech daňových orgánů dokázat, proč nebyla daň zaplacená – především je-li daňový subjekt nekontaktní a nespolupracuje. Po daňových orgánech proto nelze v zásadě požadovat, aby podvod detailně popsaly (jak se podvod odehrál, kdo a v jaké výši z něj získal prospěch apod.). Daňové orgány ale musejí popsat podezřelé okolnosti, které v souhrnu představují dostatečný podklad pro závěr, že daňový subjekt nezaplatil daň právě proto, aby jinému umožnil neoprávněné daňové zvýhodnění.⁴

[14] Příčinná souvislost mezi nezaplacenou daní a neoprávněným daňovým zvýhodněním totiž vznikne už v okamžiku, kdy se daňový subjekt, který uplatňuje odpočet, zapojí do obchodních vztahů se subjekty, které vykazují podezřelé znaky.⁵ Těmi

¹ Například rozsudky ve věci C-255/02, *Halifax plc*; ve věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*; ve věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*; nebo ve věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid*.

² Rozsudky NSS ze dne 18. 3. 2010, čj. 9 Afs 83/2009-232, *Primossa*; nebo ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *Aladin plus*.

³ Rozsudky NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, *Autodoprava K & K*, bod 22; ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49, *Lakum – KTL*, bod 37; ze dne 28. 4. 2021, čj. 3 Afs 85/2019-44, *Fast Money*, bod 19; nebo ze dne 19. 11. 2021, čj. 5 Afs 239/2020-46, *ExaSoft Holding*, body 24 a 25.

⁴ *Autodoprava K & K*, bod 23, nebo *ExaSoft Holding* (čj. 5 Afs 239/2020-46), bod 28.

⁵ Rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, čj. 4 Afs 104/2018-79, *Edge CZ*, bod 59.

mohou být například tyto skutečnosti: krátká obchodní historie, nestandardní obchodní podmínky, nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nulová smluvní dokumentace, nestandardní peněžní toky mezi osobami nebo neexistující prezentace subjektů na internetu i přesto, že obchodují s takovým zbožím, které se vyznačuje velmi vysokými cenami, apod.⁶

[15] NSS posoudil napadené daňové rozhodnutí a zjistil, že žalovaný dostatečně a zřetelně popsal jak chybějící daň, tak podezřelé okolnosti. Tím prokázal, že daň nebyla zaplacená v důsledku prostého podnikatelského selhání, ale za účelem získat neoprávněnou daňovou výhodu.

[16] Podle napadeného rozhodnutí se žalobkyně v únoru, srpnu a listopadu 2014 a lednu 2015 zapojila do obchodních řetězců: Pprice – žalobkyně, Redmac – žalobkyně a Pyroline – žalobkyně. Tito dodavatelé však neodvedli daň, jejíž odpočet žalobkyně nyní požaduje:

- Dodavatel Pprice daň přiznal, avšak neuhradil.
- Dodavatel Redmac daň přiznal a uhradil. Daňové orgány později ovšem zjistily, že dodavatel nepřiznal daň ve správné výši, a daň mu proto doměřily. Doměřenou daň už dodavatel nezaplatil.
- Dodavatel Pyroline také nepřiznal daň ve správné výši. Daňové orgány mu proto daň doměřily, dodavatel ji ale nezaplatil.

[17] V kontrolovaných řetězcích nebyla uhrazena stanovená daň, a jde tedy o *chybějící daň*. Pojem chybějící daň potom nelze vykládat úzce, jak to činí krajský soud. Chybějící daní totiž může být nejen daň, kterou některý z článků řetězce přiznal a nezaplatil, ale i daň, kterou daňový subjekt vůbec nepřiznal, nebo ji přiznal v nesprávné výši a později doměřenou daň nezaplatil.⁷ Závěry ve věci *Filák* – podle nichž nelze doměřenou daň považovat za daň chybějící v důsledku daňového podvodu⁸ – byly vysloveny v situaci, kdy se tvrzený podvodný řetězec rozpadl (to v nynější věci nenastalo). Krajský soud nepostupoval správně, pokud za jiných skutkových okolností zaujal stejný závěr jako citovaný rozsudek.

[18] Nejde tu ani o situaci, kdy by dodavatelé svou daňovou povinnost uznali a projevili úmysl ji zaplatit.⁹ Ostatně jednatele dodavatelů Redmac a Pyroline, které se správci daně podařilo vyslechnout, neuvedli nic o úmyslu dlužnou daň zaplatit. Oba dodavatelé navíc vstoupili do likvidace (dodavatel Redmac v červnu 2016 a dodavatel Pyroline v listopadu 2017). V likvidaci bylo zjištěno, že dodavatelé nemají žádný majetek. Dlužnou daň by ani tak zřejmě nebyli schopni zaplatit. Dodavatel Pprice byl pak po celou dobu daňového řízení nekontaktní a jeho jednatele se nepodařilo vyslechnout. Ani u něj proto nelze očekávat, že by dlužnou daň plánoval zaplatit. Dlužnou daň lze tedy považovat za daň chybějící v důsledku daňového podvodu.

⁶ Například rozsudky NSS ze dne 27. 9. 2018, čj. 3 Afs 147/2017-41, bod 31; ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, bod 28; ve věci *Fast Money*, bod 20; nebo ze dne 8. 9. 2021, čj. 5 Afs 157/2020-61, *Mrazírny Schmidt*, bod 35.

⁷ *Autodoprava K & K*, bod 25, nebo *ExaSoft Holding* (čj. 5 Afs 239/2020-46), bod 34.

⁸ Rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs 493/2019-32, *Filák*, body 30 a 31.

⁹ *Autodoprava K & K*, bod 25.

pokračování

[19] Na tom nic nemění ani tvrzení žalobkyně, že nelze zjistit úmysl dodavatelů, protože se správce daně výslovně nezeptal jejich jednatelů, zda hodlají daň zaplatit. Ačkoliv soud souhlasí s tím, že by přímý dotaz na úhradu daně mohl být užitečný, není chybou, pokud se na to správce daně nezeptal (především přihlédně-li soud k tomu, že žalobkyně v té době nic takového nenamítala a sami jednatelé se o úhradě vůbec nezmiňovali).

[20] Opodstatněný není ani požadavek žalobkyně, aby daňové orgány detailně zdůvodnily, proč doměřily dodavatelům daň. Daňová řízení vedená se žalobkyní a s dodavateli jsou totiž řízení samostatná. Jejich výsledky se tak mohou lišit podle toho, jak budou jednotlivé subjekty spolupracovat s daňovými orgány.¹⁰

[21] Žalovaný také popsal, jak chybějící daň souvisí s podvodným jednáním. Obchodní řetězce totiž vykazovaly znaky, které nasvědčovaly tomu, že transakce nebyly standardní. Žalovaný za podezřelé označuje například to, že:

- Dodavatelé měli jen fiktivní sídla a nevyužívali žádné provozovny ani sklady. Nebylo proto jasné, kde skladovali dodávané zboží. Šlo o společnosti s krátkou obchodní historií, které neměly své webové stránky. Podnikaly s tiskovým spotřebním zbožím, které je považováno za rizikové, neboť se u něj často vyskytují padělky či nelegální napodobeniny. Žalobkyně přesto k plnění neuzavřela žádné písemné smlouvy, s dodavateli osobně nejednala, veškerou komunikaci vedla e-mailem.
- Dodavatelé byli dlouhodobě nekontaktní a neplnili své daňové povinnosti. Daňové orgány proto zrušily dodavatelům Pprice a Redmac registraci k dani a dodavateli Pyroline přidělily status nespolehlivého plátce.
- Žalobkyně uhradila dodavateli Redmac o 7 200 EUR méně, než (podle faktury) měla. Jednatel dodavatele Redmac ovšem tvrdí, že byla faktura uhrazena v plné výši.
- Dodavatelé Pprice a Redmac změnili v průběhu transakcí jednatele nebo společníka.

[22] Tyto znaky nejsou samy o sobě podezřelé ani nezákonné. Ve svém souhrnu však svědčí o tom, že nešlo o běžné obchodní transakce, ale o transakce za účelem získat neoprávněnou výhodu.¹¹ Na chybějící daň je proto nutné nahlížet tak, že nebyla uhrazena právě kvůli podvodnému jednání. Závěr krajského soudu, že žalovaný nedostatečně popsal souvislost mezi chybějící daní a snahou získat neoprávněnou daňovou výhodu, tak není správný.

[23] Soud dále poznamenává, že nejde o dvojí zdanění, pokud daňové orgány odepřou nárok na odpočet daně kvůli účasti na daňovém podvodu. Nárok totiž není odepřen s cílem trestat daňový subjekt, ale s cílem daň vybrat, a obnovit tak neutralitu DPH.¹² V této věci navíc ani nenastala situace, kdy by byla dlužná daň uhrazena ještě před vydáním napadeného daňového rozhodnutí¹³, což ani žalobkyně nenamítá.

[24] NSS ve shodě s krajským soudem považuje za nepřipustné, aby správce daně upřednostnil výběr daně u žalobkyně jen proto, že je u ní daň snáze vymahatelná než u jejích dodavatelů, kteří daň nezaplatili. Zároveň ale nevyšlo najevo, že by se daňové orgány ničeho takového dopustily. O existenci daňového podvodu – který NSS zkoumal –

¹⁰ *ExaSoft Holding* (čj. 5 Afs 239/2020-46), bod 36.

¹¹ *ExaSoft Holding* (čj. 1 Afs 304/2019-33), bod 31.

¹² *Fast Money*, bod 24.

¹³ *Fast Money*, bod 27.

rozhodly správně podle důkazů, nikoliv podle toho, že je žalobkyně na rozdíl od svých dodavatelů solventní.

[25] Soud pak konečně uvádí, že stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci C-4/20, „*Alti*“ OOD, kterého se dovolávala žalobkyně, není pro posuzovanou věc přílehlavé. Stanovisko se zabývá institutem daňového ručení, které nelze zaměňovat s odepřením nároku na odpočet daně, neboť jde o dva rozdílné instituty.¹⁴ Podobně na věc nedopadá ani rozsudek Soudního dvora ve věci C-574/15, *Scialdone*, který se týká trestněprávní roviny daňových podvodů.

4. Závěr a náklady řízení

[26] NSS proto zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán nyní vysloveným právním názorem ke sporné otázce. Především se pak bude v novém řízení zabývat i dalšími žalobními námitkami. NSS totiž ve svém rozsudku řešil jen jedinou právní otázku, kvůli níž krajský soud žalobě vyhověl. Výsledek řízení o žalobě je tak nadále otevřen.

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. února 2023

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu

¹⁴ Rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2018, čj. 7 Afs 8/2018-56, č. 3844/2019, bod 17.