



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra, soudce Jana Kratochvíla a soudkyně Lenky Krupičkové ve věci žalobkyně: **AB CHEMITRANS, s.r.o.**, se sídlem Koperníkova 872, Nový Bohumín, Bohumín, zastoupená advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., se sídlem náměstí Míru 15, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2019, č. j. 13416/19/5300-22442-712600, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 5. 2021, č. j. 25 Af 24/2019-86,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 5. 2021, č. j. 25 Af 24/2019-86, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 3. 2019, č. j. 13416/19/5300-22442-712600, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 28 570 Kč k rukám její zástupkyně JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj doměřil žalobkyni dne 18. 12. 2017 dodatečným platebním výměrem daň z přidané hodnoty za období leden 2014 ve výši 5 127 626 Kč a platebním výměrem vyměřil daň z přidané hodnoty za duben 2014 ve výši 3 337 039 Kč. Tento postup byl výsledkem daňové kontroly, při níž správce daně dospěl k závěru, že žalobkyni nelze uznat nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění

za dodávky zinku a olova v rámci několika dodavatelských řetězců. Podle správce daně žalobkyně věděla či vědět měla, že se svým plněním zapojuje do podvodného řetězce na DPH.

[2] Žalobkyně se proti oběma platebním výměřům bránila odvoláním. Žalovaný svým v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání zamítl a platební výměry potvrdil.

[3] Žalovaný popsal dodavatelské řetězce žalobkyně a identifikoval v nich chybějící daň. Zároveň uvedl několik okolností, které dle něj ukazují, že se nejednalo o běžné nezaplacení daně, ale o nestandardní obchody. Za nejdůležitější okolnost svědčící pro závěr o podvodném charakteru řetězců uvedl cenu, za kterou bylo zboží v rámci řetězce přeprodáváno. Cena zboží se v rámci řetězců snížila, a nikoliv zvyšovala, jak by bylo v podnikatelském styku běžné. Takové podnikatelsky iracionální jednání dle žalovaného svědčí o podvodném charakteru řetězců.

[4] Následně se žalovaný zabýval existencí objektivních okolností podvodu, tedy splnění vědomostního testu. Za nejdůležitější okolnost svědčící pro závěr o vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce uvedl opět cenu, za kterou bylo zboží v rámci řetězců přeprodáváno. Podle žalovaného žalobkyně věděla, že její dodavatelé nakupují zboží za vyšší ceny, než jí prodávají.

[5] V závěru žalovaný zhodnotil, že žalobkyně vzhledem ke zjištěným objektivním okolnostem nepřijala dostatečná opatření pro to, aby zamezila své účasti na podvodu s DPH.

[6] Se svými námitkami žalobkyně neuspěla ani u Krajského soudu v Ostravě, který její žalobu zamítl. Krajský soud považoval rozhodnutí žalovaného za správné a přesvědčivé a dostatečně odůvodněné.

II. Shrnutí kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (stěžovatelka) se proti rozsudku krajského soudu bránila kasační stížností. Považovala rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, neboť se opomenul vypořádat se zásadními žalobními námitkami. Pokud se s nimi již vypořádal tak nedostatečně a chybně. Rozporovala splnění všech kroků testu o jejím zapojení do podvodného řetězce na DPH. Podle stěžovatelky nebylo postaveno na jisto, že byl spáchán daňový podvod, nebylo prokázáno, že o účasti na daňovém podvodu věděla či mohla vědět a nelze ani dospět k závěru, že nečinila potřebná opatření, aby zamezila své účasti na podvodu.

[8] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti a poukázal na odůvodnění svého rozhodnutí a napadeného rozsudku.

III. Právní hodnocení

[9] Úvodem Nejvyšší správní soud uvádí, že kasační stížnost je koncipována tak, že námitky nepřezkoumatelnosti jsou velmi úzce spjaty s námitkami nezákonnosti. Stěžovatelka typicky namítá, že krajský soud nějakou její žalobní námitku vypořádal nedostatečně a v každém případě chybně. Nejvyšší správní soud tedy v tomto případě nepovažuje za vhodné, aby rozdělával otázku nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti. Námitky tedy vypořádá dohromady, tak jak je formuluje stěžovatelka.

pokračování

III.1 Obecně k daňovým podvodům

[10] Podle ustálené judikatury Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu je nárok na odpočet daně nedílnou součástí systému DPH a zásadně 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, aby získal daňové zvýhodnění. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Jedná se o situaci, která je v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty i se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty.

[11] Soudní dvůr EU se podvody na DPH zabýval v mnoha rozsudcích (např. *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Kittel*, spojené věci C-439/04 a C-440/04 či *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11). Jako podvod na DPH označil 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 daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je při posuzování nároku na odpočet daně nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, bod 34).

[12] Účast daňového subjektu v řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v tomto testu: 1) správce daně je povinen 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 byl spáchán daňový podvod, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; nejdříve musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že daňový subjekt o podvodném charakteru obchodů věděl, nebo vědět měl; 3) daňový subjekt poté však může prokázat, že přijal veškerá rozumná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů.

[13] Existenci podvodu na DPH prokazuje výhradně správce daně. Totéž platí i o zapojení daňového subjektu do podvodu včetně toho, že daňový subjekt měl vědět, či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem. Plátce je pak oprávněn předkládat argumenty a důkazní prostředky za účelem prokázání, že jednal profesionálně, obezřetně, přijal veškerá opatření, která po něm bylo v rámci prevence účasti na daňovém podvodu možné spravedlivě požadovat, a tyto důsledně dodržoval. Ačkoliv je v některých rozsudcích tato procesní aktivita plátce daně označována jako jeho důkazní břemeno, striktně vzato se nejedná o důkazní břemeno daňového subjektu, ale o jeho právo nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně. Důkazní břemeno ohledně neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce leží na správci daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 114/2019-33, bod 22).

[14] V nynější věci stěžovatelka zpochybňuje všechny kroky testu. Nejvyšší správní soud se k nim popořadě vyjádří. Nejdříve se však bude zabývat otázkou cenotvorby při prodeji zboží v rámci zjištěných řetězců. Tato otázka byla totiž pro finanční orgány klíčová, a to jak pro rozhodnutí o existenci podvodného jednání v rámci prvního kroku testu, tak pro

prokázání vědomosti stěžovatelky v rámci druhého kroku testu. Velká část kasačních námitek směřuje právě do závěrů žalovaného a krajského soudu týkajících se cenotvorby.

III.2 Cenotvorba v rámci řetězců

[15] Žalovaný za hlavní nestandardní okolnost svědčící o podvodném charakteru řetězců považoval snižující se cenu při prodeji zboží v rámci řetězců. Krajský soud na tyto úvahy žalovaného plně odkázal a ztotožnil se s nimi.

[16] Žalovaný na základě provedeného dokazování zjistil, že zinek a olovo stěžovatelka kupovala od svých dodavatelů za cenu, která se skládala z ceny daného kovu na londýnské burze kovů (LME) ke konkrétně určenému dni a sjednané prémii. V případě zinku se prémii u dodavatelů stěžovatelky pohybovala v lednu 2014 v rozmezí 54 - 75 USD za tunu a v dubnu 2014 v rozmezí 62 - 76 USD za tunu. Správce daně dále shledal, že původ stěžovatelkou nakupovaného zboží byl u polských společností. Z mezinárodního dožádání zjistil, že prémii účtovaná jednou z těchto polských společností se v roce 2014 při prodeji zinku pohybovala v rozmezí 235 - 325 USD za tunu a u druhé společnosti 170 - 205 USD za tunu. Z těchto údajů finanční orgány dovodily, že stěžovatelka nakupovala zboží za cenu s premií podstatně nižší, než za jakou toto zboží prodávali samotní původci zboží. V rámci řetězců tedy dle nich docházelo k manipulaci s cenou – jejímu snižování. To považovaly za zásadní podezřelou okolnost, která svědčí o podvodném charakteru řetězce.

[17] Této skutečnosti si zároveň měla být dle žalovaného stěžovatelka vědoma. V předchozím období sama nakupovala zboží od polských dodavatelů, kteří byli původci zboží nakoupeného ve zkoumaném období. V roce 2013 přitom zinek od nich nakupovala s premií 260 USD za tunu a olovo s premií 105 - 196 USD za tunu.

[18] Dle Nejvyššího správního soudu jsou však úvahy žalovaného v tomto směru nedostatečné. Obecně Nejvyšší správní soud souhlasí, že snižování ceny zboží v rámci řetězce je silnou indicií svědčící o podvodném charakteru řetězce (shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2023, č.j. 6 Afs 82/2021-77, bod 37). Zároveň vědomost daňového subjektu o této skutečnosti je silnou objektivní okolností, ze které lze usuzovat na splnění subjektivního testu o zapojení do podvodného řetězce. Snižování ceny v řetězcích však finanční orgány dosud neprokázaly.

[19] Nejvyšší správní soud nespatřuje vadu v tom, že žalovaný srovnával ceny, za které nakupovala zboží stěžovatelka a ceny, za které prodával zjištěný polský původce zboží. To je logický postup. Pokud bylo zjištěno, že obchodované zboží pocházelo od konkrétního obchodníka v Polsku, tak pro posuzování, zda cena zboží se v rámci řetězce snižovala, či nikoliv, je relevantní právě tato cena zboží vstupujícího do řetězce. Nebylo tedy nutné, jak argumentuje stěžovatelka, aby finanční orgány porovnávaly průměrné ceny na trhu. Naopak takový údaj by vypovídal o cenách konkrétního zboží v konkrétním řetězci mnohem méně, pokud vůbec.

[20] Žalovaný nicméně nedostatečně reflektuje, že cena obchodovaných kovů měla dvě složky – cenu na burze fixovanou k určitému dni a premii. Žalovaný snižování ceny dovozuje z vyšší premii na počátku řetězce a nižší premii v případě dodavatelů stěžovatelky. Samotná výše premii však neříká nic o konečné ceně. K té je nutno připočítat cenu na burze

pokračování

(LME) použitou při obchodu. Cena na burze může kolísat, proto i nižší prémie při prodeji než při nákupu zboží může znamenat navýšení ceny, pokud v mezidobí vzrostla cena zboží na burze. Pokud například polská společnost, kterou finanční orgány identifikovaly jako původce zboží, prodala tunu zinku při ceně na burze 2 400 USD za tunu, tak její prodejní cena činila při maximální zjištěné prémii 2 725 USD (2 400+325). Pokud by následně stěžovatelka tunu zinku nakoupila v momentě, kdy cena na burze byla 2 800 USD, tak její nákupní cena by při minimální zjištěné prémii byla 2 854 USD (2800+54). Cena by se tedy v rámci řetězce nesnížila, ale zvýšila. Marže by také mohla být dostatečná. Právě uvedený příklad je čistě hypotetický. Soud jím pouze ilustruje fungování cenotvorby zjištěné finančními orgány u daných obchodů s kovy. Napadené rozhodnutí ani rozhodnutí krajského soudu totiž neobsahují žádnou informaci o ceně LME v době uskutečnění obchodů.

[21] Žalovaný argumentuje tím, že je to právě prémie, která obsahuje marži obchodníka, tedy musí pokrýt jeho náklady a přiměřený zisk. Tato úvaha však obecně neplatí. Cena obchodníka není tvořena pouze premií, ale premií a LME. Obchodník může profitovat z toho, že koupil za nižší LME a prodává za vyšší LME. Rozdíl je součástí jeho zisku. Úvaha žalovaného by mohla platit, pokud by LME byla v čase fixní, což ale z povahy burzovních obchodů není. Z dokazování vyplynulo, že LME je pro každý obchod (objednávku) fixována k určitému datu. Ze spisu vyplývá, že u stěžovatelky fixace byla standardně vždy pár dní před uskutečněním dodávky. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, kdy obchody uskutečnili dodavatelé a subdodavatelé stěžovatelky a není ani zřejmé k jakému dni oni při svých obchodech fixovali LME. Pravděpodobně půjde vždy o nějaký den blízký dnu obchodu, jinak by složka LME při tvorbě ceny obchodu ztrácela smysl. Na jisto však tato skutečnost postavena není.

[22] Samotné porovnání premií by mohlo být vypovídající o nízkých či snižujících se cenách v řetězci jedině za podmínky, že by bylo zjištěno, že všechny obchody v řetězci, tedy až od polského původce zboží, s jehož cenou žalovaný nákupní ceny stěžovatelky srovnával, se děly v krátkém časovém horizontu s cenou LME fixovanou ke dnům, mezi kterými nedošlo k podstatné změně v ceně na burze. Takovou úvahu žalovaný možná ve svém rozhodnutí naznačuje, když mluví o tom, že v případě stěžovatelky šlo vždy o krátkodobé obchody. Podstatné však není, zda sama stěžovatelka zboží nakupovala a v krátkém časovém horizontu prodávala. Žalovaný činí závěry o snížení ceny v rámci dodavatelského řetězce. Podstatný je tedy časový horizont obchodů v rámci celého řetězce. O této otázce však finanční orgány mlčí. Z napadeného rozhodnutí ani ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá, kdy mělo stěžovatelkou nakoupené zboží, které mělo původ u polských dodavatelů, být prodáno těmito polskými dodavateli.

[23] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s námitkou stěžovatelky, že závěr o snižování cen v řetězci, či obecně nízkých maržích v řetězci, by bylo možno učinit jedině porovnáním celkové prodejní ceny (LME + prémie) původce zboží (žalovaným identifikované polské společnosti), tedy na počátku řetězce, a nákupní ceny (LME + prémie) stěžovatelky. Úvahy žalovaného, se kterými se krajský soud ztotožnil, jsou tedy dosud nedostatečné a nedokládají nestandardní ceny při obchodování s kovy v rámci zjištěných řetězců.

III.3 Daňový podvod a chybějící daň

[24] Stěžovatelka předně zpochybňuje závěry žalovaného týkající se chybějící daně (vzniku podvodu), se kterými se krajský soud ztotožnil.

[25] Při prokazování existence podvodu musejí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se jednalo o daňový podvod (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č.j. 9 Afs 333/2017-63, bod 38). Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla narušena daňová neutralita, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním nebo více subjekty v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem daňového zvýhodnění.

[26] Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č.j. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).

[27] Krajský soud k existenci podvodu na dani uvedl, že informace o neodvedení daně u jednotlivých společností v detekovaných řetězcích jasně vyplývá ze spisu i zprávy o daňové kontrole. Pokud se týče spojitosti chybějící daně a podvodu, tato dle krajského soudu implicitně plyne z nestandardních okolností, jak jsou popsány v rozhodnutí žalovaného.

[28] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že chybějící daň je v rozhodnutí žalovaného a ve zprávě o daňové kontrole jednoznačně a dostatečně identifikována. V každém ze zjištěných řetězců žalovaný uvedl, který subjekt v řetězci daň neodvedl. Jednalo se vždy o první článek v řetězci.

[29] Chybějící daň má i oporu ve správním spise. Rozhodnutí žalovaného obsahuje u každého řetězce odkazy na dokumenty ve spisu, o které žalovaný závěr o chybějící dani opírá. V tomto ohledu lze na odůvodnění rozhodnutí žalovaného odkázat. Krajský soud proto správně uvedl, že ze spisu i zprávy o daňové kontrole jasně plyne, že informaci o neodvedení daně u jednotlivých společností v detekovaných řetězcích správce daně obstaral prostřednictvím odpovědí na dožádání příslušným pracovištěm finančních úřadů nebo nahlédnutím do spisu, vedeného u správce daně či do systému VIES, o čemž byl pořízen úřední záznam.

[30] Stěžovatelka namítá, že krajský soud odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, nepřipustně uvedl, že bylo na daňovém subjektu, aby prokazoval, že daň byla v řetězci zaplacená, bez ohledu na to, zda správce daně prokázal chybějící daň. Takto však názor krajského soudu vyložit nelze.

[31] Pokud správce daně, jako v tomto případě, chybějící daň identifikuje a tato skutečnost je podložena dostatečnými důkazy, má daňový subjekt možnost tyto důkazy zpochybnit. Může tak činit například i tím, že předloží důkazy jiné, které prokazují, že daň byla uhrazena. Právě v takovém významu krajský soud odkázal na citovaný rozsudek

pokračování

Nejvyššího správního soudu. Dle něj, pokud stěžovatelka chtěla vyvrátit závěr daňových orgánů o neodvedení daně, „*mohla sama za pomoci vlastních obchodních kontaktů dohledat, že ve všech řetězcích byla DPH zaplacená, případně mohla pomoci správci daně dohledat prvotní zdroj obchodovaných materiálů*“. Nejde tedy o nepřipustné přenesení důkazního břemene na daňový subjekt, ale o poukázání na možnost, jak se daňový subjekt může bránit proti podloženým skutkovým zjištěním správce daně.

[32] Nicméně samotná chybějící daň, jak je zřejmé z výše citované judikatury, není pro závěr o existenci podvodu dostatečná. Finanční orgány musí také prokázat existenci podezřelých okolností, na základě kterých je možno učinit závěr, že se nejednalo o běžný případ nezaplacení daně, ale o podvodné jednání.

[33] Žalovaný jako nejdůležitější nestandardní okolnost uvedl cenu, za kterou se v řetězcích se zbožím obchodovalo. Nejvyšší správní soud souhlasí, že prodeje v rámci řetězce za snižující se cenou, či obecně nízkou cenou, která by musela být kompenzována například právě podvodem na DPH, aby obchody dávaly ekonomický smysl, by byly samy o sobě silnou podezřelou okolností svědčící o podvodném charakteru řetězců. Nicméně, jak Nejvyšší správní soud uvedl výše, tato skutečnost dosud finančními orgány prokázána nebyla. Pokud klíčový argument žalovaného soud zpochybnil, je otázkou, zda má smysl se dále zabývat tím, zda žalovaný dostatečně odůvodnil, že řetězce byly stíženy podvodným jednáním. Žalovaný u jednotlivých řetězců uvedl i další podezřelé okolnosti. Nelze tak vyloučit, že ty by samy o sobě, bez ohledu na cenotvorbu v řetězci, mohly být dostatečné pro závěr o podvodném charakteru řetězce. Nejvyšší správní soud se proto zabýval i dalšími okolnostmi zjištěným v jednotlivých řetězcích.

[34] V nyní posuzované věci finanční orgány zjistily okolnosti, z nichž usuzují na daňový podvod v následujících dodavatelsko-odběratelských řetězcích (číselné označení řetězců soud pro přehlednost ponechal takové, jaké použil žalovaný v napadeném rozhodnutí):

1. AVES invest s.r.o. → Lewe s.r.o. → LSW SYSTEM s.r.o. → stěžovatelka → různí odběratelé

[35] V tomto řetězci stěžovatelka nakupovala zinek. Finanční orgány zjistily, že společnost AVES invest s.r.o. zde fungovala jako *missing trader* (subjekt, který zmizí a s ním zmizí i DPH, kterou měl odvést státu). Za leden a duben roku 2014 tato společnost nepodala daňové přiznání a neumožnila ověření své daňové povinnosti.

[36] V rozhodnutí žalovaného však není vůbec specifikováno, co je důvodem, že společnost AVES invest neumožnila ověření své daňové povinnosti. Tato skutečnost nevyplývá ani ze zprávy o daňové kontrole. Žalovaný pouze uvedl, že od 23. 5. 2013 novým jednatelem společnosti byla osoba s bydlištěm v Polsku. To však samo o sobě nemůže být dostatečným důvodem pro závěr o existenci podezřelých okolností svědčících o podvodu na DPH. Žalovaný nijak neuvádí, že by tato osoba byla nekontaktní, a proto nebylo možno daňovou povinnost ověřit. V tomto ohledu je tedy odůvodnění rozhodnutí žalovaného nedostatečné. Lze tedy uzavřít, že existence podvodu na DPH u tohoto řetězce je nedostatečně podložena.

2. LIFE Plex s.r.o. → MOCH TRADE s.r.o. → LSW SYSTEM s.r.o. → stěžovatelka → různí odběratelé

[37] V tomto řetězci stěžovatelka nakupovala neželezné kovy. Společnost LIFE Plex s.r.o. zde fungovala jako *missing trader*. Pro místně příslušného správce daně byla nekontaktní. Sídli na adrese bytového domu, kde nebyly nalezeny schránky ani zvonek. Za leden 2014 tato společnost sice podala daňové přiznání, ale daň neuhradila.

[38] Dle Nejvyššího správního soudu v tomto případě závěr krajského soudu a finančních orgánů o podvodném charakteru řetězce ob stojí i bez ohledu na ceny v řetězci. Byla identifikována chybějící daň a zjištěné podezřelé okolnosti jsou dostatečné pro závěr, že se jednalo o daňový podvod. Skutečnost, že jeden ze subjektů z řetězce dodavatelů stěžovatelky daňovou povinnost neuhradil a následně se stal nekontaktním je v judikatuře běžným vymezením existence daňového podvodu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2023, čj. 6 Afs 82/2021-77, bod 26).

3. DREMOK, s.r.o. → Legros Computer s.r.o. → BIZOKAM Servis s.r.o. → LSW SYSTEM s.r.o. → stěžovatelka → odběratel v tuzemsku

[39] V tomto řetězci stěžovatelka nakoupila zinek. Společnost DREMOK, s.r.o. zde fungovala jako *missing trader*. S místně příslušným správcem daně nespolečně pracovala, nereagovala na výzvy a nepřebírala si poštu. I zde, jako v předchozím řetězci, jsou tyto zjištěné skutečnosti dle Nejvyššího správního soudu dostatečné pro závěr o existenci podvodu na DPH.

4. TRASPASADOR s.r.o. → BALUS Stavebniny, a.s. → stěžovatelka → odběratel v tuzemsku

[40] V tomto řetězci stěžovatelka nakoupila zinek. Společnost TRASPASADOR, s.r.o. do daňového přiznání za leden 2014 nezahrnula hodnotu zinku prodaného dodavateli stěžovatelky a následně stěžovatelce. Od 8. 12. 2015 byla vedena jako nespolehlivý plátec a dne 13. 9. 2016 skončila v likvidaci.

[41] Zde Nejvyšší správní soud považuje odůvodnění za nedostatečné. Z napadeného rozhodnutí pouze vyplývá, že společnost byla později vedena jako nespolehlivý plátec a v roce 2016 skončila v likvidaci. To samo o sobě nejsou dostatečné nestandardní okolnosti. Podnikatelské subjekty zanikají a vznikají. Pokud jde o prohlášení za nespolehlivého plátce, tak podle § 106a odst. 1 zákona o DPH poruší-li plátec závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátec je nespolehlivým plátcem. Porušení povinností závažným způsobem může mít mnoho podob. Ne všechny budou relevantní indicií o podvodném charakteru řetězce. Napadené rozhodnutí neobsahuje vůbec žádnou informaci o tom, jaké konkrétní povinnosti společnost TRASPASADOR porušila. Rozhodnutí tak neobsahuje žádnou vazbu mezi důvody pro shledání této společnosti nespolehlivým plátcem a obchody v tomto řetězci.

[42] Relevantní a podstatnou nestandardní okolností by mohlo být například, pokud by společnost ukončila svou činnost krátce po podezřelých obchodech a stala se nekontaktní a nespolečně pracující. To však z napadeného rozhodnutí nevyplývá.

5A. Profi IDEA s.r.o. → MOCH TRADE s.r.o. → LSW SYSTEM s.r.o. → stěžovatelka → různí odběratelé

[43] V tomto řetězci stěžovatelka nakoupila zinek. Společnost Profi IDEA s.r.o. daň neplatila a za duben 2014 ani nepodala daňové přiznání. Pro místně příslušného správce daně byla nekontaktní a měla virtuální sídlo.

pokračování

[44] U tohoto řetězce jsou dle Nejvyššího správního soudu zjištěné podezřelé okolnosti dostatečné pro závěr, že se jednalo o daňový podvod. Skutečnost, že jeden ze subjektů z řetězce dodavatelů stěžovatelky daňovou povinnost neuhradil a následně se stal nekontaktním a má virtuální sídlo jsou dostatečné pro vymezení existence daňového podvodu.

5B. MOCH TRADE s.r.o. → LSW SYSTEM s.r.o. → stěžovatelka → různí odběratelé

[45] V tomto řetězci stěžovatelka nakupovala zinek. U společnosti MOCH TRADE byla provedena daňová kontrola, na základě které jí byla vyměřena daň ve výši 6 961 646 Kč, kterou neuhradila. Bylo zjištěno, že vůbec neprokázala přijetí většiny plnění od společnosti Profi IDEA s.r.o. Od 12. 5. 2015 byla tato společnost vedena jako nespolehlivý plátec.

[46] Zde Nejvyšší správní soud opět shledal nedostatečné odůvodnění existence podvodného jednání. U tohoto řetězce žalovaný pouze konstatoval chybějící daň a skutečnost, že následně byla společnost vedena jako nespolehlivý plátec. Z rozhodnutí žalovaného není také zcela zřejmé, jakou roli v doměření daně u společnosti MOCH TRADE hrála otázka neunesení důkazního břemene ohledně některých plnění od společnosti Profi IDEA, a jaký je vztah této skutečnosti k otázce prokazování podvodu na DPH. Ani v tomto případě, jako výše u řetězce č. 4, napadené rozhodnutí neobsahuje vůbec žádnou informaci o tom, jaké své povinnosti společnost MOCH TRADE porušila, a proč byla prohlášena za nespolehlivého plátce. Rozhodnutí tak neobsahuje žádnou vazbu mezi důvody pro shledání této společnosti nespolehlivým plátcem a obchody v tomto řetězci.

6. JAFI TRADE OSTRAVA s.r.o. → LSW SYSTEM s.r.o. → stěžovatelka → různí odběratelé

[47] U společnosti JAFI TRADE OSTRAVA byla provedena daňová kontrola za období duben 2014, která byla ukončena doměření daně ve výši 1,2 mil. Kč. Tato daň nebyla uhrazena. Od 22. 6. 2016 byla společnost v likvidaci.

[48] Ani u tohoto řetězce neshledal Nejvyšší správní soud odůvodnění dostatečné. Z rozhodnutí nijak nevyplývá, proč společnost JAFI TRADE OSTRAVA daň neuhradila a skončila v likvidaci. Není zde například uvedeno, že by po obchodech v rámci tohoto řetězce ukončila činnost, zbavila se majetku, byla nekontaktní apod.

[49] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že odůvodnění existence podvodného řetězce je u řetězců ad 1, 4, 5B a 6 nedostatečné. Daňový podvod musí být zřetelně odlišen od případů pouhého nezaplacení daně. Proto je na finančních orgánech uvést a prokázat dostatečně přesvědčivé podezřelé okolnosti, které nasvědčují tomu, že nešlo o běžné obchody. V případě těchto řetězců tak dosud neučinily.

III.4 Objektivní okolnosti a vědomost stěžovatelky o zapojení do podvodu

[50] Jde-li o subjektivní stránku, tedy zaviněnou účast na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla, nebo vědět mohla a měla.

[51] Žalovaný za zásadní okolnost, na které založil splnění subjektivní stránky zapojení stěžovatelky do podvodných řetězců, považoval vědomí stěžovatelky o nízké ceně nakupovaných produktů. Otázce cenotvorby v rámci řetězců se Nejvyšší správní soud věnoval již výše a shledal, že finanční orgány dosud tuto skutečnost neprokázaly. Zbývá tedy posoudit, zda další uvedené objektivní okolnosti jsou samy o sobě dostatečné pro závěr o vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodných řetězců. To se samozřejmě týká pouze těch řetězců, u kterých Nejvyšší správní soud výše shledal, že žalovaný dostatečně odůvodnil, že jde o podvodné řetězce. V případech, kdy podvodný řetězec prokázán nebyl, nemá smysl uvažovat o splnění subjektivní stránky zapojení do podvodného řetězce.

[52] Žalovaný uvedl tyto další objektivní okolnosti:

- Stěžovatelka nedostatečně kontrolovala kvalitu zboží.
- Stěžovatelka neměla v daném období (počátek roku 2014) písemné smlouvy se svými dodavateli.
- Stěžovatelka si neprověřovala své dodavatele.
- U stěžovatelky výrazně narostl objem obchodů s kovy v letech 2012 a 2013 (chybějící daň správce daně zjistil v řetězcích stěžovatelky už v roce 2012).
- Stěžovatelka obchodovala se zbožím vysoké hodnoty, aniž by používala pojištění, zajištění transakcí apod.

[53] V žalobě, jako i v kasační stížnosti, stěžovatelka zpochybňuje skutečnost, že by nedostatečně kontrolovala kvalitu zboží. Nutno říci, že na tuto část žaloby (na s. 24-26) krajský soud nereagoval. Krajský soud pouze odkázal na specifikované pasáže rozhodnutí žalovaného. Takový postup obecně není zcela vyloučen. To však pouze za podmínky, že v odkazované části se rozhodnutí vypořádává se vznesenými žalobními námitkami, například proto, že je žalobce uplatnil již v odvolání. Tak tomu však v tomto případě nebylo. Stěžovatelka v žalobě vznášela konkrétní námitky proti argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí a uváděla konkrétní opatření, které v rámci kontroly kvality zboží prováděla. Prováděla vizuální kontrolu, vyžadovala, aby zboží mělo certifikáty kvality, ložní listy, štítky na zboží, tetování nebo pečeti, zboží namátkově vážil a zboží bylo pravidelně váženo odběrateli. V některých případech prováděla spektrometrickou analýzu. Bylo tedy na místě, aby se krajský soud této argumentaci věnoval.

[54] Z rozhodnutí žalovaného je nicméně zřejmé, že bez ohledu na dílčí nedostatky či nesouhlas s kontrolními postupy stěžovatelky, jádrem shledaného pochybení je obecně nedostatečná kontrola kvality a kvantity zboží. Žalovaný nepovažoval za dostatečnou kontrolu vizuální a na základě certifikátů. Měl za to, že zboží bylo třeba vážit a podrobovat spektrometrické analýze.

[55] Nejvyšší správní soud k otázce kontroly kvality zboží uvádí, že v daném případě nelze pominout, že stěžovatelka s kovy obchodovala již od roku 2002. Zboží dodávala prověřeným odběratelům. Lze důvodně předpokládat, že kdyby kvalita zboží byla nedostatečná, ihned by se to projevilo v problémech s jejím odbytem. Žalovaný přitom zjistil, že pouze v jednom případě v minulosti se stěžovatelka setkala s falzifikátem zboží. Vzhledem k této dlouhodobé praxi stěžovatelky, kdy metody kontroly kvality a množství zboží až na jednu výjimku neselhávaly a stěžovatelka je používala i mimo období, kdy byla dle žalovaného zapojena do podvodných řetězců, není dle Nejvyššího správního soudu

pokračování

kontrola kvality zboží prováděná stěžovatelkou dostatečnou indicií o vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodných řetězců.

[56] Pokud jde o absenci písemné smlouvy, ta sice bývá jednou z objektivních okolností, která ve svém souhrnu s ostatními může svědčit o vědomosti zapojení do podvodného řetězce. Jde však pouze o okolnost nižšího významu, která musí být podpořena silnými dalšími indiciemi. Samo o sobě jde totiž o praxi běžnou a zákonnou. Občanský zákoník písemnou formu pro kupní smlouvu nevyžaduje. Skutečnost, že v daném případě nemůže jít o silnou indicii vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce svědčí i okolnost, že v roce 2013 stěžovatelka kupní smlouvu se svým dodavatelem písemně uzavřenou měla. Přitom již v tomto období se stěžovatelka podle žalovaného zapojila do podvodných řetězců.

[57] Pokud jde o prověřování svých dodavatelů, tak zde Nejvyšší správní soud nespatřuje žádnou nestandardní okolnost. Podstatné totiž je, že to nejsou dodavatelé stěžovatelky, kteří byli v rámci řetězců identifikováni jako problematické subjekty. Chybějící daň byla identifikována až v dalších člancích řetězců. Není tedy jasné, čeho by stěžovatelka docílila, kdyby si více prověřovala své dodavatele, ani proč by tak měla dělat. Žalovaný neuvedl, že by se jednalo o problematické dodavatele.

[58] Nárůst obchodů v předchozích letech sám o sobě také nemůže být problematický. Pokud stěžovatelka, jak prokazovala, stabilně vykazovala zisk z těchto obchodů, tak nárůst obchodů je z ekonomického hlediska naopak pozitivním faktorem.

[59] Absence pojištění, či jiného zajištění transakcí také sama o sobě není problematická, pokud se stěžovatelka s žádnými problémy při obchodování s těmito produkty v minulosti nepotýkala. Z napadeného rozhodnutí ani ze správního spisu nevyplývá opak.

[60] Nejvyšší správní soud dospívá k názoru, že uvedené objektivní okolnosti ani ve svém souhrnu nejsou dostatečné pro závěr o vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodných řetězců. Přitom je zejména podstatné, že stěžovatelka s kovy obchodovala dlouhodobě, od roku 2002. Nejde tedy o podezřelé krátkodobé ad hoc zapojení stěžovatelky do obchodů s touto komoditou.

[61] Z napadeného rozhodnutí a rozsudku krajského soudu je zřejmé, že za klíčovou objektivní okolnost žalovaný i krajský soud považovali nízkou cenu zboží v rámci řetězců. Pokud by byla prokázána, tak Nejvyšší správní soud souhlasí, že ve spojení s dalšími zde uvedenými okolnostmi by přesvědčivě dokládaly, že ze strany stěžovatelky nešlo o standardní obchodní vztahy a minimálně si měla být vědoma svého zapojení do podvodných řetězců. Pokud však otázka nízké ceny dosud prokázána nebyla, nelze na vědomost stěžovatelky o zapojení do podvodných řetězců usuzovat pouze ze zbylých uvedených okolností.

[62] V tomto ohledu je tedy rozhodnutí žalovaného nezákonné a nezákonný je i rozsudek krajského soudu, který se pouze s rozhodnutím žalovaného ztotožnil.

III.5 Otázka prekluze a vedení spisu

[63] Krajský soud shledal námitku uplynutí lhůty pro vyměření a doměření daně za nedůvodnou. Podstatné pro tento závěr bylo, že prekluzivní lhůta se na určitou dobu stavěla z důvodu žádostí o mezinárodní spolupráci dle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybňuje samotný výpočet prekluzivní lhůty, ale namítá, že mezinárodní dožádání nemá oporu ve spisovém materiálu, což krajský soud pominul.

[64] Nejvyšší správní soud takovou vadu neshledal. Krajský soud tuto argumentaci nepominul. Z napadeného rozsudku je patrné, že krajský soud si od žalovaného vyžádal doklady o provedených mezinárodních dožádání. Dokumenty o mezinárodních dožádání žalovaný krajskému soudu odeslal jako přílohu podání ze dne 13. 1. 2021. S tímto podáním byla stěžovatelka seznámena, jak je patrné z doručky založené v soudním spise. Obsah této přílohy, tedy obsah jednotlivých dožádání odpovídá údajům uvedeným v rozsudku krajského soudu. Ten z dokladů ohledně mezinárodních dožádání zjistil, že těchto bylo provedeno celkem pět. Lhůta byla jimi stavěna od 24. 4. 2015 do 17. 11. 2015 a od 10. 12. 2015 do 28. 4. 2017. Závěry krajského soudu tedy mají oporu ve spisovém materiálu.

[65] Krajský soud se zabýval i námitkou chybného vedení spisu. Uvedl, že pokud jde o související námitku, že spis nebyl veden řádně, neboť v něm nebyly všechny dokumenty, tak byť se materiály nenacházely všechny ve spise předloženém v dané věci, byly obsaženy ve spise v související věci. Byly tedy stěžovatelce přístupné. Nejedná se proto o vadu, která by jakkoli mohla mít vliv na veřejná subjektivní práva stěžovatelky.

[66] Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením krajského soudu souhlasí. Některé dokumenty včetně dokumentů o mezinárodních dožádáních nebyly součástí správního spisu v této věci. Byly však součástí jiného správního spisu, který se týkal také vyměření a doměření DPH stěžovatelky, jen jiných období – roků 2012 a 2013. Stěžovatelka i k tomuto správnímu spisu měla přístup. Nebyla tedy nijak zkrácena na svých právech. Navíc v rámci řízení před soudem byla stěžovatelka s těmito dokumenty speciálně seznámena.

[67] Tyto námitky stěžovatelky jsou tedy nedůvodné.

[68] Nakonec Nejvyšší správní soud neshledal, že by se žalovaný a krajský soud opomenuli zabývat vyjádřeními Asociace českých a slovenských zinkoven a zástupce společnosti Zincor, jak namítá stěžovatelka. Žalovaný tyto důkazy, které se týkaly změn certifikátů zboží, zmínil v bodě 29 svého rozhodnutí. Krajský soud k tomu uvedl, že v projednávané věci nebyla zpochybněna standardnost provádění změn (tzv. neutralizací) certifikátů, nýbrž naprosto nestandardní způsob jejich provádění v projednávané věci. Těmito důkazy se tedy krajský soud, byť stručně, zabýval. Nelze tedy přisvědčit námitce stěžovatelky, že by je zcela opomenul.

IV. Závěr a náklady řízení

[69] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí

pokračování

krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) soudního řádu správního].

[70] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal rozhodnutí žalovaného a rozsudek krajského soudu, který se ztotožnil se závěry žalovaného, za nezákonná. Finanční orgány dosud neprokázaly u některých řetězců existenci podvodu na DPH a u žádného z řetězců, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodného řetězce věděla, či alespoň vědět měla. Nejvyšší správní soud proto zrušil rozsudek krajského soudu a též rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 soudního řádu správního).

[71] Tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, Nejvyšší správní soud proto rozhodl rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá soudního řádu správního). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 soudního řádu správního, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšnou byla v dané věci stěžovatelka, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, které napadla žalobou.

[72] Náklady řízení stěžovatelky v tomto případě tvoří soudní poplatky, odměna její zástupkyně a hotové výdaje. Na soudních poplatcích stěžovatelka zaplatila celkově 8 000 Kč (3 000 Kč za podání žaloby a 5 000 Kč za podání kasační stížnosti). Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem i Nejvyšším správním soudem zastoupena advokátkou.

[73] Za zastoupení v řízení před krajským soudem jí přísluší odměna za čtyři úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a repliky a účast na jednání [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. Podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu náleží zástupkyni stěžovatelky odměna za tyto úkony právní služby v částce 12 400 Kč (4 x 3 100 Kč) a podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náhrada hotových výdajů v částce 1 200 Kč (4 x 300 Kč). Zástupkyně stěžovatelky je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 2 856 Kč. Celkem tedy činí odměna za zastupování v řízení před krajským soudem částku 16 456 Kč.

[74] Za zastoupení v řízení před Nejvyšším správním soudem stěžovatelce přísluší odměna za jeden úkon právní služby: podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu náleží zástupkyni stěžovatelky odměna za tento úkon právní služby v částce 3 100 Kč a podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náhrada hotových výdajů v částce 300 Kč. Zástupkyně stěžovatelky je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 714 Kč. Celkem tedy činí odměna za zastupování v řízení před Nejvyšším správním soudem částku 4 114 Kč.

[75] Stěžovatelce tedy náleží náhrada nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 28 570 Kč. Žalovaný je povinen uhradit stěžovatelce uvedenou částku ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám její zástupkyně.

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

V Brně dne 21. července 2023

David Hipšr
předseda senátu