



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **REKOMET STEEL s.r.o.**, se sídlem J. Jabůrkové 308, Otrokovice, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14/2588, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2019, čj. 11021/19/5300-22442-712448, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 7. 2021, čj. 62 Af 44/2019-151,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 7. 2021, čj. 62 Af 44/2019-151, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2019, čj. 11021/19/5300-22442-712448, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši **24 456 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v dané věci je podvod na DPH v souvislosti s nákupem měděných katod. Nejvyšší správní soud se zde především zabývá přezkumem závěrů krajského soudu týkajících se narušení neutrality daně. Měděné katody byly přeprodávány v řetězci V-Voříšek CZ s.r.o. – TRIMETAL s.r.o. – Lef Real s.r.o. – žalobkyně – RHS Rohstoff Handel GmbH.

[2] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) vyměřil žalobkyni podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, platebním výměrem ze dne 16. 3. 2018, čj. 468703/18/3306-52525-708414, za zdaňovací období listopad 2014 nadměrný odpočet na DPH ve výši 42 921 Kč. Proti tomuto výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl a napadený výměr potvrdil.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Brně. Namítala především, že nebyly naplněny jednotlivé kroky tzv. Axel Kittel testu. Nesouhlasila mimo jiné s identifikací ztracené daně. Správce daně jí odepřel nárok na odpočet ve výši 755 121,04 Kč, přestože daň chyběla pouze v řádech desítek tisíc korun. Namítala též, že podvodné jednání nemůže existovat k části daně, která se neztratila.

[4] Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 15. 10. 2020, čj. 62 Af 44/2019-68, zamítl. Dospěl mimo jiné k závěru, že k narušení neutrality došlo tím, že v řetězci nebyla uhrazena daň. Žalobkyni nespědí nárok na odpočet DPH z důvodu nedbalostní účasti na podvodu.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 12. 2020, čj. 8 Afs 250/2020-20, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud totiž zatížil řízení vadou, jelikož rozhodl ve věci samé bez nařízení jednání, byť již v podané žalobě žalobkyně uvedla, že žádá nařízení jednání.

[6] V dalším řízení se krajský soud po nařízeném jednání s žalobou ztotožnil a napadené rozhodnutí žalovaného v záhlaví označeným rozsudkem zrušil. Dospěl především k závěru, že v daném případě neexistuje ztracená daň. Dodavatel V-Voříšek CZ daň za období listopad 2014 (ve výši 42 381 Kč) uhradil. Není přitom podle existující judikatury rozhodné, že tato daň byla následně převedena dle § 152 odst. 4 daňového řádu na dřívější nedoplatky. Za této situace shledal soud nadbytečné posuzovat další žalobní námitky týkající se navazujících podmínek výše uvedeného testu, jelikož napadené rozhodnutí nemůže obstát.

II. Kasační stížnost

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost. Nejprve shrnul, že společnost V-Voříšek CZ sídlila na virtuální adrese, na výzvu k poskytnutí údajů nereagovala a vykazované daňové povinnosti dlouhodobě nehradila (její daňové nedoplatky dosahují téměř 370 mil. Kč). V dotčeném zdaňovacím období vykazovala daňovou povinnost v řádech desítek tisíc korun a takto vykázanou částku i uhradila. V souladu s § 152 daňového řádu ovšem byla tato částka použita na úhradu dřívějších splatných nedoplatek na dani. Daň za dotčené zdaňovací období proto neuhradila. Tato společnost se rovněž stala nespolehlivým plátcem DPH a následně jí byla zrušena registrace k DPH. Z těchto zjištění má stěžovatel za to, že dostatečně identifikoval chybějící daň. Tvrdí, že dodavatel daň neuhradil z důvodu podvodného jednání. Správce daně daňovou povinnost společnosti V-Voříšek CZ za dotčené zdaňovací období nekontroloval a vyměřil ji pouze konkludentně. Jelikož se jednalo o typického „missing tradera“, tak správce daně nepřistoupil ani k následnému prověření vyměřené daňové povinnosti.

pokračování

[8] Stěžovatel má za to, že krajský soud aplikoval nepřiléhavou judikaturu, když svůj závěr opřel o rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2021, čj. 3 Afs 114/2018-87, *Legios Loco*, který se týkal ručení. Ručitelství vztah a existenci podvodu na DPH nelze zaměňovat. Tyto instituty jsou podmíněny odlišnými podmínkami. U narušení neutrality v rámci podvodu na DPH není nutnou podmínkou nezaplacení konkrétní daně. K narušení neutrality nemusí dojít ani u konkrétního plnění. Oba instituty mají také odlišný účel. Účelem ručení je zajištění úhrady daně. Účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na DPH je ochrana smyslu a účelu Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH. Nejvyšší správní soud v rozsudku *Legios Loco* posuzoval otázku nezaplacení daně výhradně ve vztahu ke vzniku ručitelství vztahu.

[9] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud zkoumal existenci chybějící daně pouze izolovaně. Pominul, že společnost V-Voříšek CZ je typický „missing trader“. Je nekontaktní, dlouhodobě si neplní své povinnosti, vykazuje mnohasetmilionové dluhy a má status nespolehlivého plátce. Daň za dotčené období tato společnost neuhradila. Úhrada daně byla v souladu s § 152 daňového řádu převedena na dříve splatné nedoplatky. Toto ustanovení daňového řádu je kogentní a nestanoví ze své aplikace žádnou výjimku. Stěžovatel proto trvá na tom, že identifikoval v dotčeném řetězci chybějící daň. Nelze také pominout další okolnosti, jež o podvodu svědčí, např. nelogickou poptávku německé společnosti po německém zboží v ČR, nezvykle rychlý průběh transakcí, nesoulad mezi čísly šarží na certifikátu zboží a na baleních měděných katod.

[10] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Stěžovatel s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uplatnil shora reprodukovanou kasační argumentaci, kterou napadá závěr krajského soudu, podle něhož v dané věci neexistuje ztracená daň. Kasační námitky v tomto ohledu systematicky rozčlenil do tří okruhů, které jsou věnovány jednak otázce „*narušení neutrality daně v daném případě*“, dále „*aplikaci nepřiléhavé judikatury krajským soudem*“ a v neposlední řadě též „*neposuzování chybějící daně v souvislostech*“.

[14] Jde-li o závěry napadeného rozsudku, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné shrnout, že krajský soud v příslušné části odůvodnění (body 16. - 19.) vyšel konkrétně z toho, že společnost V-Voříšek CZ uhradila částku, která odpovídala vykázané DPH za sporné zdaňovací období. Přestože podle § 152 daňového řádu tato částka byla započtena na dříve splatné daňové pohledávky, dospěl k tomu, že v souladu s rozsudkem ve věci *Legios Loco* byla daň zaplacená. Krajský soud připustil, že citovaný rozsudek se zabýval zaplacením daně ve vztahu k institutu ručení. Tyto závěry však lze podle něj vztáhnout i na danou situaci. V obou případech je totiž rozhodné, zda byla daň uhrazena. Dle krajského soudu k úhradě daně v nyní posuzované věci došlo, na čemž nemůže nic změnit ani následný

postup správce daně, jenž úhradu daně použil nejprve na pohledávky s dřívějším datem splatnosti. Krajský soud tedy zrušil žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele již z důvodu nesplnění první podmínky zmiňovaného Axell Kittel testu, neboť dospěl k závěru, že neexistuje „ztracená daň“. Nezabýval se pak v návaznosti na tento závěr naplněním dalších podmínek uvedeného testu. Lze dodat, že takto vymezeným rámcem sporu (přezkumu) je vázán i kasační soud v nynějším řízení.

[15] Dále lze předeslat, že podle existující judikatury Soudního dvora EU i kasačního soudu, pro závěr o existenci daňového podvodu musí být nejprve postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat 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). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem (srov. např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*, nebo rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, čj. 7 Afs 321/2018-80).

[16] Nejvyšší správní soud považuje dále za nutné zdůraznit, že nelze ztotožňovat institut chybějící (ztracené) daně s narušením daňové neutrality. Jak tento soud vysvětlil například již v rozsudku ze dne 29. 3. 2023, čj. 2 Afs 298/2021-69 (viz zejm. jeho bod 26.), za rozhodující je potřeba považovat to, zda byl důvod nesplnění daňových povinností určitou osobou dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Podstatné je, že v odkazovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud mimo jiné vypořádal i se svojí předchozí judikaturou, z níž by se mohlo jevit, že narušení neutrality ztotožňuje právě s jakoukoliv chybějící daní (tedy ztracenou daní v úzkém slova smyslu). Jinak řečeno, samotná otázka chybějící (ztracené) daně ještě nemusí být dostatečná k závěru, zda došlo k narušení daňové neutrality či nikoliv.

[17] Z existující judikatury (včetně té shora citované) je dále zřejmé, že naplnění podmínky chybějící daně jako nezbytného předpokladu narušení daňové neutrality může nastat v různých situacích. Typicky bude možno k závěru o chybějící dani dospět tehdy, pokud určitý daňový subjekt (článek řetězce) vůbec daňové přiznání nepodá, nebo podá daňové přiznání, ovšem nevykáže v něm podvodem zasažená plnění. Stejně tak se může jednat o situaci, kdy daňový subjekt sice podá daňové přiznání, zasažené plnění v něm vykáže, ovšem daň poté neuhradí. Podmínka chybějící daně pak bude nepochybně naplněna také tehdy, pokud je daňovému subjektu daň doměřena (či stanovena podle pomůcek) a ten ji neuhradí. Vedle toho však bude namísto podmínku chybějící daně považovat za naplněnou i tehdy, pokud daňový subjekt sice daň v určité výši uhradí, nicméně bude nekontaktní, resp. nebude možné vztah zasažených plnění a jeho daňových povinností ověřit. Shora uvedené situace samozřejmě nepředstavují žádný taxativní výčet. Vedle zmíněných – poměrně standardních – situací, v nichž bude možné k závěru o chybějící dani obvykle dospět, totiž samozřejmě mohou nastat jejich různé varianty či kombinace, případně se mohou vyskytnout i další (často velmi individuální) okolnosti, které mohou naplnění podmínky chybějící daně také svědčit. Podstatné samozřejmě z hlediska soudního přezkumu bude to, aby zjištění daňových orgánů svědčící podle nich narušení daňové neutrality a jejich

pokračování

zhodnocení měly dostatečný odraz v odůvodnění jejich rozhodnutí a ve shromážděných podkladech.

[18] V nyní projednávané věci především není sporné, že správce daně úhradu vykázané daňové povinnosti za dané zdaňovací období od společnosti V-Voříšek CZ použil postupem podle § 152 odst. 4 daňového řádu na daňové pohledávky této společnosti s dřívějším datem splatnosti. Smyslem úpravy plynoucí z § 152 daňového řádu je určit pořadí úhrad na osobním daňovém účtu daňového subjektu pro případ, že má více splatných daňových pohledávek (viz zejména odst. 1 tohoto ustanovení). Zatímco stěžovatel s ohledem na tento postup shledal u uvedené společnosti za sporné zdaňovací období chybějící daň a narušení principu neutrality (bod 55. rozhodnutí stěžovatele), krajský soud se v této souvislosti odvolal na existující judikaturu k § 109 zákona o DPH a s odkazem na ni uzavřel, že v dané věci ztracená daň neexistuje. Jak nicméně upozornil stěžovatel v kasační stížnosti a jak je z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zřejmé (viz zejména zmíněný bod 55.), vedle zdůvodnění úhradou na předchozí splatné nedoplatky stěžovatel poukázal v souvislosti se závěrem o narušení neutrality i na další okolnosti. Společnost V-Voříšek CZ podle stěžovatele v době realizace sporných plnění sídlila na virtuální adrese a na výzvu předchozího místně příslušného správce daně k poskytnutí údajů stran dodání zboží od společnosti TRIMETAL nijak nereagovala. Uvedl též, že podle zjištění správce daně společnost V-Voříšek CZ sice podávala daňová přiznání, ale daňové povinnosti nehradila. Dodal, že uvedená společnost má u správce daně nedoplatky dosahující téměř 370 mil. Kč, na její majetek byl v roce 2017 prohlášen konkurs a stala se nespolehlivým plátcem DPH.

[19] Stěžovatel tedy v samotném žalobou napadeném rozhodnutí identifikaci chybějící daně výslovně provedl nejen v návaznosti na to, že s ohledem na dřívější daňové nedoplatky společnosti V-Voříšek CZ byla částka uhrazená za dané zdaňovací období postupem dle § 152 odst. 4 daňového řádu použita na úhradu těchto nedoplatek. Vedle zdůraznění tohoto postupu totiž výslovně zmínil i jiné skutečnosti, které v kombinaci s dalšími okolnostmi nepochybně mohou narušení daňové neutrality svědčit (viz bod [16] shora). Z odůvodnění napadeného rozsudku nicméně není zřejmé, že by (a případně jak) existenci těchto okolností krajský soud jakkoliv zohlednil. Přestože samotná nekontaktnost některého z článků zkoumaného řetězce ještě obvykle nebude dostatečná pro závěr o narušení daňové neutrality (např. rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2022, čj. 4 Afs 95/2021-102, zejm. body 74. a násl., a v něm odkazovanou judikaturu), je třeba připustit, že pokud určitý daňový subjekt tíží vysoké daňové nedoplatky a je pro daňové orgány nekontaktní (resp. nelze ověřit jím vykázanou a uhrazenou daňovou povinnost), může se nepochybně o okolnosti svědčící narušení daňové neutrality jednat. Jinak řečeno, nelze *apriori* vyloučit existenci chybějící daně a narušení neutrality v situaci, ve které daňový subjekt sice za dotčené zdaňovací období daň přizná a v přiznané výši také odvede, ovšem své předchozí daňové povinnosti dlouhodobě nehradí (jeho daňové nedoplatky dosáhnou částky mnohonásobně vyšší, než skutečně uhradil v daném zdaňovacím období), a to v kombinaci s tím, že nelze výši přiznané a uhrazené daně ověřit. K narušení neutrality daně tak může dojít i v situaci, v níž by daňový subjekt daň v konkrétním zdaňovacím období účelově v jakékoliv (byť třeba jen symbolické) výši přiznal a v této výši ji také uhradil. V tomto ohledu tedy nezbyvá než dát za pravdu stěžovateli v té části jeho argumentace, podle níž nemůže obstát závěr krajského soudu, který se v dané věci zaměřil pouze význam použití úhrady daně uvedenou společností na její předchozí daňové nedoplatky.

[20] Nejvyšší správní soud samozřejmě nepřehlédl, že i stěžovatel příslušnou část odůvodnění napadeného rozhodnutí soustředil právě na aplikaci zmiňovaného § 152 odst. 4 daňového řádu. To však nic na povinnosti krajského soudu zabývat se pro účely posouzení otázky chybějící daně i dalšími okolnostmi zmíněnými stěžovatelem nic nemění. Otázka, zda správce daně v případě sporné úhrady postupoval podle § 152 odst. 4 daňového řádu a použil ji na případné předchozí splatné nedoplatky s ohledem na shora uvedená východiska sama o sobě nemůže být pro závěr o (ne)narušení daňové neutrality určující. V dané věci ji lze považovat za otázku spíše technického charakteru. Určení pořadí splatných daňových pohledávek totiž nedává žádnou opověď na význam dalších okolností, které ve vztahu k chybějící dani stěžovatel v dané věci zjistil a na které poukázal, jak bude blíže rozvedeno dále. Pro nyní projednávanou věc je tedy především rozhodné, že krajský soud odůvodnění napadeného rozsudku vystavěl právě a pouze na závěru, že v dané věci neexistuje ztracená daň, neboť společnost V-Voříšek CZ daň ve vykázané výši uhradila. Takový závěr však nejen nereflektuje obecný požadavek plynoucí z výše citované judikatury na komplexní hodnocení okolností tvrzené existence daňového podvodu, zejména pak ale zcela opomíjí stěžovatelem již v napadeném rozhodnutí konkrétně uváděné skutečnosti týkající se zmiňované společnosti. K tomu lze ostatně poznamenat, že sám krajský soud se ve vztahu k jiné (procesní) námitce žalobkyně zabýval v napadeném rozsudku i otázkou, zda měla žalobkyně v daňovém řízení možnost se seznámit se s podklady týkajícími se rozsahu daňových nedoplatků společnosti V-Voříšek CZ (bod 11. napadeného rozsudku). Jak přitom bylo vysvětleno již shora, nelze bez dalšího vyloučit, že stěžovatelem zmiňované okolnosti (včetně daňových nedoplatků dané společnosti) mohou být (typicky ve vzájemné kombinaci) dostatečné k závěru o narušení daňové neutrality.

[21] S ohledem na výše uvedené je tedy třeba dát stěžovateli za pravdu v tom, že závěry krajského soudu týkající se (ne)existence ztracené daně nemohou v dané podobě obstát. Krajský soud totiž nesprávně soustředil svoji pozornost výhradně na význam postupu správce daně dle § 152 odst. 4 daňového řádu a shora zmíněné další okolnosti nijak nezohlednil (ani nevysvětlil, proč k nim nepřihlížel či nemohl přihlížet). Otázkou narušení daňové neutrality se tedy v souladu s požadavky existující judikatury nezabýval komplexně a ani z kontextu odůvodnění napadeného rozsudku nelze ve vztahu ke stěžovatelem zmiňovaným okolnostem jakékoliv relevantní závěry krajského soudu (buť nepřímou) dovodit. Se závěrem krajského soudu o neexistenci ztracené daně se pak nelze ztotožnit tím spíše, že tento závěr opřel výhradně o rozsudek ve věci *Legios Loco*, který však (jak v kasační stížnosti také upozornil stěžovatel) pojem „nezaplacená daň“ vykládá pro účely § 109 odst. 3 zákona o DPH, a to s přihlédnutím ke zvláštním podmínkám aplikace institutu ručení (navíc ještě ve specifické situaci, kdy poskytovatel plnění byl tzv. nespolehlivým plátcem). I kdyby nicméně aplikace uvedené judikatury na projednávanou věc ze strany krajského soudu byla přílehlavá, pro závěr o (ne)existenci chybějící daně by v dané věci dostatečná být nemohla. Daná část kasační argumentace stěžovatele je tedy důvodná.

[22] Výše uvedené nicméně nelze vykládat tak, že by argumentace stěžovatele a jeho závěry týkající chybějící daně byly správné. Nejen s ohledem na hospodárnost dalšího řízení, ale především s přihlédnutím k dalším částem stěžovatelem uplatněné kasační argumentace se tedy Nejvyšší správní soud dále zabýval i otázkami souvisejícími se samotnou podstatou

pokračování

sporu, která v dané věci spočívá v posouzení toho, zda došlo k narušení principu neutrality daně.

[23] V tomto směru je třeba předeslat, že pouze odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, resp. související podklady obsažené ve správním spisu a jejich vyhodnocení daňovými orgány již v průběhu daňového řízení, mohou být relevantní pro soudní přezkum (včetně kasačního řízení). Poukazuje-li tedy stěžovatel až nyní v kasační stížnosti na některé okolnosti věci (jejich další souvislosti), a dovozuje z nich existenci chybějící daně, nelze k nim již nad rámec odůvodnění použitého v žalobou napadeném rozhodnutí přihlížet a hodnotit jejich správnost. V tomto směru lze zmínit především dodatečný pokus stěžovatele o vysvětlení toho, proč daňové orgány u společnosti V-Voříšek CZ nepřistoupily po konkludentním vyměření daně k následnému prověření daňové povinnosti za sporné období. Stejně tak již nemohou být relevantní ani (obecnější) argumenty stěžovatele, že společnost V-Voříšek CZ vykazovala typické znaky článku řetězce, který bývá označován jako „missing trader“, resp. znemožnění přesného vyčíslení chybějící daně. Lze ostatně dodat, že v nynější věci ani není otázka přesného vyčíslení chybějící daně podstatou sporu.

[24] Jde-li o argumenty a úvahy, které naopak již byly součástí odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, stěžovatel i v kasační stížnosti předně setrvává na tom, že k identifikaci chybějící daně bylo možno přistoupit s ohledem na dřívější daňové nedoplatky společnosti V-Voříšek CZ, v návaznosti na něž byla částka uhrazená touto společností za dané zdaňovací období postupem podle § 152 odst. 4 daňového řádu použita na úhradu těchto nedoplatků. Jak již nicméně kasační soud k aplikaci tohoto postupu nastínil výše, použití úhrady daně na předchozí daňové nedoplatky nemůže být pro identifikaci chybějící daně rozhodující. Pokud by totiž soud akceptoval, že převedení úhrady určité daně na předchozí nedoplatky bude samo o sobě svědčit existenci chybějící daně, pak by to znamenalo, že by nebylo možno zohledňovat možné (i stěžovatelem na mnoha místech zmiňované) podnikatelské selhání daňového subjektu, a to tím spíše pokud by k němu mělo dojít v některém z dřívějších zdaňovacích období. V tomto ohledu je tedy třeba setrvat na tom, že aplikace § 152 odst. 4 daňového řádu je svého druhu technickým postupem správce daně, který pro identifikaci chybějící daně v rámci zjištění podvodu na DPH nemůže být stěžejní. V obdobném duchu je pak třeba v návaznosti na shora uvedené argumentovat i ve vztahu ke stěžovatelem zmiňované existenci daňových nedoplatků společnosti V-Voříšek CZ, resp. skutečnosti, že uvedená společnost nehradila své vykazované předchozí daňové povinnosti. Bylo by totiž absurdní připustit, že k úhradě daně ve výši přiznané daňovým subjektem nelze z hlediska identifikace chybějící daně přihlídnout tehdy, pokud tento subjekt má předchozí daňové nedoplatky. K takové situaci totiž může u mnoha daňových subjektů docházet zcela běžně z důvodu jejich nepříznivé ekonomické situace.

[25] Vzhledem k tomu, že společnost V-Voříšek CZ daň za sporné zdaňovací období uhradila v přiznané výši, není ani zřejmé, jakou relevanci může mít ve vztahu k identifikaci chybějící daně za toto zdaňovací období zmínka stěžovatele o sídle dané společnosti na virtuální adrese. Stěžovatelem dále uváděné okolnosti, tedy že na majetek dané společnosti byl v roce 2017 prohlášen konkurs a stala se nespolehlivým plátcem DPH sice mohou představovat určité indicie, že k narušení neutrality mohlo dojít, ve vztahu ke sporné otázce však nemohou být rozhodné (ostatně podle údajů uvedených samotným stěžovatelem v žalobou napadeném rozhodnutí insolvenční řízení s touto společností bylo zahájeno více

než 2 roky po skončení sporného zdaňovacího období, a stejně až s odstupem po skončení toho zdaňovacího období získala společnost V-Voříšek CZ postavení nespolehlivého plátce DPH). Tyto okolnosti nejen samy o sobě, ale ani v úhrnu s okolnostmi dalšími (shora vymezenými) nemohou být ve stěžovateli vymezené podobě a míře podrobnosti relevantní pro závěr, podle něhož je možno u společnosti V-Voříšek CZ identifikovat chybějící daň, byť tato společnost v přiznané výši daň zaplatila.

[26] Nejvyšší správní soud nicméně již v předchozí části tohoto rozsudku připustil, že k narušení daňové neutrality by mohlo dojít i v případě osoby, jež sice za dotčené zdaňovací období daň přizná a v přiznané výši také odvede, ovšem své předchozí daňové povinnosti dlouhodobě nehradí, její daňové nedoplatky dosáhnou částky mnohonásobně vyšší, než skutečně uhradila v daném zdaňovacím období. Stejně tak ovšem zdůraznil, že o takovém závěru by bylo možno uvažovat typicky tehdy, pokud v případě takové osoby nelze z důvodů na její straně ověřit, zda daň byla přiznána (a zaplácena) řádně. Jak je zřejmé z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí i z kasační argumentace, úvahy stěžovatele mířily právě i tímto směrem. Nejvyšší správní soud je nicméně toho názoru, že důvody uvedené v této souvislosti stěžovatelem k identifikaci chybějící daně v projednávané věci dostatečné nejsou.

[27] Stěžovatelem v kasační stížnosti zmiňovaná nemožnost prověřit výši vykázané (a uhrazené) daně u společnosti V-Voříšek CZ má v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí odraz toliko v konstatování, že daná společnost nereagovala na konkrétní výzvu (předchozího místně příslušného) správce daně. Jak Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, tato výzva (ze dne 24. 2. 2017, čj. 1427448/17/2006-60561-109223) k poskytnutí údajů dle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu se týkala požadovaného sdělení ke čtyřem bodům předestřeným správcem daně v návaznosti na 2 daňové doklady vydané uvedenou společností společností TRIMETAL. Jak je přitom ze správního spisu dále zřejmé, tato výzva byla uvedené společnosti řádně doručena do její datové schránky dne 28. 2. 2017 (přihlásila se do ní oprávněná osoba). Přestože uvedená společnost na danou výzvu nereagovala, nelze z toho v návaznosti na výše uvedené dovozovat, že tato společnost byla nekontaktní, a tím spíše z toho ani nelze dovodit, že výši přiznané daňové povinnosti touto společností nebylo možno ověřit. K tomu, aby bylo možno učinit závěr o nemožnosti ověřit výši přiznané daňové povinnosti je nutné, aby daňové orgány měly postaveno najisto, že daná společnost je skutečně nekontaktní (typicky například dlouhodobě nepodává daňová přiznání, nedaří se jí doručovat, nelze kontaktovat statutární orgány, opakovaně nereaguje na výzvy správce daně apod.). Případně aby se alespoň pokusily využít procesní nástroje, které zákon k ověření výše přiznané daňové povinnosti či dalších skutečností předpokládá (judikatura týkající se identifikace chybějící daně typicky předpokládá například postup k odstranění pochybností či výslech statutárního orgánu; viz např. shora již citovaný rozsudek čj. 4 Afs 95/2021-102, zejm. bod 81.). Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí ani z dalších podkladů, které jsou součástí předloženého spisu (kontrolní zjištění čj. 4406265/15/2006-60562-204232, zpráva o daňové kontrole čj. 8736389/17/2006-60561-109223, seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení čj. 3479/19/5300-22442-712448), však neplyne, že takto daňové orgány postupovaly, resp. že nemožnost ověření vykázané daňové povinnosti dovozují i jinak než ze shora uvedených okolností a jediné označené výzvy. Tomu ostatně svědčí i výše již zmíněné (nové) úvahy stěžovatele v kasační stížnosti zdůrazňující odlišnost dřívější úpravy od stávající situace při prověřování

pokračování

přiznané daně (zejm. zavedení kontrolních hlášení) a vysvětlující, proč u společnosti V-Voříšek CZ „nebylo přistoupeno k následnému prověření vyměřené daňové povinnosti“.

[28] Zbývá dodat, že odkazuje-li stěžovatel v obecnější části kasační argumentace v souvislosti s úvahami týkajícími se narušení neutrality u společností typu „missing trader“ na rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39, je třeba upozornit na to, že tento rozsudek v návaznosti na zjištění daňových orgánů velmi detailně popisuje konkrétní okolnosti zamezující v dané věci prověření daňových povinností u posuzované společnosti, a to včetně její nekontaktnosti (viz body 48. a násl. daného rozsudku). Podoba zjištěných okolností, míra podrobnosti jejich popisu i posouzení jejich vzájemných souvislostí se pak od nyní projednávané věci dosti významně odlišují.

[29] Pokud v nyní projednávané věci měly správní orgány za to, že k narušení daňové neutrality došlo, ačkoliv společnost V-Voříšek CZ uhradila daň v přiznané výši, tedy jedná se o situaci do jisté míry nestandardní, je třeba tím spíše trvat na tom, aby byly požadavky na identifikaci chybějící daně (popis relevantních okolností a jejich odpovídající zhodnocení) ze strany daňových orgánů alespoň v určitém standardu dodrženy. To se však v projednávané věci nestalo. Okolnosti popisované stěžovatelem totiž (ani ve svém úhrnu) z důvodů výše uvedených nemohou být pro závěr o identifikaci chybějící daně dostatečné. Závěr stěžovatele by jistě bylo možno akceptovat tehdy, pokud by přiznanou daňovou povinnost společnosti V-Voříšek CZ z důvodů na její straně nebylo možno ověřit. Z předložených podkladů však není zřejmé, že by v tomto směru daňové orgány učinily dostatečné relevantní kroky, což nelze nahradit ani zjištěním dalších (výše zmíněných) skutečností.

[30] Lze dodat, že pro odůvodnění narušení neutrality a identifikaci chybějící daně nemohou být určující ani další „nestandardní okolnosti“, které daňové orgány zjistily, stěžovatel je v napadeném rozhodnutí popsal a které podle něj svědčí daňovému podvodu (nelogický zájem německé společnosti o německé zboží v ČR, přepravek přes několik článků bez ekonomického opodstatnění, rychlost přepravy, falsifikace některých certifikátů apod.). Tyto okolnosti se totiž týkají samotného tvrzeného podvodného řetězce jako takového. Byť by mohly sloužit jako doplňující argument svědčící narušení neutrality, přímý vztah k identifikaci chybějící daně u jednoho z článků takového řetězce nemají a postavit závěr o narušení neutrality daně právě na nich nelze.

[31] S ohledem na výše uvedené tedy část kasační argumentace týkající se samotného narušení daňové neutrality nemůže být důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud tedy v projednávané věci shledal s ohledem na výše uvedené část kasační argumentace důvodnou. Konkrétně dal za pravdu stěžovateli v tom, že krajský soud k závěru o neexistenci chybějící daně dospěl na základě nesprávné (nedostatečné) úvahy, pominul některá zjištění daňových orgánů a otázku chybějící daně neposuzoval komplexně. Závazný právní názor adresovaný v dané věci krajským soudem stěžovateli tedy v tomto ohledu nemůže obstát a Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, čj.

8 Afs 15/2007-75). Jde-li nicméně o zbývající část kasační argumentace týkající se samotného narušení neutrality daně v daném případě, tu již kasační soud důvodnou neshledal. Vzhledem k výše konstatovaným nedostatkům úvah stěžovatele by pak krajský soud, vázán názorem Nejvyššího správního soudu, mohl v rámci přezkumu uplatněných žalobních bodů žalobě pouze opětovně vyhovět. 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 krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1, 3 a 4 s. ř. s. vedle napadeného rozsudku současně zrušil i rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude stěžovatel postupovat podle právního názoru vysloveného v tomto rozsudku.

[33] V případě, že Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu a současně i rozhodnutí správního orgánu, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Úspěch ve věci se posuzuje dle výsledku řízení před správními soudy. Výsledkem soudního přezkumu bylo v dané věci zrušení rozhodnutí správního orgánu (stěžovatele), žalobkyně proto měla ve věci plný úspěch. V takovém případě je stěžovatel povinen dle § 60 odst. 1 s. ř. s. nahradit žalobkyni náklady řízení před soudem.

[34] Náklady žalobkyně v řízení o žalobě a o předchozí kasační stížnosti tvoří zaplacené soudní poplatky (3 000 Kč a 5 000 Kč) a odměna zástupce. V případě určení výše odměny za řízení před krajským soudem a řízení o předchozí kasační stížnosti se kasační soud ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku (včetně posouzení účelnosti jednotlivých úkonů). Tato odměna tedy zahrnuje čtyři úkony právní služby spočívající v přípravě a převzetí zastoupení, sepisu žaloby, sepisu kasační stížnosti a účasti při 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)], a činí v dané věci 4 x 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 4 x 300 Kč. Zástupci žalobkyně tak náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 13 600 Kč. Jelikož zástupce je plátcem DPH, zvyšuje se tato částka o 21% sazbu této daně, tj. o 2 856 Kč. Náklady řízení před krajským soudem a v předchozím kasačním řízení tedy celkem představovaly 24 456 Kč. V nynějším kasačním řízení není ze spisu zřejmé, že by zde žalobkyni nějaké náklady vznikly, a proto představuje uvedená částka i společné náklady všech řízení.

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

V Brně 10. ledna 2024

Milan Podhrázký
předseda senátu

pokračování

8 Afs 243/2021-42