ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Martina Jakuba Bruse a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **Visteria s. r. o.** (dříve ROKA steel s. r. o.), Vítězné náměstí 576/1, Praha 6, zastoupena advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem, Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, 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 žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2022, čj. 25 Af 37/2018-122,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2022, čj. 25 Af 37/2018-122, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] V této věci NSS řešil, zda krajský soud napodruhé přezkoumatelně rozhodl o žalobě žalobkyně, jíž byla vyměřena daň z přidané hodnoty z důvodu její vědomé účasti na podvodu na DPH. NSS se současně zabýval tím, zda krajský soud pochybil tím, že nepoložil Soudnímu dvoru Evropské unie žalobkyní formulované předběžné otázky.

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) platebním výměrem ze dne 11. 8. 2015 vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období leden 2015 ve výši asi 1,7 milionu Kč. Platebním výměrem ze dne 18. 8. 2015 vyměřil správce daně žalobkyni DPH za zdaňovací období duben 2015 ve výši asi 1,3 milionu Kč. Důvodem vyměření daně byla skutečnost, že se žalobkyně účastnila obchodních transakcí (nákup a prodej feroslitin, neželezných kovů a odpadů – železo a ocel) v řetězcích zasažených podvodem na DPH.

[3] Platební výměry napadla žalobkyně odvoláními. Správce daně doplnil dokazování a rozhodnutími ze dne 30. 3. 2016 snížil vyměřenou daň za obě zdaňovací období celkově o několik set tisíc korun. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, o kterých

rozhodl žalovaný dne 25. 5. 2018 tak, že vyměřenou daň za leden 2015 snížil na částku asi 1,4 milionu Kč a za duben 2015 snížil vyměřenou daň na 0 Kč a přiznal žalobkyni nadměrný odpočet ve výši asi 55 tisíc Kč.

[4] Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou. Krajský soud nejprve rozsudkem ze dne 21. 7. 2020 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Jeho rozsudek však NSS svým rozsudkem ze dne 27. 7. 2022, čj. 10 Afs 314/2020-50, (*rušící rozsudek*) zrušil pro nepřezkoumatelnost. Krajský soud následně žalobu rozsudkem ze dne 19. 12. 2022 zamítl.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností a navrhla, aby jej NSS zrušil.

[6] Podle stěžovatelky krajský soud pochybil tím, že nepředložil Soudnímu dvoru předběžné otázky týkající se výkladu pojmu chybějící daň, ani řádně neodůvodnil, proč to nebylo nezbytné. Nesouhlasila s tím, že by byl krajský soud vázán právním názorem NSS, podle nějž není třeba předběžnou otázku pokládat. Stěžovatelka odmítla rovněž argument krajského soudu, že problematiku narušení neutrality DPH a vyčíslení chybějící daně vyřešil SDEU v rozsudku ze dne 24. 11. 2022 (*stěžovatelka opakuje chybné datum 28. 9. 2021 uvedené v napadeném rozsudku*) ve věci C-596/21, *Finanzamt M*.

[7] Odepření nároku na odpočet daně v případě podvodu na DPH nemá zákonný podklad, a proto je stěžovatelka pokládala za protiprávní.

[8] Podle stěžovatelky se NSS v *rušícím rozsudku* postavil do role krajského soudu a vyřešil za něj věcné otázky prokázání daňového podvodu, zapojení stěžovatelky do řetězce zasaženého podvodem a dostatečnosti přijatých opatření. NSS tak bude přezkoumávat to, o čem již sám rozhodl. Stěžovatelka namítla, že tím došlo k zásahu do jejího práva na spravedlivý proces. Za jediné ústavně konformní řešení považovala zrušení napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného, aby se otevřel prostor pro nezávislé projednání věci krajským soudem.

[9] Stěžovatelka dále namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se krajský soud dostatečně či vůbec nevypořádal s těmito jejími námitkami:

- neprodloužení lhůty k vyjádření v odvolacím řízení (§ 115 odst. 2 daňového řádu) zasáhlo do jejích práv;
- měl-li žalovaný pochybnosti o věrohodnosti protokolů o kontrole obsahu prvků ve slitině, měl vyslechnout navrženého svědka P. H. (*patrně myšleno H.*); současně krajský soud nerozhodl o důkazním návrhu na výslech svědka P. H.;
- argument rizikovostí feroslitin není relevantní pro závěr o vědomé účasti na daňovém podvodu; stát zapsal feroslitiny na seznam rizikových komodit až od dubna 2015, tedy pozdě, což stěžovatelka nemohla ovlivnit a nelze jí to přičíst k tíži;

- důkazem o vědomém zapojení do daňového podvodu není ani skutečnost, že dodavatel CORLEONE stavební a obchodní, s. r. o., měl virtuální sídlo, neměl prodejnu, zboží nikde neinzeroval a prohlídky zboží neprobíhaly; stěžovatelka není povinna prověřovat faktické místo výkonu podnikatelské činnosti dodavatele;
- nedostatečná smluvní dokumentace neprokazuje vědomé zapojení do daňového podvodu; v případě podstatných nesrovnalostí ve složení feroslitin (kontrola zboží spektrometrem) nemusela stěžovatelka zboží převzít;
- forma uzavření obchodně závazkového vztahu nemá nic společného s existencí daňového podvodu a žalovaný neobjasnil, jak lze daňový podvod poznat z písemné objednávky nahrazující písemnou smlouvu; nevypořádal se ani s vysvětlením stěžovatelky, že písemné smlouvy uzavřela s hlavními dodavateli;
- podle tvrzení žalovaného nebyly obchody s feroslitinami zatíženy daňovým podvodem (podvod spočíval v uplatnění podvodných údajů v daňových přiznáních společnosti eurolabel, s. r. o., které nemají spojitost s feroslitinami nakoupenými stěžovatelkou); žalovaný nebyl schopen popsat neoprávněně uplatněné nároky zmíněné společnosti, a tvrzení o daňovém podvodu je tak jen nepodloženou spekulací.

[10] Krajský soud podle stěžovatelky nedodržel závazný právní názor vyslovený v *rušícím rozsudku* NSS, neboť se nevypořádal s body 34, 35, 49 a 51 rozhodnutí žalovaného, které stěžovatelka označila za zcela nedostatečné. Dodala, že kdyby se krajský soud zabýval spojením transakcí společností eurolabel s. r. o. a Bertoda s. r. o., musel by vycházet z rozsudku NSS ze dne 24. 8. 2020, čj. 6 Afs 83/2020-32, *Velkoobchod Zajac*, a rozhodnutí žalovaného zrušit, neboť ve zmíněných bodech daného rozhodnutí není uvedeno nic, co by dokazovalo shodnost plnění.

Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný se ztotožnil s posouzením věci krajským soudem. Připomněl, že narušením daňové neutrality není jen přímo vyčíslená neodvedená daň, ale také situace, kdy daň u nekontaktních daňových subjektů nelze ověřit. Žalovaný považoval otázku chybějící daně za vyřešenou (*acte éclairé*). Doplnil, že pojem *prokázání existence daňového podvodu* je zavádějící a přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu. Žalovaný odmítl argument stěžovatelky, že odepření nároku na odpočet daně v případě podvodu na DPH nemá zákonný podklad, a poukázal na příslušnou judikaturu Soudního dvora.

[12] Žalovaný konstatoval, že v odvolacím řízení stěžovatelku seznámil se zjištěnými skutečnostmi včetně doplnění dokazování. Stěžovatelka měla podle žalovaného dostatečný prostor k tomu, aby se vyjádřila, neboť své rozhodnutí žalovaný vydal více než 1 měsíc po doručení zmíněného seznámení. Stěžovatelce navíc svědčilo právo nahlížet do spisu a doplňovat odvolání.

[13] K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku žalovaný uvedl, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně měl být rozsudek odůvodněn. Žalovaný zdůraznil, že krajský soud vypořádal stěžejní žalobní námitky a minimálně implicitně se vypořádal i s těmi výslovně

neřešenými. Žalovaný poté upozornil na jednotlivé odstavce napadeného rozsudku, které podle něj reagují na námitky, jež podle stěžovatelky nebyly vypořádány.

3. Hodnocení věci

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] NSS předesílá, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Kasační námitky by proto měly směřovat proti závěrům či postupu krajského soudu, nikoli proti závěrům či postupu NSS v předchozím řízení. Takové námitky nejsou přípustné. NSS se proto námitkami shrnutými v odstavci [8] tohoto rozsudku blíže nezabýval.

[16] Pouze pro úplnost NSS poznamenává, že v *rušícím rozsudku* označil některé úvahy krajského soudu za nepřezkoumatelné, aniž předjímal, k jakým závěrům krajský soud v dalším řízení dospěje. V odstavci 30 *rušícího rozsudku* pak NSS výslovně uvedl, že se nevyjadřoval k věcným otázkám (ne)dostatečného prokázání daňového podvodu, zapojení stěžovatelky do řetězce zasaženého daňovým podvodem a dostatečnosti přijatých opatření. Všechny tyto otázky měl v mezích žalobních bodů zodpovědět krajský soud.

[17] Této povinnosti však krajský soud nedostál. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[18] Krajský soud v napadeném rozsudku nejprve správně poukázal na to, jak judikatura Soudního dvora a NSS definuje daňový podvod a jaké jsou povinnosti daňových orgánů a daňového subjektu, pokud jde o dokazování relevantních skutečností. Rovněž správně krajský soud upozornil na to, že jednotlivé nestandardní okolnosti není možné posuzovat izolovaně, ale v jejich souhrnu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33). Krajský soud dále vyjmenoval jednotlivé nestandardní okolnosti, které podle něj svědčí o tom, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodu na DPH minimálně mohla a měla vědět. Při tom se však krajský soud opomenul vypořádat s žalobními námitkami, které stěžovatelka k jednotlivým nestandardním okolnostem uváděla.

[19] NSS zdůrazňuje, že není možné vzít za prokázané jednotlivé nestandardní okolnosti a činit na jejich základě závěry o důvodnosti odepření nároku stěžovatelky na odpočet DPH a ignorovat přitom argumenty, které stěžovatelka ve vztahu k těmto nestandardním okolnostem v žalobě uplatnila. NSS nesdílí názor žalovaného, podle nějž stačí, že se s příslušnými žalobními body krajský soud vypořádal implicitně. Aby mohl krajský soud vycházet z toho, že nastaly žalovaným popsané nestandardní okolnosti, bylo nutné níže uvedené a řádně uplatněné žalobní body vypořádat výslovně. To však krajský soud neučinil.

[20] Krajský soud přijal žalovaným uváděnou nestandardní okolnost spočívající v chybějících atestech a údajích o obsahu jednotlivých kovů ve slitině, aniž jakkoli reagoval na související žalobní námitku (čl. XII odst. 3 žaloby). V ní stěžovatelka uvedla, že měl-li žalovaný pochybnosti o věrohodnosti protokolů o kontrole obsahu prvků ve slitině, měl vyslechnout navrženého svědka P. H. (*patrně myšleno H.*). Krajský soud se zároveň v napadeném rozsudku nevypořádal ani se stěžovatelčiným návrhem na provedení výslechu svědka P. H.. O tomto důkazním návrhu sice krajský soud při jednání konaném dne

21. 7. 2020 rozhodl, nicméně důvody, proč navržený důkaz neprovedl, stěžovatelce nesdělil ani při jednání, ani v napadeném rozsudku.

[21] Závěr krajského soudu, že nestandardní okolností byla i nedostatečná smluvní dokumentace, nemůže obstát bez vypořádání souvisejících námitek obsažených v čl. XII odst. 7 a 8 žaloby. Stěžovatelka totiž tvrdila, že nedostatečná smluvní dokumentace neprokazuje vědomé zapojení do daňového podvodu. Současně namítala, že forma uzavření obchodně závazkového vztahu nemá nic společného s existencí daňového podvodu; že žalovaný neobjasnil, jak lze daňový podvod poznat z písemné objednávky nahrazující písemnou smlouvu; že stěžovatelka písemné smlouvy uzavřela s hlavními dodavateli; a že v případě podstatných nesrovnalostí ve složení feroslitin (kontrola zboží spektrometrem) nemusela zboží převzít. Bylo povinností krajského soudu na tyto námitky reagovat.

[22] Stěžovatelka v žalobě uplatnila také námitku, že podle tvrzení žalovaného nebyly obchody s feroslitinami zatíženy daňovým podvodem (podvod spočíval v uplatnění podvodných údajů v daňových přiznáních společnosti eurolabel, s. r. o., které nemají spojitost s feroslitinami nakoupenými stěžovatelkou) a že žalovaný nebyl schopen popsat neoprávněně uplatněné nároky zmíněné společnosti; tvrzení o daňovém podvodu je tedy jen nepodloženou spekulací (čl. XI žaloby). Ani na tuto námitku krajský soud v napadeném rozsudku nereagoval.

[23] Krajský soud přisvědčil žalovanému rovněž v tom, že pochybnost o výběru dodavatele CORLEONE představuje další nestandardní okolnost. Opomněl však vypořádat související žalobní argumentaci stěžovatelky, že důkazem o vědomém zapojení do daňového podvodu není ani skutečnost, že tento dodavatel měl virtuální sídlo, neměl prodejnu, zboží nikde neinzeroval a prohlídky zboží neprobíhaly, a že stěžovatelku nestíhá povinnost prověřovat faktické místo výkonu podnikatelské činnosti dodavatele (čl. XII odst. 5 žaloby).

[24] Ani k další žalobní námitce, že argument rizikovostí feroslitin není relevantní pro závěr o vědomé účasti na daňovém podvodu a že stát zapsal feroslitiny na seznam rizikových komodit až od dubna 2015, tedy pozdě, což stěžovatelka nemohla ovlivnit a nelze jí to přičíst k tíži (čl. XII odst. 4 žaloby), se krajský soud nijak nevyjádřil.

[25] NSS shrnuje, že chybějící vypořádání všech shora uvedených žalobních námitek činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. NSS také zdůrazňuje, že nijak nepředjímá závěry, ke kterým krajský soud při vypořádání opomenutých žalobních bodů dospěje.

[26] Další důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spatřovala stěžovatelka v tom, že krajský soud podle ní nevypořádal žalobní argumentaci týkající se dopadů neprodloužení lhůty k vyjádření v odvolacím řízení do jejích práv. Tuto námitku stěžovatelka formulovala v kontextu změny právního názoru, kdy správce daně svá rozhodnutí založil na kombinaci neprokázání přijetí plnění od deklarovaného plátce a účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, zatímco žalovaný pracoval již jen s daňovým podvodem (čl. IV žaloby). Krajský soud k tomu v napadeném rozsudku uvedl, že stěžovatelka v žalobě neupřesnila, v čem jí neprodloužení lhůty zabránilo v uplatnění jejích práv a jak byla na svých právech zkrácena. Toto tvrzení však není přesné. Stěžovatelka totiž v žalobě uvedla,

že v důsledku neprodloužení lhůty nemohla navrhovat další důkazy a reagovat na změnu právního názoru žalovaného.

[27] NSS zdůrazňuje, že stěžovatelka již od počátku daňového řízení věděla, že důvodem vyměření DPH je její účast na daňovém podvodu, a proti tomuto závěru i proti důkazům, ze kterých jej daňové orgány dovodily, se mohla bránit po celé řízení, a to včetně navrhování důkazů k vyvrácení existence daňového podvodu či k prokázání toho, že o své účasti na něm nevěděla. NSS zároveň nepřehlédl, že stěžovatelka v žalobě neuvedla, jak konkrétně se jí změna právního názoru žalovaného dotkla, a ani nenaznačila, jaké další důkazy by v případě prodloužení lhůty navrhla a jaké skutečnosti by jimi chtěla prokázat. Za dané situace považuje NSS příslušnou část odůvodnění napadeného rozsudku za dostatečnou, neboť je zjevné, že krajský soud měl na mysli právě nedostatečnou konkrétnost žalobní argumentace, pokud jde o dopady neprodloužení lhůty k vyjádření. Tato námitka tedy není důvodná.

[28] K námitce, že krajský soud nedodržel závazný právní názor vyslovený v *rušícím rozsudku* NSS, neboť se nevypořádal s body 34, 35, 49 a 51 rozhodnutí žalovaného, NSS konstatuje, že takovou povinnost krajskému soudu neuložil. NSS v odstavci 22 *rušícího rozsudku* označil za nepřezkoumatelný závěr krajského soudu, podle nějž žalovaný neprokázal, že společnost eurolabel, s. r. o., obchodovala se stejnými feroslitinami, které stěžovatelka nakoupila od CORLEONE. Krajskému soudu v této souvislosti NSS vytkl, že se vůbec nevypořádal se zmíněnými body rozhodnutí žalovaného, ve kterých se žalovaný zabýval právě touto otázkou. Pokud tedy krajský soud v nyní napadeném rozsudku tento závěr nezopakoval, nebylo třeba, aby se s uvedenými body rozhodnutí žalovaného vypořádával. Namítané porušení závazného právního názoru tedy NSS neshledal a příslušná námitka není důvodná.

[29] NSS nesouhlasí ani s argumentací stěžovatelky o údajném pochybení krajského soudu spočívajícím v nepoložení předběžných otázek. Především je třeba si uvědomit, že podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie má povinnost položit předběžnou otázku jen soud členského státu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva. To ovšem není případ krajského soudu v nyní řešené věci. Položení předběžné otázky tak bylo na úvaze krajského soudu; nebylo to jeho povinností. Krajský soud navíc v napadeném rozsudku přesvědčivě vysvětlil, proč nepovažoval rozhodnutí o předběžných otázkách formulovaných stěžovatelkou za nezbytné k vynesení svého rozsudku. Pouhý nesouhlas stěžovatelky s příslušnými závěry krajského soudu nemůže založit jeho povinnost obrátit se na Soudní dvůr. Tato námitka proto není důvodná.

[30] Stěžovatelka dále namítla, že odepření nároku na odpočet daně v případě podvodu na DPH nemá zákonný podklad, a proto je protiprávní. S tímto názorem stěžovatelky se NSS neztotožňuje. Ustálená judikatura NSS a Soudního dvora jednoznačně vychází z toho, že důvodem k odepření nároku na odpočet DPH je i účast daňového subjektu na podvodu na DPH. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13, C-164/13, *Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti a další*, konstatoval, že vnitrostátní orgány a soudy mohou odpočet DPH nebo osvobození od DPH odepřít, a to i bez existence odpovídající vnitrostátní právní úpravy. Také NSS např. v rozsudku ze dne 30. 11. 2023, čj. 10 Afs 339/2021-53, vyslovil, že vnitrostátní orgány a soudy mohou odpočet DPH

odepřít i v případě, že takovou možnost vnitrostátní právo nestanoví. Tato námitka tak není důvodná.

4. Závěr a náklady řízení

[31] NSS proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. NSS proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v rušícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud tedy v dalším řízení doplní rozsudek o vypořádání všech dosud nevypořádaných žalobních bodů.

[32] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 22. května 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu