



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Foltase, soudce Faisala Husseiniho a soudkyně Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Podpora-podnikání, s. r. o.**, se sídlem Na Luhách 629/10b, Kopřivnice, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2023, č. j. 14122/23/5300-21441-712906, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 5. 2024, č. j. 22 Af 23/2023-89,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 5. 2024, č. j. 22 Af 23/2023-89, **se ruší** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce je právnická osoba, jejíž podnikatelská činnost v průběhu roku 2014 spočívala v nákupech a prodeích tonerů do laserových tiskáren. Ty nakupoval mj. od dodavatele společnosti PROMITECH GROUP s.r.o. (dále jen „PROMITECH“). Z těchto přijatých zdanitelných plnění si uplatnil nárok na odpočet DPH za zdaňovací období červenec 2014.

[2] Správce daně v průběhu roku 2015 zahájil u žalobce daňovou kontrolu za uvedené zdaňovací období. Dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH, jelikož neprokázal, že předmětné plnění (nákup tonerů) přijal od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu – společnosti PROMITECH. Na základě těchto

zjištění doměřil správce daně žalobci DPH za uvedené zdaňovací období ve výši 823 176 Kč a penále ve výši 164 635 Kč; proti tomuto rozhodnutí o doměření daně podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 8. 2019, č. j. 35294/19/5300-21442-712243, zamítl. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2019 podal žalobce žalobu, které Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 12. 11. 2020, č. j. 22 Af 48/2019-72, vyhověl a zrušil citované rozhodnutí žalovaného. Rozsudek krajského soudu byl poté potvrzen Nejvyšším správním soudem, který rozsudkem ze dne 6. 9. 2022, č. j. 2 Afs 401/2020-77, zamítl kasační stížnost žalovaného.

[3] Po doplnění spisového materiálu v dalším řízení dospěla finanční správa k závěru, že transakce spojená s nákupem tonerů žalobce od společnosti PROMITECH byla zasažena podvodem na DPH. Žalovaný proto rozhodnutím ze dne 27. 4. 2023, č. j. 14122/23/ 5300-21441-712906, i nadále doměřil DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 823 176 Kč a penále ve výši 164 635 Kč.

[4] I napodruhé se žalobce obrátil na krajský soud. Ve své žalobě postupně napadal splnění všech tří podmínek testu o své účasti na obchodním řetězci zasaženém podvodem na DPH. Krajský soud tentokrát žalobu zamítl, a to rozsudkem uvedeným výše v záhlaví.

[5] Úvodem krajský soud konstatoval, že prokazatelně došlo k porušení neutrality daně. Dodavatel PROMITECH v souvislosti s dodávkou tonerů sice přiznal daň, avšak v nízké výši, kterou následně neodvedl. Z důvodu jeho nespolupráce se správcem daně mu poté byla daň doměřena pomůckami, která však zůstala neuhrazena. Finanční správa tuto chybějící daň propojila s takovými okolnostmi, ze kterých lze usuzovat na existenci podvodu na DPH. Jako zavádějící krajský soud v tomto ohledu rovněž shledal námitku žalobce, že daň byla společnosti PROMITECH doměřena v odlišném zdaňovacím období, než je projednáváné zdaňovací období, a to ve 2. čtvrtletí roku 2014. Je totiž zřejmé, že ke zdanitelnému plnění mezi dodavatelem PROMITECH a žalobcem došlo právě ve 2. čtvrtletí roku 2014; žalobce si pouze toto plnění sám vykázal až ve zdaňovacím období červenec 2014.

[6] Ve druhé části rozsudku se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného o vědomosti žalobce o účasti na podvodu. Přitom krajský soud nejprve upozornil, že na skutečnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu je třeba hledět v jejich souhrnu. Ačkoliv každá indicie sama o sobě nemusela být nezákonná, ve svém souhrnu dané indicie tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které podle krajského soudu spolehlivě a jednoznačně prokazovaly skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl.

[7] Krajský soud přisvědčil také závěrům žalovaného ohledně nepřijetí dostatečných opatření k zamezení účasti žalobce na podvodu. Žalovaný neopatrnost v jednání žalobce v zásadě dovozoval ze souhrnu všech zjištěných okolností, které jednak svědčily o závěru o existenci podvodu na DPH a jednak o závěru o vědomosti žalobce o své účasti na něm. Tyto závěry přitom krajský soud považoval za správné a odůvodněné, neboť z vylicených okolností vyplynulo, že žalobce rezignoval na své povinnosti postupovat s péčí řádného hospodáře. Kdyby žalobce tyto své povinnosti nepodcenil, resp. je splnil, s největší mírou pravděpodobnosti by obchody s dodavatelem PROMITECH ani neproběhly. K tomu

pokračování

krajský soud zohlednil i rizikovost obchodování s předmětným zbožím. Při obchodování s tímto zbožím bylo podle krajského soudu třeba věnovat pozornost kromě výběru dodavatele také zejména smluvní ochraně transakcí z hlediska odběratele. Pokud i na uvedené – podle krajského soudu zcela základní – skutečnosti žalobce rezignoval, nemůže se následně dovolávat své dobré víry při sjednávání obchodu.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Kasační stížnost

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (nyní již *stěžovatel*) kasační stížnost.

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti pokračuje ve své polemice ohledně naplnění všech tří kroků testu, který se využívá pro závěr o zapojení daňového subjektu do řetězce zasaženého podvodem na DPH. Finanční správa podle stěžovatele neprokázala, že došlo k daňovému podvodu, resp. že došlo k daňovému zvýhodnění (1. krok testu); rovněž finanční správa neprokázala, že stěžovatel o daňovém podvodu věděl, nebo alespoň vědět mohl (2. krok testu); konečně stěžovatel podle svého přesvědčení přijal dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil (3. krok testu). Současně s věcnou polemikou stěžovatel dále namítl nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Krajský soud se podle stěžovatele nezabýval jeho námitkou, že není patrné, v čem mělo ono podvodné jednání spočívat. Dále se krajský soud nezabýval jeho námitkou, že finanční správa neprokázala, že účelem daných transakcí bylo získání zvýhodnění. Konečně ohledně naplnění jednotlivých kroků testu prý krajský soud pouze nekriticky převzal závěry rozhodnutí žalovaného, aniž by přitom zohlednil a vypořádal žalobní argumentaci stěžovatele.

Vyjádření žalovaného

[10] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, která navrhl její zamítnutí.

[11] Žalovaný souhlasil se závěry krajského soudu. Napadený rozsudek podle něj není nepřezkoumatelný. Byť se krajský soud vypořádal se žalobními námitkami stručně, reagoval na jejich podstatu a smysl, a tak se nemusel zabývat každou dílčí námitkou. Krajský soud nepochybil, když přisvědčil hodnocení žalovaného a odkázal na něj – nemělo by totiž smysl znovu opakovat totéž. Žalovaný odmítl také argumentaci, podle které stěžovatel o podvodu nemohl vědět. Stěžovatel totiž hodnotí jednotlivé objektivní okolnosti izolovaně a bez vzájemných souvislostí. Kromě toho stěžovatel nepřijal dostatečná opatření, aby se do podvodného řetězce nezapojil. Žalovaný tedy trvá na svém závěru, že byly splněny všechny tři kroky testu o podvodu na DPH a odpočet DPH byl stěžovateli odeprán po právu.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Jako první se Nejvyšší správní soud zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Důvodnost této námítky totiž zpravidla negativně ovlivní případně úplně vyloučí možnost přezkumu věcných závěrů napadeného rozsudku.

[14] Ohledně nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu stěžovatel upozornil celkem na tři okruhy skutečností, kterými se krajský soud údajně nezabýval. Konkrétně se jednalo o námitku, že není patrné, v čem mělo ono podvodné jednání spočívat. Dále o námitku, že finanční správa neprokázala, že účelem předmětných transakcí bylo získání zvýhodnění. Konečně prý krajský soud pouze nekriticky převzal závěry rozhodnutí žalovaného, aniž by přitom zohlednil a vypořádal stěžovatelovu žalobní argumentaci.

[15] Úvodem svého hodnocení věci považuje Nejvyšší správní soud za podstatné zmínit, že stěžovatel je souběžně účastníkem i dalšího sporu ohledně odepření nároku na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na obchodním řetězci zasaženým daňovým podvodem. I tento spor se přitom týká stěžovatelových nákupů tonerů do laserových tiskáren zejména v roce 2014; jedná se tam však o jiný obchodní řetězec. Prvním rozsudkem této druhé větve stěžovatelových sporů zrušil Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 11. 2020, č. j. 22 Af 47/2019-83 (tímto rozsudkem krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2019, č. j. 32222/19/5300-21442-712243), neboť dospěl k závěru, že žalovaný dostatečně popsal chybějící daň i souvislost mezi chybějící daní a snahou získat neoprávněnou daňovou výhodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2023, č. j. 10 Afs 22/2021-57; na tento rozsudek lze ostatně ohledně otázky chybějící daně, neoprávněné výhody a souvislosti mezi nimi přiměřeně odkázat i nyní). Druhým rozsudkem Nejvyšší správní soud zrušil navazující rozsudek krajského soudu ze dne 10. 3. 2023, č. j. 22 Af 47/2019-104, z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2024, č. j. 10 Afs 83/2023-105).

[16] Od právního posouzení přijatého desátým senátem Nejvyššího správního soudu (byť vtěleného do dvou na sebe navazujících rozsudků) neshledal sedmý senát důvod se odchýlit. Nyní tak opakuje, že rozsudky desátého senátu se týkaly shodného stěžovatele a jeho obchodních transakcí spojených rovněž s nákupem tonerů do laserových tiskáren, navíc v převážné míře za zdaňovací období v roce 2014. Spory navíc u Krajského soudu v Ostravě rozhodoval shodný senát jako ve stávající věci. Rozsudky krajského soudu přezkoumávané desátým senátem a nyní sedmým senátem jsou tedy téměř totožné. Zatímco první dvě námitky ohledně nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu nejsou důvodné (viz první rozsudek desátého senátu 10 Afs 22/2021-57), třetí námitka – námitka nedostatečného vypořádání stěžovatelovy žalobní argumentace je i v tomto případě důvodná.

[17] První i druhá stěžovatelova kasační námitka ohledně nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu mířila do prvního kroku testu, ve kterém správce daně prokazuje existenci podvodu na DPH. Tímto posouzením se krajský zabýval v bodech 40 až 52 svého rozsudku.

[18] Sedmý senát ve shodě s rozsudkem 10 Afs 22/2021-57, bod 15, dospěl i v této věci k závěru, 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. K tomuto správnému závěru dospěl i krajský soud. Krajský soud přiléhavě uvedl, že dodavatel PROMITECH v souvislosti s dodávkou tonerů sice přiznal daň, avšak v nízké výši, kterou následně neodvedl, přičemž z důvodu jeho nekontaktnosti a jeho nespolupráce se správcem daně mu

pokračování

byla pomůckami doměřena daň, která však zůstala neuhrzena (bod 40 rozsudku krajského soudu). Podle krajského soudu tak prokazatelně došlo k narušení neutrality daně. Jestliže finanční správa tuto chybějící daň propojila s takovými okolnostmi, ze kterých lze usuzovat na to, že narušení neutrality bylo v této věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění, lze označit zcela jednoznačně za správný závěr žalovaného o existenci podvodu na DPH (bod 41 rozsudku krajského soudu). V bodech 42 až 52 poté krajský soud představil jednotlivé okolnosti nasvědčující závěru o podvodu na DPH y nyní posuzovaném řetězci.

[19] Tento postup krajského soudu odpovídá ustálené judikatuře, podle které za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoli doměření daně, resp. jakékoli její neuhrzení. Důvod doměření daně proto musí být dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, bod 37). Tomuto požadavku žalovaný i krajský soud dostáli, neboť popsali, jak chybějící daň souvisí s podvodným jednáním. Stěžovatelova obchodní spolupráce se společností PROMITECH totiž vykazovala znaky, které nasvědčovaly tomu, že transakce nebyly standardní – k tomu krajský soud v bodech 41 až 50 svého rozsudku.

[20] Tento závěr ostatně připouští i sám stěžovatel ve své kasační stížnosti, ve které uvedl, že *„vyjma tvrzení že došlo k doměření daně u společnosti PROMITECH, a několika nestandardností absentují skutková tvrzení (natož důkazy), která by popisovala ono údajné podvodné jednání, k němuž mělo dojít.“* Posouzení podvodu na DPH však spočívalo ze strany žalovaného a následně i krajského soudu právě v tom, že u společnosti PROMITECH došlo k doměření daně, kterou společnost PROMITECH neuhradila a stala se nekontaktní. Spolupráci společnosti PROMITECH se stěžovatelem navíc zatížila právě celá řada podle žalovaného i krajského soudu nestandardních okolností svědčících o podvodu na DPH.

[21] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že potud není rozsudek krajského soudu zatížen vadou nepřezkoumatelnosti. Krajský soud dostatečně posoudil naplnění prvního kroku testu – tedy existenci daňového podvodu i jeho podstatu spočívající v získání daňového zvýhodnění. Proti stěžovatelově žalobní argumentaci krajský soud představil vlastní ucelené hodnocení, které se zabývalo všemi podstatnými skutečnostmi ohledně naplnění prvního kroku testu. Posouzení krajského soudu nyní potvrzuje i Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru v dané věci došlo k naplnění prvního kroku testu, ve kterém správce daně prokázal existenci podvodu na DPH v obchodní spolupráci mezi společností PROMITECH a stěžovatelem.

[22] Opačně je tomu však ohledně námitky, podle které se krajský soud nedostatečně vypořádal se zbývajícím stěžovatelovou žalobní argumentací. Zde musí dát Nejvyšší správní soud stěžovateli za pravdu.

[23] Již desátý senát ve svém druhém rozsudku (10 Afs 83/2023-105) uvedl, že ačkoli jsou heslovité výčty objektivních okolností, které se často objevují právě v rozsudcích týkajících se daňových podvodů, obvykle užitečné, vždy je musí doprovázet konkrétní hodnocení takto vypočtených objektivních okolností. Pouhý samotný výčet

bez konkrétního hodnocení a bez reakce na žalobcovu argumentaci nelze považovat za řádné odůvodnění rozsudku krajského soudu (bod 13 rozsudku 10 Afs 83/2023-105). Tohoto postupu se krajský soud dopustil i nyní, a to ohledně naplnění zbývajících dvou kroků testu – tedy ohledně stěžovatelovy vědomosti o zasažení spolupráce daňovým podvodem, resp. ohledně nepřijetí dostatečných opatření, kterými by stěžovatel své účasti na spolupráci zasažené daňovým podvodem zabránil.

[24] Ohledně druhého kroku testu krajský soud v bodech 56 a 57 pouze výše uvedeným způsobem vyjmenoval okolnosti, které podle něj svědčily o skutečnosti, že stěžovatel věděl, nebo alespoň mohl vědět o zasažení obchodní spolupráce se společností PROMITECH podvodem na DPH. Byť krajský soud správně upozornil, že některé okolnosti mohou mít relevanci jak pro závěr o existenci podvodu na DPH, tak i pro vědomost daňového subjektu o účasti na něm (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79, bod 53 i s citací další judikatury), zůstal pouze u vyjmenování jednotlivých okolností, které podle něj svědčily o naplnění tohoto kroku testu.

[25] Jak však uvedl již desátý senát ve svém druhém rozsudku (10 Afs 83/2023-105), takovéto hodnocení nelze považovat za dostatečné. Posouzení krajského soudu totiž vůbec nereagovalo na stěžovatelovu žalobní polemiku. Krajský soud si pouze prostým souhlasem přisvojil skutečnosti, ke kterým dospěl již žalovaný, aniž by je však nějak hodnotil nebo s jejich pomocí vyvracel dílčí stěžovatelovy žalobní námitky. Uvedená tvrzení proto nejsou ani tak vlastním odůvodněním krajského soudu jako spíše rekapitulací závěrů žalovaného. Z odůvodnění pak není patrné, jak je krajský soud přezkoumal a proč s nimi souhlasil (shodně bod 14 druhého rozsudku desátého senátu).

[26] Ohledně třetího kroku testu, tedy nepřijetí dostatečných opatření k zamezení účasti stěžovatele na podvodu se poté krajský soud v bodu 58 svého rozsudku pouze souhrnně ztotožnil s právním názorem žalovaného, který neopatrnost v jednání žalobce v zásadě dovozoval ze souhrnu všech zjištěných okolností, které jednak svědčily o závěru o existenci podvodu na DPH a jednak o závěru o vědomosti žalobce o své účasti na něm. Z vylíčených okolností podle krajského soudu jednoznačně vyplynulo, že stěžovatel rezignoval na své povinnosti postupovat s péčí řádného hospodáře. Kdyby stěžovatel tyto své povinnosti nepodcenil, resp. je splnil, pravděpodobně by podle krajského soudu obchody se společností PROMITECH ani neproběhly (bod 58 rozsudku krajského soudu).

[27] Ani toto hodnocení není podle Nejvyššího správního soudu dostatečné. V čl. V žaloby stěžovatel snesl konkrétní argumenty, a především konkrétní opatření, která dle svého názoru učinil, aby své účasti na řetězci zasaženém podvodem na DPH zabránil. Jak je však zřejmé z výše podané rekapitulace právního závěru krajského soudu, krajský soud se ani zde s jednotlivými stěžovatelovými argumenty nevypořádal.

[28] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že uvedení jednotlivých okolností svědčících o naplnění jednotlivých kroků testu o zasažení řetězce daňovým podvodem představuje v těchto typech sporů pouze první rovinu přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Pokud žalobce proti jednotlivým okolnostem snese ve své žalobě konkrétní argumentaci, musí se krajský soud s touto argumentací řádně vypořádat (srov. rozsudek 10 Afs 83/2023-105). Jednotlivé okolnosti přitom krajský soud může hodnotit samostatně

pokračování

i v jejich souhrnu a přípustné je i prolínání okolností v rámci jednotlivých kroků testu [k tomu srov bod [24] shora], v žádném případě však krajský soud nemůže opomenout reagovat na žalobní argumentaci daňového subjektu. V opačném případě krajský soud v zásadě pouze nekriticky převeze odůvodnění rozhodnutí žalovaného a zatíží svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. K takové situaci došlo i v nynějším případě a rozsudek krajského soudu je tedy třeba, i s ohledem na právní názor vyslovený v rozsudku 10 Afs 83/2023-105, zrušit.

[29] V dalším řízení se krajský soud přezkoumatelným způsobem vypořádá se stěžovatelovou žalobní argumentací k naplnění druhého a třetího kroku testu, tedy se stěžovatelovou argumentací ohledně jeho vědomosti o zasažení spolupráce se společností PROMITECH daňovým podvodem a přijetí dostatečných opatření, aby účasti na daňovém podvodu zabránil.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Z výše uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud shledal stěžovatelovu kasační stížnost důvodnou, proto Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí krajský soud rovněž rozhodne i o náhradě nákladů zdejšího kasačního řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 5. února 2025

Tomáš Foltas
předseda senátu