



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hlušíka, Ph. D. a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **ROKA steel s. r. o.**
sídlem Místecká 1120/103, 703 00 Ostrava
zastoupen advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
sídlem Sluneční nám. 14, 158 00 Praha

proti
žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2018, č. j. 23438/18/5300-22441-712084,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou doručenou soudu dne 30. 7. 2018 domáhal přezkoumání shora uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byly k odvolání žalobce

částečně změněny platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a duben roku 2015 ze dne 30. 3. 2016.

2. Žalobce předně namítl, že napadená rozhodnutí byla vydána po marném uplynutí prekluzivní lhůty, když ve vztahu k DPH za leden 2015 počala lhůta běžet dne 25. 2. 2015 a marně uplynula dne 26. 2. 2018, přičemž napadené rozhodnutí bylo doručeno žalobci až dne 30. 5. 2018. Ve vztahu k DPH za duben 2015 počala lhůta běžet dne 25. 5. 2015 a marně uplynula dne 28. 5. 2018.
3. Žalobce dále namítl, že mu správce daně znemožnil se vyjádřit k nově zjištěným důkazům, které si žalovaný opatřil v odvolacím řízení, znemožnil žalobci předložit své nové důkazní návrhy a podstatně tak zasáhl so práva žalobce garantovaného § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalovaný žalobci doručil rozhodnutí ze dne 12. 4. 2018, ve kterém mu sdělil, že má nové důkazy, které ale žalobci nepředložil. Žalovaný zároveň stanovil žalobci patnáctidenní lhůtu pro vyjádření se k novým skutečnostem a zároveň jej poučil, že pokud tato lhůta uplyne marně, nebude žalovaný k vyjádření žalobce přihlížet. Nadto žalobce poučil, že poskytnutá lhůta je lhůtou, se kterou zákon spojuje zánik práva a nelze ji prodloužit. Žalobce přesto dne 16. 4. 2018 podal žádost o prodloužení lhůty, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31. Žalovaný však dne 24. 4. 2018 vydal rozhodnutí, který zastavil řízení o žádosti o prodloužení lhůty. Žalobce uvedl, že potvrzuje, že byl přípisem ze dne 12. 4. 2018 seznámen s hodnocením nových důkazů, nikoli však se samotnými důkazy.
4. Dále žalobce namítl, že přednost před odepřením nároku na odpočet daně má institut ručení.
5. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že došlo ke spáchání daňového podvodu. Napadené rozhodnutí trpí nedostatkem ve vztahu k závěru o existenci chybějící daně. Ten totiž žalovaný založil pouze na tom, že společnost eurolabel s. r. o. (dále jen „eurolabel“) je nekontaktní. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142 argumentoval, že nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neuhrazením příslušného DPH nepostačuje ke spolehlivému závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu, neboť každé daňově relevantní plnění musí být zohledněno samo o sobě a jednání žalobce nelze hodnotit jen v kontextu jednání jeho dodavatele. Žalobce zdůraznil, že žalovaný ani nepřímo neprokázal, že by obchodoval se stejnými feroslitinami, které nakoupil od společnosti CORLEONE stavební a obchodní s. r. o. (dále jen „CORLEONE“). Žalovaný neprokázal zmizelou daň a porušení daňové neutrality. Podle žalobce žalovaný ani neprokázal existenci podvodného jednání. Žalovaný vůbec nepopsal, jakou měl žalobce spojitost s daní na vstupu, kterou eurolabel uplatnil prý neoprávněně.
6. Pokud se týče jednotlivých objektivních okolností – tvrzení, že na předložených daňových dokladech a dodacích listech bylo příliš obecné plnění bez atestu a obsahu jednotlivých kovů ve slitině bylo vyvráceno žalobcem předloženými protokoly o kontrole obsahu prvků. K tvrzení, že feroslitiny jsou rizikovou komoditou, není argument relevantní pro posouzení přiměřené obezřetnosti žalobce. Pokud se jedná o virtuální sídlo CORLEONE, nestíhá žalobce povinnost prověřovat faktické místo výkonu ekonomické činnosti jeho dodavatele. Ve vztahu k pouhé písemné objednávce u dvou dodavatelů namísto písemné smlouvy žalobce zdůraznil, že žalovaný neobjasně, jakou souvislost má písemná objednávka a jak z tohoto faktu lze dovodit, že dodavatel či odběratel se účastní podvodu.

7. Zároveň žalobce namítl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neříká, jaká opatření měl žalobce přijmout a v čem spočívá jejich schopnost odhalit domnělý podvod, který měl spáchat eurolabel. V té souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012-247.
8. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a předně odkázal na napadené rozhodnutí. K námitce uplynutí prekluzivní lhůty uvedl, že v projednávané věci došlo v důsledku odeslání žádosti o mezinárodní dožádání ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu ke stavění lhůty pro stanovení daně, a to ode dne 13. 10. 2015 do 26. 1. 2016. V předmětných zdaňovacích obdobích došlo ke stavění lhůty po dobu 106 dnů, přičemž v případě zdaňovacího období leden 2015 připadl poslední den lhůty pro stanovení daně na 11. 6. 2018 a pro zdaňovací období duben 2015 na 8. 9. 2018.
9. Ve vztahu k námitce nemožnosti se seznámit s důkazy v rámci odvolacího řízení konstatoval, že nelze dovodit, že by žalobce byl zkrácen na svých právech. Žalobci byl nepochybně dán prostor k vyjádření se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení. Otázka přednosti ručení byla již vyřešena Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 – 56. K otázce chybějící daně uvedl, že existence podvodu není konstatována pouze vzhledem k chybějící dani, ale i vzhledem k nestandardnostem v celém řetězci. Podle žalovaného bylo prokázáno, že účast žalobce na podvodném jednání byla úmyslná a nelze aplikovat závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012-247.

Zjištění z obsahu správních spisů

10. U žalobce byl dne 25. 3. 2015 správcem daně zahájen postup k odstranění pochybností ve vztahu k DPH za zdaňovací období ledna 2015 a dne 24. 6. 2015 ve vztahu ke zdaňovacímu období dubna 2015. Výsledkem bylo vydání platebních výměrů dne 11. 8. 2015 a 18. 8. 2015, kterým byla vyměřena DPH za předmětná zdaňovací období. K odvolání žalobce proti těmto platebním rozhodl prvostupňový správce daně tak, že vyměřené daně snížil; proti těmto rozhodnutím pak bylo podáno odvolání, o kterých bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím poté, co ze strany žalovaného bylo doplněno odvolací řízení.

Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud předně konstatuje, že ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 21. 7. 2020, č. j. 25 Af 37/2018-81, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl však zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 314/2020-50. V něm kasační soud vyslovil především následující závěry.
 - závěr krajského soudu o nedostatečnosti nestandardních skutečností svědčících o daňovém podvodu je nepřezkoumatelný. Krajský soud dále nesprávně interpretoval závěr o nekontaktnosti společnosti eurolabel, když tento závěr žalovaného stejně jako ostatní skutečnosti je třeba hodnotit v celkovém souhrnu s dalšími skutečnostmi. Podle NSS žalovaný v bodech 42–60 svého rozhodnutí popsal všechny skutečnosti svědčící o daňovém podvodu, v bodu 38 se zabýval chybějící daní jako skutečností pro daňový podvod základní. V tomto bodu žalovaný uvedl skutečnosti ukazující jednak na chybějící daň u společnosti eurolabel, jednak na postavení společnosti eurolabel jako tzv. missing tradera. To, že společnost eurolabel je nekontaktní, žalovaný uvedl jako další skutečnost nasvědčující chybějící dani a jejím

postavení jako missing tradera. Nekontaktnost společnosti eurolabel tedy nebyla jedinou okolností, na které stěžovatel postavil svůj závěr o chybějící dani. NSS navíc souhlasí s žalovaným, že následná nekontaktnost missing traderů, resp. jejich „zmizení ze scény“, je typickým znakem daňových podvodů, jehož účelem je právě znemožnit šetření, které by skutečnou situaci objasnilo

- Podle NSS navíc ani není třeba podávat předběžnou otázku Soudnímu dvoru. Chybějící daň totiž skutečně nemusí být přesně vyčíslena. Tento závěr není v judikatuře ničím novým, právě naopak, jedná se o ustálený právní názor. Skutečnost, že se daňovým orgánům nepodařilo ověřit konkrétní částku neodvedené daně, nebrání tomu, aby konstatovaly existenci daňového podvodu (např. rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2021, č.j. 1 Afs 262/2021-40, bod 45; nemožnost ověřit bližší okolnosti zde byla způsobena následným jednáním dotčených subjektů, které se pro správce daně staly nekontaktními). I desátý senát potvrdil, že pro závěr o neodvedení DPH, resp. o podvodu na DPH, postačuje, že daňové subjekty neposkytly správci daně součinnost ani přes opakované výzvy. Opačný výklad by totiž do rukou podvodných podnikatelů vložil mocný nástroj: jakýkoliv podnikatel v řetězci, který podal přiznání k DPH a daň uhradil, by se vzápětí mohl stát nekontaktním, a správce daně by tak u něj nemohl ověřit, zda je DPH deklarována ve správné výši. To by správci daně automaticky znemožnilo odhalit další skutečnosti (srov. rozsudek 10 Afs 206/2020, *PM Trading*, bod 29).
- Podle NSS je nepřezkoumatelný závěr krajského soudu, podle něž žalovaný neprokázal, že by společnost eurolabel obchodovala se stejnými feroslitinami, které žalobkyně nakoupila od společnosti CORLEONE. Krajský soud i zde jen stroze konstatoval, že takový závěr z rozhodnutí nevyplývá (bod 16 přezkoumávaného rozsudku), tuto úvahu však vůbec nerozvedl. Především se nijak nevypořádal s body 34, 35, 49 a 51 rozhodnutí o odvolání, ve kterých se stěžovatel zabýval právě tím.
- Na uvedených závěrech nemění nic ani námitka žalobce, podle které společnost eurolabel splnila svoji povinnost podat daňové přiznání a daň přiznala. Správce daně měl prý tedy včas k dispozici údaje potřebné k vypočítání výše splatné DPH a případně ke zjištění, zda daň byla, či nebyla odvedena. Jak však žalovaný uvedl opět v bodu 38 svého rozhodnutí, podvod na DPH může spočívat i v situaci, kdy společnost daňové přiznání podá, přiznává daň na výstupu z plnění zatíženého daňovým podvodem, avšak zároveň si uplatní vysoké nároky na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, čímž jí nevznikne žádná nebo velmi nízká daňová povinnost, kterou uhradí, a nekontaktní se stane až poté. I tento postup tedy odpovídá běžnému chování subjektů zúčastněných na daňovém podvodu a právě na takové případy dopadá judikatura k nekontaktním článkům řetězců i k nemožnosti vyčíslit konkrétní chybějící daň.
- Ve vztahu k třetímu kroku testu – přijetí opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu NSS uvedl, že se žalovaný třetím krokem testu zabýval v bodech 69–76 svého rozhodnutí. Postupoval přitom přesně v souladu s výše uvedenými rozsudky NSS. Především vyložil důvody, pro které nabyl názoru, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, která měla zamezit její účasti na podvodném řetězci. V bodu 75

rozhodnutí se také vypořádal s tvrzeními, která žalobkyně předložila na svou obranu.

- Pravda tedy podle NSS leží mezi krajským soudem a stěžovatelem. Krajský soud v bodu 20 přezkoumávaného rozsudku nesprávně uzavřel, že stěžovatel vlastně nijak neupřesnil, co podle něj měla žalobkyně učinit a neučinila. Žalovaný totiž své požadavky vyslovil – a shrnul je v bodu 75 svého rozhodnutí. Nelze však ani obecně souhlasit s tím, že by stěžovatel (správce daně) nebyl vůbec povinen daňovému subjektu sdělit, jaká opatření měl přijmout. Platí, že kvalita odpovědi správce daně se odvíjí od kvality argumentů předložených daňovým subjektem. Jestliže, jako i v tomto případě, daňový subjekt nabídne pouze dílčí a nedůvěryhodné argumenty, postačí obecnější závěry správce daně – přesně takové, jaké stěžovatel nabídl zde.

12. Krajský soud následně, vázán právními závěry vyslovenými v kasačním rozsudku ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s., přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl u ústního jednání dne 19. 12. 2022, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích.
13. Nejprve se krajský soud zabýval návrhem žalobce na předložení věci SDEU k rozhodnutí o předběžné otázce. Dospěl přitom k závěru, že k takovému kroku nyní není dán prostor. Předně, ačkoli byl rozsudek krajského soudu zrušen pro nepřezkoumatelnost jeho závěrů, lze z kasačního rozsudku dovodit právní názory, jimiž je krajský soud v následném řízení vázán. To platí zejména o závěru o narušení neutrality, resp. o existenci chybějící daně. Vyplývá to zejm. z bodů [20] - [23] rozsudku NSS. Nadto, NSS výslovně sám uzavřel, že ve vztahu k této otázce není potřeba podávat předběžnou otázku SDEU. Je také na místě připomenout, že SDEU se v nedávné době zabýval problematikou narušení neutrality a otázkou nutnosti vyčíslení chybějící daně při zkoumání existence daňového podvodu na DPH, a to v rozsudku ze dne 28. 9. 2021 ve věci C-596/21.
14. Krajský soud přitom nemá s ohledem na čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie povinnost věc Soudnímu dvoru předložit. Krajský soud připomíná, že ve světle judikatury NSS postačí uvedené stručné vypořádání nevyhovění návrhu na předložení věci SDEU, přičemž takové odůvodnění nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 3 As 304/2019-79, bod [24]).
15. Pokud se týče jednotlivých žalobních námitek, uvážil krajský soud optikou kasačního rozsudku o věci takto.
16. Podle ustálené judikatury Soudního dvora i NSS 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. Nelze však za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „*kteréhokoli*“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové vztahy a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a uplatněním

nároku na odpočet a prokázat, že subjekt minimálně mohl vědět o skutečnostech ukazujících na možné podvodné jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *Vyrtych*, bod 69).

17. Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 30 a judikatura tam citovaná). 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 NSS ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 34).
18. Účast daňového subjektu na 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; **3)** pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, má daňový subjekt šanci se vyvinit, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*, bod 13).
19. Existenci podvodu na DPH prokazuje výhradně správce daně. Totéž platí i o zapojení daňového subjektu do podvodu včetně toho, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem. Teprve v posledním kroku, v němž se zkoumá, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil, neleží důkazní břemeno na správci daně, ale na daňovém subjektu (k tomu podrobně rozsudek *Easy Working*, body 37 až 42).
20. 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 NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, *Krpol*, 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 ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem daňového zvýhodnění. Chybějící daň však 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) - viz rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, *Autodoprava K&K*, bod 25).
21. Jak vysvětlil NSS např. v rozsudku ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto třeba lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod jednoznačně popsán způsobem spáchání, přiřazen ke konkrétnímu článku často spleťtého obchodního řetězce a vyčíslen, ostatně v řadě situací to

již ani nebude fakticky možné. Povinností správce daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*, bod 28).

22. Společným znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o podvodném jednání, a podložit je zjištěními zachycenými ve spisu. Je třeba zjistit takové okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu budou představovat dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „(prokázání) existence daňového podvodu“ je poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné prokázat existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost; přesnější by proto bylo hovořit o *důvodné domněnce* daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, bod 26). Pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplácena, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci, závěr o existenci daňového podvodu bude zpravidla předčasný (již citovaný bod 25 rozsudku *Autodoprava K&K*).
23. 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 NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).
24. Jak již zdůraznil NSS v kasačním rozsudku, žalovaný se chybějící daní zabýval v bodě [38] napadeného rozhodnutí, přičemž v bodech [42] - [60] popsal nestandardní skutečnosti svědčící o existenci daňového podvodu. Proti tam vymezeným skutečnostem přitom žalobce v žalobě brojí pouze velmi obecně. V té souvislosti musí krajský soud připomenout závěry vyjádřené v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“* Krajský soud tedy vypořádá žalobní námitky právě v rozsahu odpovídající míře jejich precizace.
25. Pokud se týče chybějící daně, zdůraznil žalovaný, že tato byla identifikována u společnosti eurolabel, která měla sídlo ve virtuální kanceláři a byla pro správce daně nekontaktní. Dále zdůraznil, že ve zdaňovacích obdobích leden 2014 až duben 2015 vykazovala uvedená společnost obraty na vstupu i výstupu s nepatrnou daňovou povinností v řádu tisícikorun. V období následujících po červenci 2015 vykazovala společnost nulová daňová přiznání. Údaje z daňových přiznání k DPH svědčily o postupném útlumu ekonomické činnosti společnosti po uskutečněných transakcích zasažených daňovým podvodem. U společnosti eurolabel bylo znemožněno šetření ohledně vykazovaných přijatých zdanitelných plněních

uváděných vždy v téměř shodné výši jako uskutečněná zdanitelná plnění. Společnost eurolabel byla pro správce daně missing traderem.

26. Krajský soud souhlasí s uvedeným posouzením existence chybějící daně, když zdůrazňuje ve shodě s NSS, že skutečnost, že společnost eurolabel je nekontaktní, žalovaný uvedl jako další skutečnost nasvědčující chybějící dani a jejímu postavení jako missing tradera. Nekontaktnost společnosti eurolabel tedy nebyla jedinou okolností, na které žalovaný postavil svůj závěr o chybějící dani. Nadto, následná nekontaktnost missing traderů, resp. jejich „zmizení ze scény“, je typickým znakem daňových podvodů, jehož účelem je právě znemožnit šetření, které by skutečnou situaci objasnilo. Postup, kdy společnost daňové přiznání podá, přizná daň na výstupu z plnění zatíženého daňovým podvodem, avšak zároveň si uplatní vysoké nároky na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, čímž jí nevznikne žádná nebo velmi nízká daňová povinnost, kterou uhradí, a nekontaktní se stane až poté, odpovídá běžnému chování subjektů zúčastněných na daňovém podvodu a právě na takové případy dopadá judikatura k nekontaktním článkům řetězců i k nemožnosti vyčíslit konkrétní chybějící daň.
27. Pro závěr o chybějící dani tak nebylo ani nezbytné prokázat, že by společnost eurolabel obchodovala se stejnými feroslitinami, které žalobce nakoupil od společnosti CORLEONE.
28. Pokud se týče jednotlivých žalovaným vytčených nestandardních skutečností, svědčících o existenci daňového podvodu, lze přisvědčit žalovanému, že jím v napadeném rozhodnutí vymezené skutečnosti jsou natolik nestandardní, že ve svém souhrnu svědčí o existenci daňového podvodu. Krom skutečností, že dodavatelé žalobce měli sídla na virtuálních adresách, lze zdůraznit především personální propojení společnosti eurolabel a Bertoda, přičemž nelze pominout, že na úhrady daňových povinností získávala společnost eurolabel finanční prostředky od společnosti Bertoda, když navíc na bankovním účtu společnosti eurolabel byly pouze úhrady od společnosti Bertoda, které byly obratem vybírány v hotovosti. Mezi další okolnosti pak lze jistě zařadit absenci atestů kvality a obsahu kovů ve slitině na dodacích listech či fakturách, vysoké hotovostní výběry, které měly dle tvrzení žalobce sloužit k úhradám ve sběrnách s odpady, avšak tyto nebyly prokázány.
29. Neméně důležitou okolností je skutečnost, že jednatel společnosti eurolabel byl od 10. 4. 2014 mrtev, přesto však bylo jeho jménem podáno daňové přiznání k DPH za duben 2015.
30. Podstatné jsou také závěry žalovaného vyjádřené v bodech [57] - [59] napadeného rozhodnutí, týkající se ověřování cen feroslitin a obsahu chemického složení feroslitin, na které krajský soud pro stručnost odkazuje.
31. Lze tedy učinit závěr, že žalovaný shromáždil dostatek nestandardních okolností svědčících o existenci daňového podvodu a zároveň prokázal narušení neutrality daně. Námitky žalobce vůči těmto závěrům žalovaného tedy soud neshledal důvodné.
32. Krajský soud se tedy následně zabýval jak žalobcem vytčenými objektivními okolnostmi svědčícími o zapojení žalobce do podvodného jednání a o jeho vědomosti o něm, tak zároveň námitkami směřujícími do (ne)přijetí dostatečných opatření k zamezení účasti na podvodu.
33. Uvedené okolnosti spolu navíc úzce souvisí. Žalovaný vytkl žalobci, že na předložených daňových dokladech a dodacích listech nebylo plnění dostatečně identifikováno, nebyly uvedeny atesty a obsah jednotlivých kovů ve slitině, i když se cena feroslitin určuje právě podle tohoto obsahu. Navíc, ačkoli sám žalobce tvrdil, že s feroslitinami se obchodovalo

v kvalitě standard, nebyla tato skutečnost prokázána. Za situace, kdy žalobce nepřijal opatření k tomu, aby zajistil zjištění uvedených skutečností, resp., jejich ověření, lze konstatovat, že uvedené okolnosti svědčí o vědomosti žalobce o zapojení v podvodném řetězci.

34. K tomu, že žalobce minimálně mohl a měl vědět o svém zapojení v podvodu na DPH, svědčí i další zjištěné okolnosti, a to nedostatečně smluvně ošetřená dokumentace, nedostatečná kontrola kvality dodávaných feroslitin, jakož i pochybnost o výběru dodavatele CORLEONE.
35. Je třeba zdůraznit, že jednotlivé okolnosti není možné posuzovat izolovaně, ale ve svém souhrnu.
36. Pokud se týče posouzení otázky přijetí rozumných opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu v napadeném rozhodnutí, vychází krajský soud ze závěrů kasačního rozsudku NSS, že platí, že kvalita odpovědi správce daně se odvíjí od kvality argumentů předložených daňovým subjektem. Jestliže, jako i v tomto případě, daňový subjekt nabídne pouze dílčí a nedůvěryhodné argumenty, postačí obecnější závěry správce daně – přesně takové, jaké žalovaný nabídl zde. S těmito obecnějšími závěry se přitom krajský soud zcela ztotožňuje.
37. Krajský soud tedy neshledal důvodné ani námitky směřující do posouzení vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu a přijetí nezbytných opatření k zamezení účasti na něm.
38. Pokud se jedná o žalobní námitky procesního charakteru, setrvává krajský soud na závěrech vyslovených v předcházejícím rozsudku. Namítli-li žalobce, že byl zkrácen postupem žalovaného, který mu neprodloužil lhůtu k vyjádření se ke skutečnostem v odvolacím řízení, nutno konstatovat, že postup žalovaného lze sice shledat s ohledem na dlouhodobou judikaturu správních soudů nesprávný, nicméně, žalobce v žalobě nijak blíže nepředestřel, v čem mu neprodloužení lhůty zabránilo v uplatnění jeho práv a čím tak byl ve výsledku postupem žalovaného zkrácen na svých právech. Taktéž námitku, že žalovaný nebyl seznámen v rámci odvolacího řízení s novými důkazy, hodnotí krajský soud jako nedůvodnou, neboť žalobce byl prokazatelně seznámen se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a nadto, obdobně jako u námitky neprodloužení lhůty v žalobě nijak blíže nepředestřel, v čem mu údajně nesprávný postup žalovaného zabránil v uplatnění jeho práv a čím tak byl ve výsledku postupem žalovaného zkrácen na svých právech.
39. Jako nedůvodnou shledal krajský soud také námitku přednosti aplikace § 109 ZDPH. V tomto směru postačí připomenout závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, SbNSS č. 3844/2019, podle kterých „*Právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.*“, s nimiž se krajský soud ztotožňuje a nemá důvod se od nich jakkoli odchýlit.
40. Konečně nedůvodnou shledal krajský soud také námitku uplynutí prekluzivní lhůty, když přisvědčuje žalovanému, že v projednávané věci došlo v důsledku odeslání žádosti o mezinárodní dožádání ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu ke stavění lhůty pro stanovení daně, a to ode dne 13. 10. 2015 do 26. 1. 2016. V předmětných zdaňovacích obdobích došlo ke stavění lhůty po dobu 106 dnů, přičemž v případě zdaňovacího období leden 2015 připadl poslední den lhůty pro stanovení daně na 11. 6. 2018 a pro zdaňovací období duben 2015 na 8. 9. 2018.

Závěr a náklady řízení

41. S ohledem na uvedené skutečnosti tedy soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
42. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobci, neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je přípustná** kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Nepřípustná je taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

Ostrava 19. prosince 2022

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu