

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juřičkové v právní věci žalobce: **K. B.**, zastoupeného Mgr. Radkem Salajkou, LL.M., advokátem, sídlem Hlubočepská 1156/38b, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2019, č. j. 446/19/5300-22442-707666, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2020, č. j. 29 Af 22/2019 - 233,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2020, č. j. 29 Af 22/2019 - 233, **se ruší** a věc **se vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu a předchozí průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) dodatečnými platebními výměry doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období leden, březen až září 2013, leden až duben, červen, červenec, září až prosinec 2014, leden a březen 2015, uložil mu povinnost uhradit penále a za zdaňovací období únor 2015 platebním výměrem vyměřil nadměrný odpočet v částce nižší, než byl nárokován. Správce daně totiž neuznal nárok žalobce na odpočet DPH, jelikož žalobce se podle něj zapojil do řetězce vykazujícího znaky daňového podvodu, a to v souvislosti s dodávkami zboží – mokrosolené kůže.

[2] Žalovaný zamítl odvolání žalobce a platební výměry potvrdil. Uvedl, že žalobce uplatňoval odpočet DPH z přijatých plnění (při nákupu mokrosolených kůží) od dodavatelů Betunada s. r. o., Zenodocal s. r. o. a Marginal s. r.o. Tito dodavatelé ovšem neumožnili při daňové kontrole ověřit správnost údajů, které uvedli v daňových

přiznáních, a následně se stali nekontaktními. Obchodní vztahy žalobce s těmito dodavateli přitom vykazují znaky podvodného jednání. Mokrosolené kůže dodávané žalobci jeho dodavatelé odebírali přinejmenším v jednom případě od subdodavatele, kterého žalobce osobně znal, věděl, že jde o obchodníka s mokrosolenými kůžemi, a byl přítomen přejímce tohoto zboží od něj, které ale přesto nakupoval zprostředkovaně přes dodavatele. Subdodavatelé žalobce dále ve všech případech uvedli, že za dodavatele objednával a přebíral zboží přímo žalobce. Žalovaný rovněž odkázal na řadu okolností, které podle něj svědčí o možnosti žalobce dozvědět se o podvodném jednání. Za podezřelé mimo jiné označil, že dodavatelé sami kontaktovali žalobce s nabídkou výhodného obchodu, za dodavatele jednali dvě totožné fyzické osoby, nešlo však o jednatele žádného z dodavatelů, žalobce si neověřil plné moci udělené těmto fyzickým osobám a s jednateli se nikdy nesetkal. Dodavatelé dále měli sídlo na virtuálních adresách, neměli povolení k obchodování s vedlejšími živočišnými produkty od Státní veterinární správy, byli založeni krátce před zahájením obchodování s žalobcem a nezveřejňovali účetní závěrky. Mezi žalobcem a dodavateli nebyly uzavřeny žádné písemné smlouvy, přestože obchody dosahovaly částek v milionech korun, podezřelý byl i způsob plateb za dodané zboží. Přepravu zboží měla dle obchodních dokumentů zajišťovat společnost, která sice na rozdíl od dodavatelů disponovala povolením k obchodování s vedlejšími živočišnými produkty od Státní veterinární správy, avšak dopravu ve skutečnosti nezajišťovala. Žalobce ani nepřijal veškerá opatření, která by po něm bylo možné rozumně požadovat, aby zabránil své účasti na podvodu.

[3] Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle krajského soudu žalovaný a správce daně neunesli důkazní břemeno ohledně existence chybějící daně jako nezbytného znaku daňového podvodu. I když daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Podle krajského soudu nepostačuje tvrzení, že u jednoho z článků obchodního řetězce nebylo pro jeho nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti. Daňové orgány musí postavit najisto, zda nekontaktní subjekt svou daňovou povinnost splnil či nikoliv. Existence chybějící daně totiž je základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt shledán odpovědným za účast na daňovém podvodu, jak dle krajského soudu plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, bodu 46.

[4] Podle krajského soudu je chybná výchozí premisa rozhodnutí žalovaného, že jako chybějící daň „*nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. V rámci správní praxe se správci daně ve většině případů setkávají s tím, že skutečnost, zda byla daň z předmětného plnění v řetězci odvedena, nelze ověřit pro nekontaktnost některých článků obchodního řetězce tzv. missing traders…, přičemž tato skutečnost musí být také považována za narušení neutrality daně z důvodu řádného fungování systému DPH a efektivního odhalování podvodů na této dani*.“ Nárok na odpočet daně může být omezen jen ve výjimečných případech. Krajský soud nemůže aprobovat názor, že nelze-li u nekontaktního subjektu ověřit, zda přiznal a uhradil daň nebo zda přiznanou a odvedenou daň uhradil ve správné výši, je třeba automaticky předpokládat, že se jedná o daň chybějící. Pokud by bylo správci daně umožněno, aby daňovému subjektu odepřel nárok na odpočet daně na základě blíže nepodložených domněnek o podvodném jednání dodavatelů či subdodavatelů daňového subjektu, vedlo by to k nepřiměřenému rozšíření

palety oněch výjimečných případů až k rezignaci na důkazní povinnost správce daně, jehož úkolem je prokázat, že byl spáchán daňový podvod a že o něm daňový subjekt domáhající se nároku na odpočet věděl nebo mohl a měl vědět. Ze správního spisu sice vyplývá, že správce daně doměřil dvěma dodavatelům daň, a že tedy daň v obchodním řetězci skutečně chyběla. Tuto okolnost však žalovaný v rozhodnutí nezmiňuje a krajský soud nemůže shledat rozhodnutí za zákonné jen proto, že určitá skutečnost „mimoděk" vyplývá ze spisové dokumentace.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[5] Proti rozsudku podal kasační stížnost žalovaný (stěžovatel).

[6] Stěžovatel namítá, že krajský soud nepřípustně zúžil pojetí chybějící daně, a to fakticky pouze na rovinu placení. Aby mohla být konstatována existence chybějící daně, musí být podle názoru krajského soudu někde v dodavatelsko-odběratelském řetězci konkrétně vyčíslená neuhrazená daň, neboť nekontaktnost článku v řetězci a z toho vyplývající nemožnost ověřit správnost tvrzených údajů nepostačuje. Tento názor je dle stěžovatele nesprávný.

[7] S odkazy na judikaturu stěžovatel dovozuje, že daňovým podvodem je třeba rozumět narušení neutrality DPH. I když je správce daně povinen prokázat existenci chybějící daně, není povinen vyčíslit ji „na korunu přesně", což mnohdy ani není vzhledem k sofistikovanosti daňových podvodů možné. Společnosti typu *missing trader* mají v podvodném řetězci zahladit stopy po podvodu na DPH a znemožnit jejich další šetření tím, že „zmizí ze scény" a stanou se pro správce daně nekontaktními. Za součást daňového úniku a za narušení neutrality DPH je třeba pokládat i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť i takové jednání brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH.

[8] Stěžovatel uvedl ve svém rozhodnutí, že žalobcovi dodavatelé v rámci daňových kontrol neumožnili ověřit správnost a úplnost údajů vykázaných v daňových přiznáních a následně se stali nekontaktními. Stěžovatel poukazuje na to, že zprávy o daňových kontrolách všech tří společností jsou součástí spisového materiálu (byť krajský soud odkazuje toliko na dvě). Plyne z nich, že po zahájení daňových kontrol ani později jimi nebyly předloženy žádné doklady ani písemnosti, jednatele dvou společností se nepodařilo předvolat ani předvést, výsledky kontrolních zjištění byly těmto společnostem doručeny fikcí a všem třem společnostem byla následně doměřena DPH. Podle stěžovatele je narušením neutrality již tato forma nespolupráce, která znemožnila ověřit údaje tvrzené v daňových přiznáních. Informace o doměření daně má toliko druhotný a podpůrný charakter. Stěžovatel závěrem zdůrazňuje, že samotná nekontaktnost dodavatelů by nebyla důvodem pro odepření nároku na odpočet daně u žalobce. Podle stěžovatele však zjištěné skutečnosti spolehlivě prokazují, že žalobce přinejmenším mohl a měl vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem, a nepřijal opatření, která po něm mohla být rozumně vyžadována.

[9] Žalobce ve vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout a uvedl, že se ztotožňuje se závěry rozsudku krajského soudu, jehož některé části podrobně cituje. Podle žalobce musí být případná chybějící daň vypočítána „nejen na korunu přesně, nýbrž na haléř

přesně“. Správce daně dále neunesl důkazní břemeno ani ohledně toho, že se žalobce nechoval dostatečně obezřetně a mohl rozpoznat, že se účastní podvodu na dani. Správce daně měl dostatek času označit dodavatele za nespolehlivé plátce, což neučinil, a v rozhodné době neměl žalobce důvodu pochybovat o poctivosti daných společností. Obchodní vztahy s nimi nevykazovaly žádné nestandardní rysy. Správce daně neplní své povinnosti a přenáší důkazní břemeno na žalobce.

[10] Vyjádření žalobce bylo stěžovateli zasláno na vědomí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[13] Nárok na odpočet daně je nedílnou součástí systému DPH a v principu 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 zvýhodnění, které je v rozporu s účelem právní úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 69). Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 34).

[14] V daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014 – 60 ze dne 25. 6. 2015, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 28), jak ostatně správně uvádí i krajský soud. Není povinností daňových orgánů ani správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V této souvislosti užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu. Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficientů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že k podvodnému jednání došlo, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, bod 26, a rozsudek ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 201/2021 - 53, bod 48).

[15] Důsledkem daňového podvodu je nutně tzv. chybějící daň. Předmětem sporu v posuzovaném případě je, co se tímto pojmem rozumí.

[16] Podle krajského soudu žalovaný chybějící daň správně neidentifikoval a založil své rozhodnutí na nesprávné premise, že „*jako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. V rámci správní praxe se správci daně ve většině případů setkávají s tím, že skutečnost, zda byla daň z předmětného plnění v řetězci odvedena, nelze ověřit pro nekontaktnost některých článků obchodního řetězce tzv. missing traders* […], *přičemž tato skutečnost musí být také považována za narušení neutrality daně z důvodu řádného fungování systému DPH a efektivního odhalování podvodů na této dani.*“

[17] Aktuální judikatura Nejvyššího správního soudu nicméně uvedené východisko, krajským soudem označené za nesprávné, výslovně aprobovala. Podle rozsudku ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020 - 46, bodu 34, jako chybějící daň „*nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH.*“ Ke shodným závěrům pak Nejvyšší správní soud dospěl i v rozsudku č. j. 3 Afs 119/2020 – 38 ze dne 28. 2. 2022, bod 44, nebo rozsudku ze dne 9. 9. 2022, č. j. 5 Afs 203/2021 - 43, bod 34. V obecnější rovině dokonce v rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, bod 25, konstatoval, že pojem chybějící daně „*nevnímá 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).*“ Ve světle těchto rozhodnutí je nutno za nesprávný označit právní názor, z něhož vyšel krajský soud.

[18] Odlišné závěry neplynou ani z krajským soudem zmíněného rozsudku č. j. 9 Afs 163/2015 - 44. V dané věci bylo klíčové, že z rozhodnutí žalovaného nebylo zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat (bod 47). Zmínku o tom, že předpokladem pro shledání daňového podvodu je existence „daňové ztráty“ (bod 46), je třeba chápat jako požadavek na zjištění chybějící daně ve výše popsaném smyslu. Námitka stěžovatele, že krajský soud příliš úzce vyložil pojem chybějící daně, je tedy důvodná.

[19] Aby byla shledána chybějící daň, není třeba přesně vyčíslit neodvedenou daň, a zcela určitě není třeba tak učinit „na haléř přesně“, jak to požaduje žalobce. Judikatura Nejvyššího správního soudu v této souvislosti zdůrazňuje, že nemožnost ověřit přesnou částku chybějící daně může být dána následným jednáním dotčených subjektů, přičemž i takové situace je třeba hodnotit jako případy chybějící daně. Jednání subjektů spočívající v tom, že po provedení podezřelých transakcí „zmizí ze scény“, je totiž pro daňové podvody typické. Požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně by bránil účinnému postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021 - 40, bod 45; dále viz např. rozsudek ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 314/2020 - 50, bod 21, kde je již za ustálený označen závěr, že nelze požadovat přesné vyčíslení neodvedené daně).

[20] V posuzované věci bude nutno přezkoumat ve světle žalobních námitek nejprve to, zda stěžovatel dostatečně určil, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Základem je vymezit chybějící daň. Ta ovšem může spočívat v takovém jednání článků v řetězci, které neumožňuje kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně. Právě na to stěžovatelovo rozhodnutí evidentně míří, když konstatuje, že daňovou kontrolou vzhledem k nekontaktnosti dodavatelů nebylo možno ověřit správnost jejich daňových tvrzení.

[21] Pro skutkové vymezení daňového podvodu jsou nicméně relevantní i další okolnosti zmíněné stěžovatelem v napadeném rozhodnutí (bod [2] výše), zejména to, jakým způsobem byly mezi žalobcem a dodavateli navázány obchodní vztahy, jak dodávky zboží probíhaly a jejich kontext, jakož i skutečnosti týkající se dodavatelů (jako je jejich virtuální sídlo, zahájení činnosti krátce před navázáním obchodních vztahů s žalobcem). Právní, obchodní a osobní vazby jsou totiž relevantní pro posouzení, zda transakce měly podvodný charakter. Stěžovatelovo rozhodnutí tedy zmiňuje řadu okolností svědčících o podezřelosti transakcí a možném daňovém podvodu, a není založeno na automatismu, že pro nekontaktnost a nemožnost ověření správnosti daňového přiznání je namístě shledat chybějící daň, jak naznačuje krajský soud. Případná není ani výtka krajského soudu, že nelze umožnit odepření nároku na odpočet „na základě blíže nepodložených domněnek o podvodném jednání dodavatelů“. Ze stěžovatelova rozhodnutí je zřejmé, z jakých důkazů vycházel, a má-li krajský soud některý ze závěrů za důkazně nepodložený, musí přezkoumatelným způsobem vyložit který a proč.

[22] Není přitom rozhodující, v jaké části svého posouzení stěžovatel relevantní okolnosti zmiňuje, pokud je má za prokázané a dovozuje z nich, že došlo k daňovému podvodu. V posuzované věci nelze stěžovateli vytýkat, že některé okolnosti výslovně neuvádí při skutkovém vymezení podvodu, pokud tak činí bezprostředně poté při vysvětlení, proč žalobce mohl a měl vědět o podvodu. Svědčí-li totiž některá skutečnost o subjektivní vědomosti o podvodu, může srovnatelně dobře svědčit i o podvodu jako takovém v objektivní rovině.

[23] Krajský soud se dosud nezabýval tím, zda byl daňový podvod dostatečně skutkově vymezen. Nevyjádřil se ani k tomu, zda obstojí závěr stěžovatele o tom, že žalobce mohl a měl vědět o daňovém podvodu a neučinil opatření, která by po něm bylo možno rozumně požadovat, aby své účasti zabránil. Je nyní na krajském soudu, aby tyto otázky přezkoumal, teprve poté se jimi může zabývat Nejvyšší správní soud.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost žalovaného důvodnou, pročež podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[25] Krajský soud v dalším řízení podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

pokračování

V Brně dne 26. září 2022

JUDr. Filip Dienstbier Ph.D.
předseda senátu