



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Pavlínky Vrkočové v právní věci žalobce: **J. P.**, zast. JUDr. Josefem Pavelkou, advokátem, se sídlem Na Srážku 2071/6, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 10. 5. 2016, č. j. 46 Af 1/2015 - 62,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 10. 5. 2016, č. j. 46 Af 1/2015 - 62, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 12. 2014, č. j. 33675/14/5200-20446-702189, zamítl odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 11. 9. 2013, č. j. 3370692/13/2125-05701-202765, č. j. 3370858/13/2125-05701-202765 a č. j. 3370907/13/2125-05701-202765, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za první, druhé a třetí čtvrtletí roku 2012 ve výších 45.247 Kč, 77.390 Kč a 42.611 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výších 9.049 Kč, 15.478 Kč a 8.522 Kč.

V odůvodnění rozhodnutí žalovaný shrnul, že prvoinstanční orgán v rámci daňové kontroly prověřoval, zda žalobce oprávněně uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za první, druhé a třetí čtvrtletí roku 2012, a to na základě čtyř faktur s daty uskutečnění plnění dne 24. 3. 2012, dne 19. 4. 2012 a dne 27. 6. 2012 v celkové výši 976.277

KČ, která žalobci poskytla společnost Chodovia Plus a.s. prodejem motorové nafty. Prvoinstanční orgán přitom zjistil, že místně příslušný správce daně společnosti Chodovia Plus a.s. dne 5. 7. 2011 zrušil registraci plátce k dani z přidané hodnoty. Žalovaný vyhodnotil jako spornou otázku, zda na fakturách za předmětná plnění, u nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet daně, měla být společnost Chodovia Plus a.s. označena jako plátce daně z přidané hodnoty a zda žalobce uplatnil odpočet oprávněně. Žalovaný dovodil, že žalobce společnosti Chodovia Plus a.s. uhradil částky vyplývající z výše uvedených faktur. Konstatoval však, že tato skutečnost je „[...] irelevantní pro uznání nároku na odpočet daně, protože z ní nevyplývá, zda předmětná plnění poskytl dodavatel plátce, případně osoba povinná k dani, jejíž obrat by překročil částku uvedenou ust. § 6 ZDPH, která si nesplnila svoji registrační povinnost podle ust. § 94 odst. 1 ZDPH.“ Žalovaný v této souvislosti uvedl, že Finanční úřad pro Zlínský kraj rozhodnutím ze dne 1. 8. 2014, č. j. 1518456/14/3312-05401-800639, zastavil řízení o registraci společnosti Chodovia Plus a.s. zahájené z moci úřední na základě nesplnění povinnosti registrovat se podle § 95 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2012. Podle odůvodnění tohoto rozhodnutí Finanční úřad pro Zlínský kraj neprokázal, že by společnost uskutečnila plnění deklarovaná na jednotlivých daňových dokladech a že by tak byla povinna registrovat se k dani z přidané hodnoty z důvodu překročení stanoveného obrátu. Podle žalovaného tak žalobce nikterak neprokázal, že společnost Chodovia Plus a.s. byla povinna registrovat se jako plátce k dani z přidané hodnoty na základě objemu svých zakázek, ať už s ním nebo s jinými obchodními partnery.

V této souvislosti se dále žalovaný zabýval otázkou, zda v posuzované věci byly naplněny podmínky vyplývající z rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 13. 2. 2010, sp. zn. C-438/09, to znamená, zda žalobce má daňové doklady se všemi náležitostmi, kromě daňového identifikačního čísla plátce jako poskytovatele zdanitelného plnění, a zda plnění uskutečnila osoba povinná k dani, která nesplnila registrační povinnost, přičemž překročila obrat stanovený pro registraci plátce daně z přidané hodnoty. Žalovaný dospěl k závěru, že faktury, které žalobci vystavila společnost Chodovia Plus a.s. za motorovou naftu, na jejichž základě žalobce uplatnil nárok na odpočet, splňují náležitosti běžného daňového dokladu ve smyslu § 28 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný však zopakoval, že Finanční úřad pro Zlínský kraj v registračním řízení neprokázal, že společnost Chodovia Plus a.s. uskutečnila plnění deklarovaná na předmětných daňových dokladech, že její obrat překročil stanovenou částku podle § 6 zákona o dani z přidané hodnoty a že je tedy povinna registrovat se jako plátce daně z přidané hodnoty. Vzhledem k těmto závěrům žalovaný dovodil, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v návaznosti na podmínky vyplývající z rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 13. 2. 2010, sp. zn. C-438/09.

K námitce žalobce se žalovaný též zabýval otázkou, jaké důsledky mají v nyní posuzované věci závěry Evropského soudního dvora uvedené v rozsudku ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech sp. zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03. V této souvislosti žalovaný dospěl k závěru, že žalobce mohl či měl vědět o nestandardních okolnostech deklarovaných plnění a lze jej proto považovat za osobu, která se účastnila podvodu. Svůj

pokračování

závěr přitom opřel o skutečnost, že společnost Chodovia Plus a.s. byla nekontaktní a v minulosti jí správce daně již dvakrát z úřední povinnosti zrušil registraci k dani z přidané hodnoty, protože neplnila povinnosti podle zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce měl podle žalovaného přihlídnout ke skutečnosti, že předseda představenstva společnosti Chodovia Plus a.s. má trvalý pobyt na adrese ohlašovny, a to v rozporu se zápisem v obchodním rejstříku, přičemž i on je nekontaktní. Sídlem společnosti Chodovia Plus a.s. je rodinný dům, jehož majitel o společnosti nic neví. Žalovaný přičetl k tíži žalobce, že si podle vlastních tvrzení ověřoval registraci společnosti Chodovia Plus a.s. k dani z přidané hodnoty 8 měsíců před první transakcí a nikoliv v době, kdy to bylo aktuální. Žalobci přitom vysvětlil, že mohl čerpat informace z dostupného rejstříku, případně od místně příslušného správce daně. Žalovaný shrnul, že žalobce získal kontakt na společnost Chodovia Plus a.s. od známého a jednal s ní prostřednictvím další osoby, která podle obchodního rejstříku nebyla členem jejího statutárního orgánu. Objednávky činil toliko přes telefon, a to na plnění v nemalé hodnotě. To vše přitom činil u komodity, která často bývá předmětem daňových úniků. Žalobce podle žalovaného mohl zjistit, že podpis předsedy představenstva společnosti Chodovia Plus a.s. na nákladních listech neodpovídá podpisovému vzoru v obchodním rejstříku a data uvedená na fakturách neodpovídají datům na přepravních listech a měřících lístcích. Nadto, na dokladech je uvedena jiná adresa sídla společnosti, než jaká je uvedena v obchodním rejstříku. O nestandardních okolnostech podle žalovaného vypovídá i to, že společnost Chodovia Plus a.s. nezveřejňovala účetní závěrky v obchodním rejstříku, neměla žádnou provozovnu, na plnění nepožadovala zálohu a žalobce ani nebyl pojištěný. Všechny uvedené skutečnosti podle žalovaného nasvědčují závěru, že žalobce nejednal s péčí řádného hospodáře, přičemž mohl a měl vědět, že obchod, kterého se účastní, je zasažen daňovým podvodem.

K námitce, že zákon žalobci neukládá, aby kontroloval, zda je jeho obchodní partner plátcem daně z přidané hodnoty, žalovaný odkázal na stanovisko Generálního finančního ředitelství ze dne 8. 6. 2011, podle kterého si musí být daňový subjekt vědom, že jeho nárok na odpočet daně může být zpochybněn, přičemž se nemůže bez dalšího dovolávat povinnosti správce daně vyhledávat relevantní skutečnosti. Žalovaný odmítl, že správce daně měl doměřit daň společnosti Chodovia Plus a.s., přičemž poukázal na § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty a čl. 203 směrnice Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. V této souvislosti konstatoval, že „[v] souladu s ustálenou judikaturou ESD není nesprávně uplatněná částka daně u plnění, jež dani nepodléhá, daní ve smyslu Směrnice a stejně tak z plnění, které dani nepodléhá, nestává se plnění zdanitelné z toho důvodu, že plátce uvede daň na daňovém dokladu. Z toho vyplývá, že takto nesprávně uplatněná daň na plnění nepodléhající dani neopravňuje plátce k uplatnění odpočtu daně. Jak totiž vyplývá z rozhodnutí ESD ve věci C-342/87 Genius Holding, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty se omezuje pouze na splatnou daň, tj. na daň vztahující se k plnění, které je předmětem daně z přidané hodnoty, nebo na daň odvedenou ve splatné výši.

K námitce žalobce, že podle § 92 odst. 2 daňového řádu leží důkazní břemeno na správci daně, žalovaný uvedl, že daňové řízení je ovládáno zásadou formální, nikoliv materiální pravdy. Žalobce byl povinen prokázat nárok na odpočet daňovými doklady. Správce daně však zjistil, že doklady, které žalobce předložil, nebyly vystaveny plátcem

daně z přidané hodnoty. Toto zjištění již žalobce nerozptýlil. Žalovaný nepřisvědčil námitce, že v aplikaci ARES nebyla žádná zmínka o řízení se společností Chodovia Plus a.s. zahájeném na základě nesplnění povinnosti registrovat se k dani z přidané hodnoty podle § 95 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný konstatoval, že na základě registračního řízení nedošlo k registraci společnosti k dani z přidané hodnoty, přičemž v aplikaci ARES jsou vedeni toliko plátcí daně. Dodal, že žalobce byl oprávněn vyjasnit si situaci u správce daně a ačkoliv k tomu nebyl povinen, měl si být vědom důkazního břemene, které jej může zatížit.

Rozsudkem ze dne 10. 5. 2016, č. j. 46 Af 1/2015 - 62, Krajský soud v Praze zamítl žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného. V odůvodnění rozsudku vysvětlil, že v dané věci je třeba posoudit dvě základní otázky, a to, zda žalobce mohl a měl vědět, že se stává součástí daňového podvodu, a zda byla společnost Chodovia Plus a.s. v době poskytnutých zdanitelných plnění plátcem daně z přidané hodnoty na základě dosažení zákonné hranice obratu, respektive, zda žalobci svědčilo pravidlo postulované Evropským soudním dvorem v rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 13. 2. 2010, sp. zn. C-438/09. Krajský soud přitom dospěl k názoru, že je třeba nejprve zodpovědět první otázku, tedy jestli byl žalobce v dobré víře. Pokud totiž v daném případě žalobci nesvědčila dobrá víra, je irrelevantní, jestli splňoval další podmínky pro odpočet daně z přidané hodnoty, protože si bez dalšího nemohl předmětný odpočet nárokovat.

Krajský soud se v této souvislosti neztotožnil s veškerými závěry žalovaného, uznal však, že v posuzované věci existovaly signály, které měly v žalobci vyvolat pochybnosti o skutečném stavu věcí a vést ho k podrobnějšímu a následně i hloubkovému prověření společnosti Chodovia Plus a.s.. V každém obchodním styku totiž podle krajského soudu musí existovat určité minimum poznatků, které si o sobě musí obchodní partneři zjistit tak, aby dbali nezbytné opatrnosti. Společnost Chodovia Plus a.s. přitom nebyla dlouhodobě zavedený a veřejně známý subjekt na trhu s pohonnými hmotami. Nadto, je veřejně známou skutečností, že trh s pohonnými hmotami je zatížen zvýšeným výskytem podvodných transakcí, což mělo tím spíše vést žalobce ke zvýšené ostražitosti. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015 - 30, krajský soud uvedl, že kontrola daňového identifikačního čísla obchodního partnera v dostupných informačních systémech a rejstřících představuje základní kontrolní mechanismus chránící daňový subjekt před zavlečením do daňového podvodu. Žalobce podle vlastního tvrzení prověřoval, zda je společnost Chodovia Plus a.s. registrována jako plátce daně z přidané hodnoty přibližně devět měsíců před první transakcí. Podle krajského soudu tak měl ovšem učinit v době blízké uzavření smlouvy. Nadto, tvrzení žalobce, že kontrolu provedl v červnu roku 2011, je podle krajského soudu nedůvěryhodné, protože by tak činil pět měsíců před skutečným zahájením provozu jeho čerpací stanice.

Pokud by žalobce v době uzavření sporných transakcí skutečně ověřil záznam společnosti Chodovia Plus a.s. v aplikaci ARES, popřípadě na webových stránkách české daňové správy, zjistil by podle krajského soudu, že jeho obchodní partner není registrován jako plátce daně z přidané hodnoty. Zjištění, že společnost Chodovia Plus a.s. není registrována k dani z přidané hodnoty, mělo žalobce přimět buď k podrobnějšímu ověření

pokračování

důvěryhodnosti společnosti, nebo k ukončení spolupráce a výběru jiného obchodního partnera, který je řádně registrován a nebudí žádné podezření. Krajský soud poznamenal, že žalobce byl při prověřování společnosti Chodovia Plus a.s. oprávněn vznést dotaz na správce daně, neboť se jedná o informaci zveřejňovanou ve veřejném registru, která nepodléhá mlčenlivosti už jen proto, že se dotýká práv a povinností žalobce. Nadto, žalobce mohl zjistit, že společnost Chodovia Plus a.s. neplní své povinnosti při zakládání účetních závěrek do sbírky listin obchodního rejstříku, a mohl si také ověřit, zda je ve svém sídle kontaktní. Krajský soud odmítl námitku žalobce, že informace z aplikace ARES jsou toliko informativní, nejsou závazné a nemusí odpovídat skutečnosti. Včasným nahlédnutím do aplikace ARES by žalobce nabyl přinejmenším pochybnost, která by jej vedla k dalšímu prověřování společnosti Chodovia Plus a.s. Žalobce nemohl dovodit, že se jedná o spolehlivou společnost jen na základě skutečnosti, že již pohonné hmoty dodala i jiným subjektům. Ostatně žalobce neuvádí, že by se jednalo o subjekt dlouhodobě a bezproblémově působící na trhu pohonných hmot. Kromě toho, pokud žalobce trval na transakci právě se společností Chodovia Plus a.s., měl možnost uhradit daň z přidané hodnoty správci daně přímo využitím institutu nepřímého zajištění daně podle § 109a zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud proto dovodil, že žalobce neprovedl žádné opatření, aby snížil riziko účasti na podvodu. V takovém případě však musel počítat s tím, že mu správce daně odepře nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu účasti na podvodu.

Vzhledem k dosaženým závěrům, jakož i rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 18. 12. 2014, sp. zn. C-131/13, C-163/13 a C-164/13, krajský soud uzavřel, že i kdyby byla společnost Chodovia Plus a.s. *de iure* plátcem daně z přidané hodnoty, nic by to nezměnilo na skutečnosti, že došlo k daňovému podvodu. Společnost si totiž ponechala částku ve výši daně z přidané hodnoty, kterou vyúčtovala žalobci, aniž by ji odvedla státu. Žalobce následně uplatnil nárok na odpočet daně. V posuzované věci tedy došlo k daňovému podvodu bez ohledu na skutečnost, zda společnost Chodovia Plus a.s. byla či nebyla plátcem daně z přidané hodnoty. Podle krajského soudu by mělo smysl zabývat se podmínkami nároku na odpočet daně pouze v situaci, kdyby žalobci nebylo možné vytýkat, že se, byť z nedbalosti, na tomto daňovém podvodu účastnil. Za daných okolností je však žalobcem vznesený nárok třeba vnímat jako požadavek zakládající se na zneužití práva a i přes případné formální naplnění podmínek pro vznik takového nároku není namístě mu vyhovět.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“).

V ní namítl, že krajský soud vycházel z vlastní teoretické konstrukce, nezohlednil skutečnosti svědčící ve prospěch daňového subjektu a neuvedl žádnou konkrétní skutečnost, která měla vzbudit jeho pochybnosti při sjednávání předmětných obchodů. Krajský soud podle stěžovatele spekoval, že společnost Chodovia Plus a.s. nebyla dlouhodobě zavedený subjekt na trhu s pohonnými hmotami, aniž by to však jakkoliv podložil. Krajský soud rovněž nezohlednil, že stěžovatel začal v oboru podnikat teprve v

roce 2011, tedy těsně před tím, než odebral pohonné hmoty od společnosti Chodovia Plus a.s. Připomněl, že tuto společnost mu doporučila sousedka s tvrzením, že bez problémů dodává pohonné hmoty. Ty také později v souladu s objednávkami dostával, a to společně s daňovými doklady, na kterých byla uvedena výše daně z přidané hodnoty. Stěžovatel konstatoval, že celou částku vždy zaplatil. Vycházel přitom z předpokladu, že většina podnikatelů v oboru jsou plátcí daně z přidané hodnoty, čemuž nasvědčuje cena a objem, v jakém se s pohonnými hmotami obchoduje. Stěžovatel konstatoval, že povinnost registrovat se jako plátce daně z přidané hodnoty vzniká při překročení hranice obratu 1 milion Kč, což ovšem odpovídá hodnotě jedné cisterny o objemu 40.000 litrů pohonných hmot. Vzhledem k tomu, že stěžovatel získal doporučení na společnost Chodovia Plus a.s. od více osob, dovodil, že tato obchodovala s více odběrateli. To ostatně vyplývá i z nákladního listu, který stěžovatel předložil krajskému soudu. Jako odběratel je na něm uveden nejen stěžovatel, ale také ČS Chemicals s.r.o. Podle stěžovatele bylo v řízení prokázáno, že obrat společnosti Chodovia Plus a.s. překročil hranici vyplývající z § 6 zákona o dani z přidané hodnoty a společnost tak byla povinna registrovat se jako plátce daně z přidané hodnoty, což ovšem krajský soud zcela ignoroval. Stěžovatel počítal, že za první tři měsíce roku 2012 dosáhla společnost Chodovia Plus a.s. obrat ve výši 1.040.564 Kč odpovídající součtu protiplnění za pohonné hmoty dodané stěžovateli a předpokládané ceny pohonných hmot dodaných společnosti ČS Chemicals s.r.o. Vzhledem k těmto skutečnostem stěžovatel namítl, že společnost Chodovia Plus a.s. byla povinna registrovat se jako plátce daně z přidané hodnoty a stěžovatel byl oprávněn předpokládat, že tak učinila. S ohledem na § 94 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty musela být společnost nejpozději od třetího čtvrtletí plátcem daně z přidané hodnoty ze zákona, a přinejmenším ve vztahu k poslední faktuře stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty oprávněně. Podle stěžovatele však krajský soud i tuto skutečnost zcela opomenul, a věc proto posoudil nesprávně. Pokud společnost Chodovia Plus a.s. pochybila, měly jí orgány daňové správy stanovit daň náhradním způsobem podle § 98 zákona o dani z přidané hodnoty.

Stěžovatel odmítl, že by měl důvod pochybovat o fungování společnosti Chodovia Plus a.s., a konstatoval, že úvahy krajského soudu v tomto směru neodpovídají realitě podnikatelského trhu. Podle stěžovatele je těžko představitelné, že by měl před každým obchodem kontrolovat, zda je jeho obchodní partner registrovaný jako plátce daně z přidané hodnoty. Takovou povinnost mu ostatně zákon v předmětné době ani neukládal, přičemž požadavky na kontrolu obchodních partnerů byly na zcela odlišné úrovni, než je tomu v současnosti. Nadto, podle § 95 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty existovala možnost, a nikoliv povinnost zveřejňovat údaje o plátcích daně z přidané hodnoty. Jestliže ovšem neexistovala povinnost zveřejňovat tyto údaje, nemohla existovat ani povinnost je kontrolovat. Kromě toho, pro aplikaci ARES neplatí zásada materiální publicity. I proto stěžovatel dospěl k závěru, že byl v dobré víře a nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatnil oprávněně. Pokud společnost Chodovia Plus a.s. nebyla plátcem daně z přidané hodnoty neměla tuto skutečnost uvádět na daňovém dokladu a požadovat její zaplacení od stěžovatele. Dále stěžovatel připomněl, že společnost Chodovia Plus a.s. byla již v minulosti registrována k dani z přidané hodnoty, přičemž správce daně s ní zahájil registrační řízení dne 16. 5. 2013. Vzhledem k tomu, že řízení bylo zastaveno až po

pokračování

roce, lze dovodit, že správce daně měl o registrační povinnosti společnosti Chodovia Plus a.s. přinejmenším pochybnosti. V takovém případě je však absurdní, jaké požadavky jsou v této souvislosti kladeny na stěžovatele.

Krajský soud podle stěžovatele opomenul námitku, že jakákoliv osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty, je povinna daň přiznat a zaplatit. Stěžovatel uznal, že nárok na odpočet nemusí být přiznán, pokud jej plátce uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V takovém případě je však třeba plátcí daně prokázat, že přijaté plnění je součástí daňového podvodu, popřípadě, že o tom plátce daně měl či mohl vědět. To ovšem prvoinstanční orgán či žalovaný neprokázal, neboť předmětné obchody neprovázely žádné nesrovnalosti. I kdyby však orgány daňové správy dospěly k závěru, že došlo k daňovému podvodu či jinému trestnému činu, měly se obrátit na orgány činné v trestním řízení, neboť tuto otázku nejsou oprávněny samostatně posoudit. Stěžovatel uvedl, že z uvedených důvodů podal trestní oznámení, aby byl odhalen skutečný pachatel daňového podvodu. Krajský soud podle stěžovatele pochybil, když nevyslechl jej a jeho otce ohledně skutečností svědčících o dobré víře. V závěru stěžovatel namítl, že správce daně má podle § 78 daňového řádu povinnost zjišťovat, zda daňové subjekty plní své povinnosti. Nadto, podle § 26 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty je za informace na daňovém dokladu odpovědná osoba, která jej vystavila.

S ohledem na všechny uvedené skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu stejně jako rozhodnutí orgánů daňové správy, případně aby věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na závěrech, které již vyjádřil ve svém rozhodnutí, a ztotožnil se s tvrzením krajského soudu, že stěžovatel nepřijal všechna opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby vyloučil svou účast na podvodu. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Shledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, i kdyby nebyly v kasační stížnosti namítány. V ní stěžovatel označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní názor, popřípadě je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen.

Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí,

popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s tvrzením krajského soudu, že není třeba zkoumat, zda stěžovatel splnil podmínky pro odpočet daně z přidané hodnoty za situace, kdy mu nesvědčila dobrá víra. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, „[z] judikatury SDEU jasně vyplývá, že nejprve se zkoumá, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně, jde o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, které v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí (k tomu i stěžovatelkou zmíněné rozsudky SDEU ve věci Bonik EOOD, či rozsudek ze dne 21. 6. 2014 ve spojených věcech C-80/11 a C -142/11, Mahagében a David). SDEU při tom ponechává na soudech členských států, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně. [...] Za situace, kdy z tohoto posouzení vyplývá, že byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, nelze v zásadě nárok na odpočet odmítnout, jelikož jak SDEU setrvale judikuje, nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. I takový nárok na odpočet však může být odmítnut, pokud se subjekty dovolávají práva Evropské unie zneužívajícím způsobem. O zneužívající způsob dovolání se práva jde i tehdy, kdy se samotná osoba povinná k dani dopustila daňového úniku nebo když musela vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (podrobněji viz rozsudek ve věci sp. zn. 9 Afs 57/2013).“

Krajský soud ovšem postupoval zcela opačně, než ve shora citovaném rozsudku. Námitky ohledně splnění hmotněprávních a formálních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nevypořádal a zabýval se toliko otázkou, zda stěžovatel věděl, respektive musel vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Takový postup se může na první pohled jevit jako logický. Pokud stěžovatel věděl, nebo musel vědět, že se účastní daňového podvodu, je již irrelevantní, zda v daném případě byly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud však v rozsudku ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 - 33, uvedl, že posuzování vědomosti o účasti na daňovém podvodu je kontextuální otázkou, neboť nelze bez dalšího vyloučit, že posouzení, zda došlo ke splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nemůže mít vliv na posouzení, zda daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že se účastní daňového podvodu.

V nyní posuzované věci přitom Nejvyšší správní soud tuto otázku nemůže posoudit jako první, neboť takový postup by byl překvapivý a odporoval by smyslu řízení o kasační stížnosti, který spočívá v posouzení správnosti závěrů krajského soudu. Nadto, způsob vypořádání žalobních námitek krajským soudem odporuje zásadě procesní ekonomie. Kdyby se totiž Nejvyšší správní soud vyjádřil k závěrům krajského soudu ohledně

pokračování

vědomosti stěžovatele o účasti na daňovém podvodu a nesouhlasil by s nimi, zůstalo i nadále nejisté splnění hmotněprávních a formálních podmínek vzniku nároku stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty.

Jelikož se krajský soud tímto aspektem posuzované věci vůbec nezabýval, je nutné jím vydaný rozsudek bez dalšího považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, v důsledku čehož byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušujícím rozsudku a bude se tedy zabývat všemi žalobními námitkami, které posoudí ve vzájemném kontextu. Krajský soud v novém řízení podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rozhodne i o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. dubna 2017

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu