



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **DOSY s.r.o.**, se sídlem Kubelíkova 1224/42, Praha 3, zastoupen Ing. Pavlem Kučerou, daňovým poradcem se sídlem 28. října 214, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2019, č. j. 29 Af 84/2018 - 76,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Pavla Kučery, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Platebními výměry ze dne 21. 9. 2017 (č. j. 1766286/17/3301-51523-709935, č. j. 1766294/17/3301-51523-709935, a č. j. 1766327/17/3301-51523-709935) Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) stanovil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců května, června a srpna roku 2015.

[2] Rozhodnutím ze dne 21. 6. 2018, č. j. 27185/18/5300-22444-710968 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný k odvolání žalobce provedl formální změnu těchto platebních výměrů; výši daně nechal beze změny.

[3] Ke stanovení daně ve výši vyjádřené v platebních výměrech orgány finanční správy přistoupily, neboť žalobci odmítly uznat jím uplatňované nároky na odpočet

daně související s nákupy zboží (autokosmetiky a aditiv do vozidel) od společnosti MORÁVIA-CHEM, s.r.o., (IČO: 25314416, dne 7.7.2020 vymazána z obchodního rejstříku; dále též „M-CHEM“) a MORÁVIA-PROINVEST s.r.o. (IČO: 25560514, od 10.12.2018 pod obchodní firmou DRYLL TRADE s.r.o.; dále též „M-PRO“), a to z důvodu tvrzeného zapojení žalobce do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“).

[5] Krajský soud žalobě vyhověl, zrušil proto rozhodnutí o odvolání a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Orgánům finanční správy vytkl izolované hodnocení zjištěných okolností. Podle krajského soudu v rozhodnutí orgánů finanční správy zcela chybí základní vysvětlení, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat. Orgány finanční správy měly popsat základní mechanismus podvodu, to však neučinily. S odkazem na obsah správního spisu pak dále krajský soud uvedl, že žalobce obchodní řetězec mezi ním a společnostmi M-CHEM a M-PRO vysvětloval tak, že z důvodu vydání zajišťovacího příkazu Celního úřadu pro Zlínský kraj došlo ke snížení solventnosti společnosti M-CHEM, která na sebe proto podala v období mezi 11. 2. 2015 a 21. 4. 2015 celkem pět insolvenčních návrhů. Na základě posledního z nich bylo se společností M-CHEM zahájeno insolvenční řízení. Žalobce se přitom se společností M-CHEM dohodl na převzetí jejího předmětu podnikání, v důsledku čehož začal nakupovat její zboží, které by v budoucnu bylo znehodnoceno (z důvodu účinnosti unijní úpravy týkající se nového označování těchto výrobků). Takový postup krajský soud hodnotil jako „*nikterak nemyslitelný, absurdní, či mimo realitu*“ a nesouhlasil s tím, že by z takového postupu bylo možno učinit závěr, že tento byl proveden pouze za účelem vylákání daňového odpočtu. Krajský soud pak nesouhlasil ani se závěry orgánů finanční správy týkajícími se chybějící daně. Předeslal, že samotná existence chybějící daně nemůže být důvodem pro konstatování daňového podvodu. Podle krajského soudu orgány finanční správy uzavřely, že společnost M-CHEM daň přiznala, avšak neodvedla, aniž by se zabývaly tím, že u společnosti M-CHEM bylo zahájeno insolvenční řízení. Podle § 111 odst. 1 zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále též „insolvenční zákon“) se přitom dlužník musí zdržet nakládání s majetkovou podstatou a majetkem, pokud by mělo jít o podstatné změny. Soud poukázal i na to, že insolvenční správkyně společnosti M-CHEM smlouvy o prodeji předmětného zboží nezpochybnila. Dodal, že i když správci daně vznikly u uvedené společnosti daňové nedoplatky na DPH, správce daně byl oprávněn si dlužnou DPH uplatnit pouze na základě přihlášky. Za takové situace nelze dle krajského soudu usuzovat na daňový podvod, neboť účelem neplacení DPH ze strany M-CHEM nebylo vylákání daňového odpočtu, nýbrž plnění povinností plynoucích z insolvenčního zákona. O tom ostatně svědčí, že dne 17. 10. 2019 byl insolvenčním soudem schválen návrh rozvrhového usnesení, dle kterého bude správci daně z majetkové podstaty M-CHEM vyplacena částka 5 279 080,03 Kč z celkově přihlášených 8 945 421,53 Kč. Krajský soud pak dodal, že dojde-li ke splnění rozvrhu ze strany společnosti M-CHEM, rozhodne insolvenční soud o zrušení konkurzu. Toto rozhodnutí bude přitom mít za následek zrušení právnické osoby a zánik neuspokojených pohledávek, tudíž zde již nebude chybějící daň. Krajský soud uzavřel, že v projednávané věci orgány

pokračování

finanční správy dostatečným a věrohodným způsobem neprokázaly skutkové okolnosti, v nichž měl spočívat daňový podvod v rámci obchodních transakcí mezi žalobcem a M-CHEM a M-PRO. Nadto, pokud M-CHEM splní rozvrhové usnesení, nastane podstatná okolnost v podobě absence chybějící daně (podstatná část dlužné DPH bude správci daně dle rozvrhového usnesení v rámci konkurzu M-CHEM uhrazena a zbylá část této dlužné DPH spolu se zrušením a zánikem M-CHEM zanikne taktéž).

III.

[6] Proti rekapitulovanému rozsudku krajského soudu se žalovaný (dále též „stěžovatel“) bránil kasační stížností. Stěžovatel primárně tvrdil, že úvahy krajského soudu obsažené v napadeném rozsudku jsou nekonzistentní a jsou na samé hranici přezkoumatelnosti. Dále nesouhlasil s tím, že by nebyl dostatečně identifikován samotný podvod na dani. Odkazoval na body 37 až 43 a body 48 až 50 rozhodnutí o odvolání a dodal, že o nestandardním průběhu obchodních transakcí mezi žalobcem a společnostmi M-CHEM a M-PRO svědčí to, že žalobce a dané společnosti byli personálně propojeni, sídlili na stejné adrese a využívali totožné skladové prostory (nedocházelo k faktickému pohybu obchodovaného zboží). Žalobce ani společnost M-CHEM neprezentovali veřejně svoji obchodní činnost a nezveřejňovali účetní závěrky. Nestandardnost zkoumaných obchodních případů podporuje nadto mj. i skutečnost, že společnost M-CHEM se pokusila poskytnout žalobci nezákonnou výhodu prostřednictvím úhrady dluhu ve splátkách, a také, že žalobce požadoval 70% slevu z kupní ceny. Vysvětlení žalobce, že šlo o poctivou transakci, přejaté i krajským soudem, je nevěrohodné (krajský soud nadto směřuje insolvenční řízení a řízení daňové, pokud závěry orgánů finanční správy odmítl s odkazem na vysvětlení žalobce, že k obchodním případům došlo za účelem odvracení škody insolvenčním věřitelům). Stěžovatel je tedy názoru, že v dané věci je zřejmé, k jakému podvodu došlo, kdo jej spáchal, v čem podvodné jednání spočívalo a jaká byla aktivní účast žalobce. Žalobce obchodoval se společnostmi M-CHEM a M-PRO, a to ačkoliv si musel být vědom, že společnost M-CHEM nesplní své daňové povinnosti. Přesto žalobce od dané společnosti přijímal zdanitelná plnění, aniž by hlavním cílem uskutečněných transakcí byla ekonomická činnost. Důvodem pro konstatování existence podvodu tedy nebylo pouhé neodvedení daně. Stěžovatel pak dále nesouhlasil ani se závěry krajského soudu ohledně tzv. chybějící daně. Zaprvé tvrdil, že krajský soud postupoval v rozporu s § 75 odst. 1 s. ř. s., když vycházel z rozvrhového usnesení vydaného v roce 2019. Podstatné dle stěžovatele je, že ke dni vydání napadeného rozhodnutí (21. 6. 2018) zde byla chybějící daň. Dle stěžovatele přitom nelze klást rovnítko mezi následné uspokojení pohledávek správce daně v insolvenčním řízení a zánik chybějící daně. Nadto, za neodvedení daně je nutno posuzovat i situaci, kdy daň je sice uhrazena, avšak nedobrovolně. Stěžovatel dodal, že u správce daně ověřil, že část z rozvrhu ve výši 4,2 miliony Kč připadla na DPH za zdaňovací období ledna až dubna roku 2015. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím měsíců května, června a srpna roku 2015 tedy DPH zůstává neuhradena. Tato DPH přitom zánikem společnosti M-CHEM nezanikla; správce daně se jí pouze nemůže úspěšně domáhat. Podle stěžovatele tedy v projednávané věci bylo lze žalobci odeprít nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH. Na podporu tohoto tvrzení stěžovatel odkázal i na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 12. 2019, č. j. 50 Af 33/2018 - 55. Podle stěžovatele v uvedeném rozsudku soud situaci odběratelských vztahů od společnosti v insolvenci označil za jednu z podezřelých objektivních okolností a nerozporoval otázku chybějící daně. Konečně pak stěžovatel tvrdil, že z rozsudku krajského soudu neplyne jasně jeho závazný právní názor. Stěžovateli není zřejmé, zda by se měl snažit identifikovat další nestandardnosti, v nichž měl daňový podvod spočívat, zda má své úvahy o nestandardnosti uvedené v rozhodnutí o odvolání více rozvést, či zda je veškeré další zkoumání věci z důvodu vydání rozvrhového usnesení již nadbytečné.

pokračování

[7] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že orgány finanční správy neosvětlily, v čem spočívala daňová výhoda získaná údajným podvodem. Poukazuje-li stěžovatel na snahu žalobce získat na zakoupené zboží slevu, nezohledňuje, že byla-li by tato sleva skutečně poskytnuta (insolvenční správce tuto slevu odmítla uznat), mělo by to za výsledek vydání opravných daňových dokladů a snížení odpočtu na straně žalobce. Žalobce rovněž poukázal na § 311 insolvenčního zákona, podle kterého dojde-li v důsledku zrušení konkurzu ke zrušení právnické osoby bez právního nástupce, neuspokojené pohledávky zanikají. Žalobce akcentoval i obecné následky názoru stěžovatele (snížení subjektů ochotných obchodovat se společnostmi v úpadku, související snížení příjmů majetkové podstaty a ohrožení uspokojení věřitelů). Z rozsudku krajského soudu (z jeho bodu 32) pak dle žalobce plyne i jednoznačný závazný právní názor, kterým by se měl stěžovatel řídit. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[9] Ve svém podání ze dne 16. 7. 2020 pak žalobce dodal, že dne 7. 7. 2020 byla po skončeném insolvenčním řízení společnost M-CHEM vymazána z obchodního rejstříku, a podle § 311 insolvenčního zákona tedy neuspokojené pohledávky nebo jejich části zanikly. Dále pak poukázal na výsledky konkurzu a dodal, že platební neschopnost a konkurz společnosti M-CHEM byly způsobeny toliko činností celního úřadu (vydáním zajišťovacích příkazů), nikoli předlužením. V žádném případě zde nebyl úmysl poškodit věřitele, resp. vylákat daňovou výhodu.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami stěžovatele poukazujícími na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné.

[13] Zdejší soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura

Ústavního soudu, např. náleze ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud vyslovil, že „odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, konstatoval, že pokud „z odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“. Nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, podle něhož lze „za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.“ Otázku nepřezkoumatelnosti je přitom nutno posuzovat zdrženlivě, „neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod; č. 209/1992 Sb.), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[14] Kasační soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k názoru, že není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z rozsudku krajského soudu vyplývají důvody, které krajský soud vedly ke zrušení rozhodnutí stěžovatele. Z argumentace krajského soudu je dostatečně zřejmé, proč krajský soud dospěl k jím uvedeným závěrům, resp. proč rozhodnutí stěžovatele zrušil. Ostatně i sám stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že z rozsudku dovodil důvody vedoucí ke zrušení jeho rozhodnutí (viz bod 8 kasační stížnosti). Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne

pokračování

29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Nejvyšší správní soud není názoru, že by rozsudek krajského soudu takovými vadami trpěl.

[15] Nejvyšší správní soud se dále zabýval meritorním posouzením věci.

[16] Předmětem věci je, zda orgány finanční správy postupovaly správně, odňaly-li žalobci nárok na odpočet daně z důvodu jeho tvrzeného zapojení do podvodného řetězce na DPH.

[17] Podvody na dani z přidané hodnoty se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) i Nejvyššího správního soudu.

[18] Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokováný odpočet daně přiznat. Z pozdějších rozhodnutí pak lze odkázat např. rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*: „*Za těchto podmínek je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další*, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).*“

[19] Citovanou judikaturu SDEU přebírá i Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odepřít subjektu účastnícímu se tohoto podvodu na dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu z judikatury SDEU převzala i podmínku odepření odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl, či vědět mohl a měl. Příkladem lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu je tento možno „osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, podle níž musí být z hlediska objektivních

okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (viz též bod 45 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid).“

[20] Shodně pak v rozsudku ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017 - 31, zdejší soud uvedl: *„Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28).“* Podvod na dani z přidané hodnoty pak Nejvyšší správní soud definuje ve shodě s judikaturou SDEU jako *„situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (věc Mahagében, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48).*

[21] Z recentní judikatury zdejšího soudu týkající se podvodů na DPH pak lze odkázat např. na rozsudek ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43: *„Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), neumožňuje odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v případech, kdy je takový nárok sice uplatněn za splnění podmínek § 72 a 73 tohoto zákona, přesto však v souvislosti s plněním, jež je součástí transakce mající charakter podvodu na DPH; oprávnění (resp. povinnost) správce daně takto učinit vyplývá z judikatury SDEU a je vystavěno na argumentu zachování funkčnosti jednotného systému daně z přidané hodnoty, přičemž přihlíží k subjektivní stránce uplatnění nároku daňovým subjektem (zda o podvodném charakteru transakce věděl nebo musel vědět). Odepření nároku na odpočet v případě účasti subjektu na daňovém podvodu je tedy ve své podstatě toliko reakčním opatřením sledujícím sanaci narušení principu neutrality daně; jeho účel není sankční, nýbrž reparační. Z toho logicky vyplývá, že jen v případě, kdy je neutralita daně porušena, lze za splnění dalších podmínek (subjektivní stránky) odeprýt*

pokračování

daňovému subjektu jinak řádně uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. Skutečnost, že neutralita daně byla porušena, však musí být postavena najisto. Obdobně pak musí být dostatečným způsobem ozřejmeno, že k porušení neutrality daně došlo v důsledku podvodného jednání. Je nabitelní, že nikoli každé neodvedení daně z přidané hodnoty z poskytnutého plnění je vedeno snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. [...] Nejvyšší správní soud si je samozřejmě vědom, že prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, pročez lpění na něm by mohlo vést k neefektivnosti odhalování daňových podvodů, a tedy i sanování jejich dopadů na veřejný rozpočet. Příčinou bývá často nekontaktnost, nespolupráce či nesolventnost některého ze článků řetězce vedoucí k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání, fakticity plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet, doměření daně či jejího exekučního vymáhání. Proto po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu. Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění.“

[22] Z uvedené judikatury tedy plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). V tomto kroku je přitom nutno adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí (pouze existence chybějící daně nezakládá podvod, viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, či ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Nutno pak poznamenat i to, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií ostatně viz např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42). Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno komplexně a důkladně posoudit a vyhodnotit, zda veškeré

zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS: „Závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.“).

[23] Nejvyšší správní soud proto posoudil nyní nastalou situaci ve světle všech zjištěných skutečností a dospěl ve shodě s krajským soudem k závěru, že z rozhodnutí stěžovatele neplynou důvody prokazující splnění všech podmínek nutných pro odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodného řetězce. Ze skutečností v něm uvedených totiž nelze dovodit splnění již první podmínky, tj. existence samotného podvodu (tj. existence podvodného jednání zacíleného na získání neoprávněné daňové výhody a na toto jednání navázané chybějící daně). Skutečnosti akcentované stěžovatelem v rozhodnutí o odvolání (i v kasační stížnosti) se sice mohou jevit při izolovaném posouzení a bez zohlednění konkrétních okolností věci do určité míry jako nestandardní, avšak jak již uvedl krajský soud, takto izolované hodnocení jednotlivých skutkových okolností za účelem prokázání skutečností, které legitimují odepření nároku na odpočet DPH, aniž by bylo přihlédnuto k celkovému kontextu všech zjištěných skutkových okolností daného případu, nelze akceptovat. Jsou to orgány finanční správy, které mají prokazovat, že k podvodu na dani skutečně došlo, přičemž mají popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, či ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60).

[24] Nejvyšší správní soud podobně jako krajský soud považuje v dané věci za relevantní vysvětlení žalobce, kterým zdůvodňoval uskutečnění předmětných transakcí a jejich povahu. Žalobce nastalou situaci vysvětloval tak, že na společnost M-CHEM byl dne 23. 1. 2015 Celním úřadem pro Zlínský kraj vydán zajišťovací příkaz na částku 508 469 925 Kč, přičemž zajišťovaná částka byla k odvolání této společnosti rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 12. 3. 2015 snížena na částku ve výši 42 392 610 Kč. Tento zajišťovací příkaz (jehož zákonnost byla společností M-CHEM zpochybňována) zapříčinil snížení solventnosti společnosti M-CHEM, která z tohoto důvodu na sebe podala v období mezi 11. 2. 2015 a 21. 4. 2015 celkem pět insolvenčních návrhů (insolvenční řízení bylo zahájeno na základě posledního z návrhů podaného dne 21. 4. 2015). Žalobce a společnost M-CHEM se z důvodu nastalé situace dohodli na tom, že žalobce převezme předmět podnikání společnosti M-CHEM, což vedlo k tomu, že žalobce začal od společnosti M-CHEM vykupovat výrobky. Tyto přitom vykupoval i s přihlédnutím k tomu, že vzhledem k brzké účinnosti legislativy Evropské unie v oblasti označování zboží by tyto výrobky byly v brzké době do značné míry znehodnoceny (nebylo by lze je prodat s původním označením).

pokračování

[25] Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele přitom nevyplývá, proč i přes žalobcem uvedenou verzi, kterou stěžovatel řádně nezpochybnil, je třeba na uvedené jednání nahlížet jako na podvodné jednání zacílené na vylákání odpočtu na dani. Optikou tohoto vysvětlení bylo třeba hodnotit stěžovatelem akcentované skutečnosti mající svědčit o podvodu, zejména pak personální propojenost daných společností (na které není při zohlednění žalobcem uvedených důvodů předmětných transakcí nic podezřelého) a povahu a okolnosti daných obchodních transakcí. Nutno dodat, že se jednalo o společnosti vyrábějící a distribuující stejné výrobky, přičemž jedna společnost přebírala podnikání druhé společnosti, což mělo z logiky věci za následek zvýšení obratu a nutnost zajištění dalších zaměstnanců (zde od společnosti M-CHEM). Existenci daňového podvodu nezakládá bez dalšího ani to, že dané společnosti sídlily na stejné adrese a že zboží nebylo během prodeje převáženo, nýbrž se nacházelo pořád v jednom skladu (předmětné společnosti využívaly stejné skladovací prostory). Bylo by naopak zarážející, kdyby bylo zboží pouze formálně převáženo. Z důvodu personálního propojení daných společností se pak nelze nijak podívat ani nad operativností a neformálností daných transakcí. Šlo o obchody mezi personálně propojenými subjekty, z čehož mohou vyplývat i neformálně dojednané obchodní zvyklosti (absence písemných smluv atd.).

[26] Ani z dalších stěžovatelem akcentovaných „podezřelých okolností“ jednoznačně nevyplývá, že by v dané věci došlo k daňovému podvodu. Pokud stěžovatel např. uváděl, že žalobce má v současné době sídlo na tzv. virtuální adrese, odkazuje soud na rozsudek ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 - 37, ve kterém zdejší soud užívání virtuálních sídel označil za známý jev v obchodním styku, který sám o sobě nemusí budit podezření; srov. i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 - 51, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, či ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 - 47. Nezveřejňování (a to v případě žalobce a společnosti M-PRO dočasné) účetních závěrek a absence webové prezentace žalobce a společnosti M-CHEM rovněž samy o sobě nedokládají podvodné jednání. Nutno dodat, že společnosti M-CHEM i M-PRO nebyly tzv. ready made společnostmi, založenými v době uskutečňování zkoumaných obchodních případů (společnost M-CHEM byla do obchodního rejstříku zapsána v roce 1996, a společnost M-PRO pak v roce 1999, obě společnosti se konstantně zabývaly výrobou a prodejem autokosmetiky a aditiv do automobilů vyráběných pod značkami Cinol a Zarol; společnost M-PRO tak ostatně činila i posléze). Dovožoval-li pak stěžovatel existenci podvodu z toho, že žalobce část nakoupeného zboží prodal zpět společnosti M-CHEM, a zpochybňoval-li skutečnost, že žalobce zboží v některých případech nakupoval přes společnost M-PRO, ačkoliv toto mohl pořídit přímo od společnosti M-CHEM, nezohlednil, že žalobce ve svém vyjádření ze dne 12. 3. 2017 uvedl, že od společnosti M-PRO bylo nakoupeno pouze to, co této společnosti „zbylo“, a že není pravdou, že by bylo zboží prodáváno zpět společnosti M-CHEM – od této společnosti žalobce pouze přijal opravné doklady na vadné zboží a této společnosti „byla fakturována drobná práce“. Relevantní přitom je i to, že nákupy probíhaly za ceny, které orgány finanční správy jakkoli nezpochybňovaly (stěžovatel pouze uvedl, že jednotková cena u stejného typu zboží byla při nákupech od společnosti M-CHEM i společnosti M-PRO až na výjimky shodná). Nutno dodat, že proti závěru orgánů finanční správy, že jednání žalobce a společností M-CHEM a M-PRO bylo zacíleno na vylákání nadměrných odpočtů, svědčí, že žalobce se snažil sjednat slevu z kupní ceny nakupovaného zboží (na což poukazuje

v kasační stížnosti sám stěžovatel). Stalo-li by se tak (žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti tvrdí, že tomu zabránila insolvenční správkyně společnosti M-CHEM), byly by vydány opravné daňové doklady a žalobce by si měl formou dodatečných daňových přiznání snížit jím nárokováné odpočty daně (k jejichž vylákání měl dle názoru stěžovatele směřovat).

[27] Pokud pak stěžovatel v rozhodnutí akcentoval skutečnosti týkající se (ne)souladu postupu žalobce s insolvenčním zákonem, konstatuje soud předně, že každé porušení insolvenčního zákona nemůže bez dalšího vést ke konstatování daňového podvodu. Insolvenční právo sleduje jiné cíle a vychází z jiných východisek, než institut odnětí odpočtu DPH z důvodu zapojení do podvodného řetězce. Nadto, vytýká-li stěžovatel v rozhodnutí o odvolání žalobci, že jeho postup byl v rozporu s § 111 insolvenčního zákona, nezohledňuje, že sama insolvenční správkyně společnosti M-CHEM nezpochybnila účinnost kupních smluv na dané zboží z důvodu jejich uzavření v rozporu s § 111 insolvenčního zákona. Ačkoliv má stěžovatel pravdu, tvrdí-li v kasační stížnosti, že tato skutečnost z daných obchodů automaticky nečiní obchody nezasažené podvodem na DPH, jde jistě o relevantní skutečnost dodávající kredibilitu verzi žalobce o ekonomickém ratiu jím prováděných transakcí. Pokud přitom stěžovatel v kasační stížnosti připomíná, že žalobce sepsal se společností M-CHEM dohodu ze dne 25. 6. 2015, ve které se dohodli, že dojde ke změně úhrady kupní ceny za předmětné zboží tak, že tato bude hrazena v pravidelných měsíčních splátkách nejméně po 500 000 Kč s tím, že pohledávka bude splatná nejpozději dne 30. 6. 2019, je nutné připomenout, že tato dohoda byla k žádosti insolvenční správkyně prohlášena za neúčinnou vůči věřitelům společnosti M-CHEM (viz ve spisu založený rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 13. 9. 2017, sp. zn. 33 ICm 3276/2016). Žalobce byl tedy povinen uhradit kupní cenu za předmětné zboží, a to ve standardních termínech (tyto platby přitom spadaly v souladu s § 205 insolvenčního zákona do majetkové podstaty insolvenčního dlužníka, společnosti M-CHEM). Stěžovatel nerozporuje, že by tak žalobce učinil.

[28] Co se pak týče samotné chybějící daně, je pravdou, že v době rozhodování orgánů finanční správy formálně nebyla na straně společnosti M-CHEM uhrazena daň za předmětná zdaňovací období (stěžovatel přitom v kasační stížnosti tvrdí, že tak tomu není ani po ukončení konkurzu společnosti M-CHEM). Zdejší soud již však opakovaně uvedl, že pouhá chybějící daň pro odeprání odpočtu pro zapojení do podvodného řetězce nepostačuje (viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60). Musí zde být i další okolnosti svědčící o tom, že absence daně byla způsobena podvodným jednáním zacíleným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Tyto okolnosti však z rozhodnutí orgánů finanční správy neplynou (viz výše). Nadto nelze přehlédnout, že společnost M-CHEM nebyla „typickým“ missing traderem, tj. společností, která nepodává daňová přiznání, nehradí své daňové povinnosti a následně zmizí, čímž znemožní ověřit správnost své daňové povinnosti. Společnost M-CHEM daň na výstupu spojenou se sporovanými obchody přiznala. Tuto daň neuhradila. Nikoliv však proto, že by např. zmizela a stala se pro orgány finanční správy nekontaktní. Daň nebyla uhrazena, protože bylo zahájeno insolvenční řízení, byl zjištěn úpadek dané společnosti a na její majetek byl prohlášen konkurz (nyní posuzovaná daňová povinnost se přitom týká zdaňovacích období následujících po zahájení insolvenčního řízení). Daňové pohledávky

pokračování

tudíž šlo uplatnit pouze přihláškou, a tyto bylo lze uspokojit pouze postupy podle insolvenčního zákona za součinnosti insolvenční správkyně společnosti M-CHEM.

[29] V této souvislosti nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele obsaženému v rozhodnutí o odvolání, že žalobce věděl o tom, že společnost M-CHEM z daných obchodů neodvede daň. Je sice pravdou, že žalobce si byl zcela jistě z důvodu svého personálního napojení na společnost M-CHEM vědom toho, že společnost M-CHEM na sebe podala insolvenční návrh, na základě kterého bylo zahájeno insolvenční řízení. Samotná skutečnost, že daňový subjekt vědomě obchoduje se subjektem, u kterého bylo zahájeno insolvenční řízení, však nutně nemusí zakládat jeho vědomost o tom, že z daných obchodů nebude odvedena daň, a jeho účast na daňovém podvodu. Výklad orgánů finanční správy by ostatně vedl k tomu, že každý subjekt obchodující, a to i se svolením insolvenčního správce, s partnerem, u něhož probíhá insolvenční řízení, by byl vědomě účasten na daňovém podvodu – každá osoba si totiž je, resp. má být, z důvodu existence veřejně přístupného insolvenčního rejstříku vědoma probíhajícího insolvenčního řízení. V nyní posuzované věci přitom nebyly zjištěny takové okolnosti, které by prokazovaly vědomost žalobce o tom, že nedojde, resp. ani nemůže dojít k úhradě daně z předmětných plnění. Žalobce tvrdil, že insolvence byla u společnosti M-CHEM způsobena vydáním zajišťovacích příkazů celního úřadu, jejichž zákonnost byla danou společností zpochybňována a jejichž výše se od jejich vydání snížila ze stovek milionů na desítky milionů. Žalobce pak poukazoval i na to, že si před realizací obchodů nahlédnutím do výpisu z bankovního účtu společnosti M-CHEM ověřil, že tato společnost je schopna hradit svoje běžné závazky. Žalobce mohl očekávat, že dojde k uhrazení daně (byť třeba jen částečnému). Skutečnost, že k tomuto uhrazení dojde případně v rámci insolvenčního řízení, na této skutečnosti nic nemění (takové uhrazení nadto nelze označovat za „nedobrovolné“ uhrazení, jak činí v kasační stížnosti stěžovatel). O tom, že společnost M-CHEM se nenacházela v takové ekonomické situaci, která by v budoucnu vylučovala úhradu jejích pohledávek, ostatně svědčí i fakt, že výsledkem konkurzu bylo rozvržení částky ve výši 43 192 646,64 Kč, a to k poměrnému uhrazení zjištěných pohledávek věřitelů v celkové výši 73 190 106,75 Kč (na správce daně přitom připadlo 5 279 080,03 Kč z přihlášených 8 945 421,53 Kč).

[30] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že v nyní posuzované věci nebyla prokázána existence všech okolností svědčících o podvodu na dani. Z rozhodnutí o odvolání totiž neplynou takové okolnosti, které by prokazovaly podvodný charakter jednání subjektů v řetězci zacílený na vylákání neoprávněné výhody. V tomto ohledu se tedy Nejvyšší správní soud ztotožnil s krajským soudem. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani stěžovatelem odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 12. 2019, č. j. 50 Af 33/2018 - 55. Tento se nezabýval identickou skutkovou situací (viz např. zjištění týkající se jednotlivých článků řetězce na stranách 12 až 13 daného rozsudku). Nejvyšší správní soud se pak s krajským soudem ztotožnil i v tom, že závěry žalovaného (stěžovatele) stran chybějící daně nelze bez dalšího aprobovat. Je totiž nutné zohlednit specifické okolnosti projednávané věci, a to zejména skutečnost, že daň nebyla v době vydání napadených rozhodnutí zaplacená z důvodu zákonného omezení nakládání s majetkovou podstatou společnosti M-CHEM, nikoliv z důvodu podvodného jednání, o čemž svědčí mj. i výsledek konkurzu provedeného u dané společnosti. S dalšími argumenty krajského soudu stran chybějící daně se nicméně Nejvyšší správní soud neztotožnil. Nelze

předně přijmout závěr krajského soudu, že zde nemůže být chybějící daň, neboť po provedeném konkurzu dojde k zániku společnosti M-CHEM bez právního nástupce (zánik pohledávky správce daně neznamená zánik chybějící daně, tato nadále chybí a je naopak zřejmé, že již nebude uhrazena). Stejně tak krajský soud nepostupoval zcela správně, vytkli stěžovateli skutečnosti nastalé po vydání napadeného rozhodnutí spočívající ve výsledku konkurzu u společnosti M-CHEM a z těchto dovozoval bez dalšího zánik chybějící daně; poukaz krajského soudu na výsledek konkurzu u společnosti M-CHEM je nicméně nutno vykládat spíše jako podpůrný argument dokládající, že v dané věci se nejedná o podvodný řetězec (takto výsledky konkurzu ostatně využil výše i zdejší soud). Uvedené korekce závěrů krajského soudu však nemohou vést ke zrušení jeho rozhodnutí, které i nadále ob stojí v podstatné míře (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

[31] Z výše uvedeného tedy plyne, že Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že by bylo nutno zrušit napadený rozsudek krajského soudu. Ztotožnil se s krajským soudem v tom, že rozhodnutí stěžovatele o odvolání nemůže obstát, bylo namístě jej zrušit a věc vrátit stěžovateli k dalšímu řízení.

[32] Namítá-li stěžovatel, že mu není zřejmé, jaké další kroky má v tomto řízení činit, je nutné jej odkázat na bod 32 rozsudku krajského soudu a na výše uvedené korigující závěry zdejšího soudu stran chybějící daně, ze kterých plyne například to, že samotné rozvrhové usnesení a zánik společnosti M-CHEM nevylučují bez dalšího možnost odnětí nároku na odpočet daně. Z rozsudků krajského soudu a zdejšího soudu zcela jednoznačně plyne, že okolnosti uvedené v rozhodnutí o odvolání neprokazují, že by zde byl podvodný řetězec zacílený na vylákání daňového odpočtu (nebyly prokázány takové okolnosti, které osvědčují podvodný charakter transakcí a s ním spojenou chybějící daň). V dalším řízení se tedy bude stěžovatel zabývat tím, zda skutečně došlo k daňovému podvodu, přičemž bude-li nadále veden snahou daňový odpočet žalobci odepřít, bude povinen v rozhodnutí o odvolání detailně popsat a vysvětlit, na základě jakých (již zjištěných, či případně nově zjištěných) okolností zde bylo jednání subjektů v řetězci zacílené na vylákání neoprávněné daňové výhody a s ním spojená chybějící daň. Nutno dodat, že odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce představuje výjimku z pravidla, že plátce daně má nárok na odpočet daně. Orgány finanční správy by tedy měly s daným institutem nakládat obezřetně a aplikovat jej pouze a výhradně na situace, které vykazují jasné znaky podvodného jednání (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48). Jak již přitom bylo opakovaně uvedeno, jsou to výhradně orgány finanční správy, které prokazují existenci podvodu. Jejich povinností je náležitě odůvodnit, že veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce, přičemž musí přihlídnout ke všem okolnostem dané věci a řádně se s nimi vypořádat (rozsudky zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60).

[33] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

pokračování

[34] Ve věci Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[35] O náhradě nákladů tohoto řízení kasační soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení náleží úspěšnému žalobci.

[36] Přiznaná náhrada nákladů řízení spočívá v odměně zástupce žalobce v řízení o kasační stížnosti ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby, spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náleží zástupci žalobce též náhrada jeho hotových výdajů ve výši 300 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se takto vypočtená odměna a náhrada výdajů o částku odpovídající této dani (sazba daně 21 %) a celkově tak činí 4 114 Kč. Stěžovatel je povinen uhradit žalobci uvedenou částku ve lhůtě 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce. Pro úplnost kasační soud dodává, že za podání ze dne 16. 7. 2020 zástupci žalobce odměnu a náhradu výdajů nepřiznal, toto podání totiž pouze stručně rekapituluje výsledky konkurzu u společnosti M-CHEM a z těchto dovozuje absenci podvodného úmyslu (ostatně ani zástupce žalobce za dané podání náhradu nákladů řízení nepožadoval).

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

V Brně dne 10. září 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu