

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **LAKUM - KTL, a.s.**, se sídlem Ostravská 384, Frýdlant nad Ostravicí, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2019, č. j. 41525/19/5300-21445-712211, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 5. 2020, č. j. 25 Af 75/2019 - 95,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 5. 2020, č. j. 25 Af 75/2019 – 95, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný („stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě („krajský soud“), kterým bylo výrokem I. podle § 78 odst. 1 a odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů („s. ř. s.“), zrušeno jím vydané shora uvedené rozhodnutí a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzeny celkem čtyři dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj („správce daně“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září, říjen, listopad a prosinec 2012, všechny ze dne 20. 9. 2018.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu je odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 100 000 Kč za každé shora uvedené zdaňovací období, uplatněného za reklamní a propagační služby přijaté od PRESSTEX MEDIA SE („Presstex“) ve výši 500 000 Kč měsíčně, neboť žalobkyně se svým plněním účastnila řetězce, který byl zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty (dále také „DPH“), o kterém žalobkyně věděla či mohla vědět.

[3] Krajský soud se ztotožnil s úvodní námitkou žalobkyně, že chybějící daň nebyla identifikována správně. Při odpovědi na tuto žalobní námitku vyšel *„z toho, jak funguje daň z přidané hodnoty*“. Žalobkyně od svého dodavatele přijala plnění, za které zaplatila cenu včetně daně z přidané hodnoty, kterou uplatnila jako odpočet daně na vstupu podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“). Přijatou daň měla Presstex podle § 20a odst. 1 zákona o DPH přiznat, což také učinila, resp. tato okolnost nebyla v řízení sporná. Podle stěžovatele daň fakticky neodvedla, neboť její správce daně zvýšil daňový základ o neuznaný odpočet daně na vstupu, který na daň na výstupu započetla, dílem jí byla daň doměřena podle pomůcek. Za tuto daň odpovídá primárně Presstex.

[4] Žalobkyně za ni bude odpovídat pouze v případě, kdy transakce je zasažena podvodem, kterého se vědomě účastnila, tato daň je tou „podvodnou“ daní a nebude Presstex uhrazena. Jinými slovy podvodné jednání, kterého se žalobkyně účastnila, musí směřovat právě k tomu, že v důsledku nedůvodně nárokovaného odpočtu nedojde k zaplacení daně právě od žalobkyně nebo – slovy judikatury Soudního dvora EU („Soudní dvůr“) – v důsledku toho získá žalobkyně zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH („směrnice o DPH“).

[5] Stěžovateli soud naopak přisvědčil v tom, že je obtížné a v některých případech i nemožné přiřadit konkrétní transakci, ze které plátce nárokoval odpočet, přiznanou – a neuhrazenou – daň na straně jeho dodavatele. Nicméně tato nemožnost nastane v případě, kdy daň dodavateli není stanovena vlastním šetřením správce daně, a může nastat též v případě, pokud je stanovena na základě pomůcek, je-li účetnictví dodavatele natolik neúplné, vadné nebo nepřesné, že zatemňuje celkový obraz včetně sporné transakce.

[6] Pokud však správce daně doměřil Presstex daň na základě vlastní činnosti, která vedla k neuznání konkrétního odpočtu (daně na vstupu), pak zjištění, zda nebyla uhrazena právě daň, kterou žalobkyně jako odpočet uplatnila, obecně nic nebrání. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH nárok na odpočet daně vzniká plátci okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Pravidlem je návaznost vstupu na konkrétní výstup – přijaté zdanitelné plnění plátce použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 zákona o DPH). Pokud byla dodavateli žalobkyně doměřena daň neuznáním odpočtu, pak jde o konkrétní transakci, která je jistě přiřaditelná k posuzované transakci. Podobně tomu může být i v případě vyměření daně podle pomůcek, což však není možno bez podrobnějších znalostí posoudit a stěžovatel v napadeném rozhodnutí nic bližšího k takto stanovené chybějící dani neuvádí.

[7] Argumentace o nedělitelnosti DPH, která se v přiznání vykazuje souhrnně, není důvodná. Stěžovatel nerozlišuje řízení nalézací a placení daní. Je pravdou, že z hlediska placení daní představuje daňová povinnost za dané zdaňovací období souhrnnou pohledávku. V nalézacím řízení tak tomu však z logiky věci není. Daňový řád neznemožňuje ani částečné rozhodnutí o výši daňové povinnosti, neboť umožňuje opakovaně (dodatečně) vyměřit daň či odpočet nejen za celé zdaňovací období, ale i ve

vztahu k jednotlivému uskutečněnému zdanitelnému plnění, tj. k jednomu obchodnímu případu (§ 134 odst. 2 daňového řádu, viz též nález ÚS ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18).

[8] Důvod vyměření či doměření chybějící daně má na závěr o zasažení transakce podvodem zásadní vliv. Je-li např. chybějící daň doměřena z důvodu neprokázání dodavatele, který má být podle zjištění v jiném daňovém řízení článkem podvodného řetězce, nelze na tuto skutečnost nereagovat a bez dalšího vyjít z takto vytvořené chybějící daně, protože se zjištění v obou řízeních vzájemně vylučují (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017-52). Je-li chybějící daň doměřena či vyměřena z jiné obchodní transakce, než která má být zasažena podvodem, pak opět nebude možno bez dalšího učinit závěr o podvodu, protože právě chybějící daň je tím nezákonným zvýhodněním, které odlišuje prosté podnikatelské selhání od podvodu na dani. Pro názornost, pokud podvodný článek řetězce obchodoval např. s banány a dřevem, přičemž podvodem zatěžoval toliko obchody s banány, nelze účast v podvodném řetězci dovozovat u obchodního partnera obchodujícího jen se dřevem.

II. Obsah kasační stížnosti, jejího doplnění a vyjádření žalobkyně

[9] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu obsáhlou kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Uvádí, že pro správce daně není mnohdy reálné vyčíslit konkrétní výši chybějící daně. Výsledkem vyhledávací činnosti může být i pouze zmizení konkrétního článku v řetězci („missing trader“), který je do řetězce vložen zcela záměrně, aby se znemožnilo rozkrytí řetězce a zahladily se stopy podvodu na DPH. Této roli chybějících článků přisvědčil NSS v rozsudku ze dne 12 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-47, ve kterém uvedl že „*si je samozřejmě vědom, že prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, pročež 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 (...).*“

[11] Smyslem odepření nároku na odpočet daně u konkrétního subjektu z důvodu jeho účasti na podvodu na DPH není a nemůže být získání finančních prostředků pro státní rozpočet, které chybějí v důsledku neodvedení daně jiným článkem v řetězci, ale ochrana systému DPH. Riziko odepření nároku má jednak zabránit daňovým subjektům v účasti na podvodu a jednak má chránit ty daňové subjekty, které DPH odvádějí. Odepření nároku na odpočet daně v projednávané věci nesupluje výběr „chybějící daně“ a v souladu s judikaturou Soudního dvora nemusí korespondovat s výší neodvedené daně (srov. rozsudky Soudního dvora ze dne 7. 12. 2010, C-285/09, ve věci *R.*, body 50 a 54; ze dne 18. 12. 2014 C-131/13, C 163/13 a C-164/13, ve spojených věcech *Italmoda*, bod 48). Narušení

neutrality (tj. chybějící daň) je nutno chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného, resp. fungování podvodných řetězců, neboť ani judikatura Soudního dvora ani judikatura NSS chybějící daň nikde nedefinuje.

[12] Stěžovatel namítá, že chybějící daň identifikoval řádně (srov. body 52 až 67 žalobou napadeného rozhodnutí). Přístup správců daně ve vztahu k narušení daňové neutrality nekontaktními subjekty je zcela v souladu s principy, na kterých je podvod DPH ve společném systému této daně vystaven.

[13] Krajský soud pominul, že v projednávané věci nebyl podvod na DPH založen jen na identifikaci chybějící daně, ale byly zjištěny nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu v označeném řetězci, které byly podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole.

[14] Závěr o existenci podvodu (1. krok testu dle judikatury Soudního dvora) se bez dalšího nikterak nedotýká daňového subjektu, kterému je následně nárok na odpočet případně odepřen. Proto je také judikaturou zformulován příslušný 2. a 3. krok v podobě vědomostního testu. Zatímco krajskému soudu nestačí stěžovatelem podrobně popsané konkrétní okolnosti, Soudní dvůr považuje za součást daňových úniků skutečnosti jako např. nepodání přiznání k DPH (rozsudek ze dne 7. 3. 2018, C-159/17, ve věci *Dobre*, bod 41) nebo nevedení účetnictví (rozsudek ze dne 28. 7. 2016, C-332/15, ve věci *Astone*, bod 56), které ve svém výsledku znemožní kontrolu daňovou správou, mohou bránit správnému výběru daně, a tudíž ohrozit řádné fungování sytému DPH.

[15] Pro kvalifikaci podvodu na DPH není rozhodné, z jakého konkrétního důvodu byla dodavateli (v projednávané věci Presstex) vyměřena či doměřena daň v určité výši. Stěžovatel opakuje svoji argumentaci z vyjádření k žalobě o nedělitelnosti daňové povinnosti, která se v přiznání uplatňuje souhrnně. V této souvislosti odkazuje na rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, a obsáhle z něho cituje. Opačný přístup, tj. sledování úhrady konkrétního zdanitelného plnění, považuje za absurdní a odporující systému DPH. Daňovým subjektům nevzniká pouze povinnost uhradit DPH na výstupu, nýbrž i právo nárokovat odpočet. V důsledku toho nehradí daňový subjekt stanovenou daň na výstupu za každé jednotlivé uskutečněné zdanitelné plnění, nýbrž částky daně snižuje o jednotlivé odpočty daně.

[16] Krajskému soudu vytýká nejednotnost v rozhodování. Ve věci sp. zn. 22 Af 110/2016, týkající se jiného žalobce, který však ve stejném zdaňovacím období pořizoval reklamní a propagační služby od Presstex, se krajský soud bez problému přiklonil k závěru o narušení daňové neutrality. NSS tento závěr aproboval a v rozsudku ze dne 26. 10. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-30, v této souvislosti uvedl: „*Skutkové okolnosti nyní projednávaného případu nepochybně svědčí pro závěr, který v předcházejícím řízení zaujaly daňové orgány i krajský soud, že stěžovatelka přijala zdanitelná plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem, neboť dodavatel PRESSTEX v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytl stěžovatelce zdanitelná plnění v podobě reklamních a propagačních služeb za ceny mnohonásobně navýšené oproti cenám, za které tato plnění sám pořídil; inkasoval cenu včetně DPH, aniž by daň (dodatečně doměřenou správcem daně) uhradil, nereagoval na výzvy správce daně a následně se v sídle na virtuální adrese stal zcela nekontaktním (za zdaňovací období roku 2013 podal*

nulová přiznání k DPH a od ledna 2014 přiznání k DPH vůbec nepodal, a to ani po výzvách správce daně).“

[17] V závěru kasační stížnosti stěžovatel alternativně navrhuje NSS položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku v tom smyslu, zda přesné vyčíslení chybějící daně v podvodném řetězci, zapříčiněné nesoučinností daného subjektu, brání odepření nároku na odpočet daně jinému článku v řetězci.

[18] Žalobkyně ve vyjádření namítá, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí není patrna žádná souvislost mezi chybějící daní a plněním identifikovaným v podvodném řetězci. Jediná vazba spočívá pouze ve shodném zdaňovacím období. Stěžovatel ignoruje jak důvod, pro který byla dodavateli žalobkyně doměřena DPH, tak identitu plnění, kterého se chybějící daň týká. Závěry stěžovatele odporují i obsahu Metodického pokynu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 87133/17/7700-30133-711377, podle kterého má správce daně povinnost zjistit, že v řetězci chybí daň a kterého zdanitelného plnění se týká. Na podporu své argumentace žalobkyně odkazuje na judikaturu NSS (např. rozsudky ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, a ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30), ze které hojně cituje.

[19] Otázka jedné souhrnné daňové povinnosti a její souhrnné úhrady za příslušné zdaňovací období je pro posouzení sporu irelevantní. Na žalobkyni nelze bez dalšího přenášet objektivní odpovědnost za daňové nedoplatky jiných daňových subjektů (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60). Předmětem sporu je otázka, k jakému plnění se vztahuje chybějící daň a jak souvisí s žalobkyní uplatněným nárokem na odpočet daně. Jinými slovy i přes jednotu daňové povinnosti za zdaňovací období je v případě podvodu na DPH povinností správce daně zabývat se konkrétním plněním a posoudit, zda toto plnění bylo podvodem na DPH dotčeno. Významnou skutečností v projednávané věci je fakt, že dodavatel žalobkyně Presstex obchodoval s celou řadou dalších dodavatelů i odběratelů.

[20] Argumentace stěžovatele nemožností kontaktovat Presstex a provést náležitou kontrolu se míjí s předmětem sporu. Správce daně zná skutečnosti, na základě kterých byla daň Presstex doměřena, získal faktury vystavené touto společností vůči jejím odběratelům.

[21] Ve zdaňovacím období čtvrté čtvrtletí roku 2012 se u Presstex jednalo o odepření veškerého nároku na odpočet DPH, včetně odpočtu z přijatého plnění od SK Sigma Olomouc, a.s. („SK Sigma“) nebo Golf Aréna Ostrava s. r. o. („Golf Aréna“), o jehož faktické realizaci však neměli správci daně žádné pochybnosti. Za dané skutkové situace s tím, že Presstex podala přiznání k DPH a přiznala plnění uskutečněné pro žalobkyni, nemůže mít její následná „nekontaktnost“ za následek odepření žalobkyní nárokovaného odpočtu. Ve vztahu ke správcem daně identifikovaným řetězcům totiž nebyl zjištěn žádný daňový únik. Není zřejmé, proč by v důsledku odepření odpočtu u Presstex měla být současně postižena i žalobkyně. Pro závěr stěžovatele chybí jakékoli skutkové důvody, a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.

[22] K namítané nekonzistentnosti rozhodování krajského soudu žalobkyně odkázala na bod 26 touto kasační stížností napadeného rozsudku. Z tohoto bodu je patrné, že kasační

námitka je ryze účelová, protože odlišnost je pouze zdánlivá. Sám krajský soud totiž uvedl, že je vázán žalobními námitkami, přičemž ve věci sp. zn. 22 Af 110/2016 byly námitky odlišné, a proto odůvodňují rozdílný soudní závěr.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná.

[24] Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Vlastní přezkum rozhodnutí je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní kasační soud přihlíží i bez námitky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[25] Veškerá výše uvedená kritéria rozsudek krajského soudu splňuje. Rozhodnutí je srozumitelné, je z něj patrné, o čem a jak bylo rozhodnuto. Zrušující důvody rozhodnutí jsou uvedeny zřetelným způsobem, ostatně s těmito důvody sám stěžovatel v kasační stížnosti obsáhle polemizuje.

[26] Před samotným věcným přezkumem napadeného rozsudku je NSS nucen konstatovat, že významná část kasační stížnosti posouvá předmět sporu mimo rámec, který byl předmětem žaloby a tedy předmětem posuzování ze strany krajského soudu. Krajský soud se ve svých úvahách omezil pouze na otázku nesprávné identifikace chybějící daně, aniž by se vůbec zabýval existencí podvodu, resp. jeho vymezením v žalobou napadeném rozhodnutí. Předmětem sporu před NSS je proto pouze tato otázka.

[27] Ze spisu NSS ověřil, že v projednávané věci byl žalobkyni odmítnut nárok na odpočet DPH za zdaňovací období září až prosinec roku 2012, uplatněný za pořízení reklamních a propagačních služeb od Presstex. Důvodem odepření nároku je účast žalobkyně v řetězci zasaženém podvodem na DPH, o kterém měla či mohla vědět.

[28] Správce daně určil řetězec skládající se z žalobkyně, jejího dodavatele Presstex a dodavatele Presstexu buď SK Sigma, nebo Golf Aréna, přičemž podvod na DPH spočíval v okolnostech, které stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí stručně shrnul následovně: „nedodržení sjednaných smluvních a platebních podmínek, nedostatečná smluvní specifikace sjednané reklamy, rozpor mezi předmětem smlouvy a předmětem fakturace, způsob pořízení fotodokumentace, neověřování prezentace reklamy, neprověřování její efektivity (resp. nákladů na její vynaložení) a zejména mnohonásobné

navýšení ceny reklamy v řetězci v souvislosti se znalostí sportovního a podnikatelského prostředí tehdejšího předsedy představenstva žalobkyně“. V podrobnostech odkázal na str. 16 až 21 zprávy o daňové kontrole.

[29] Chybějící daň byla identifikována u Presstex, bezprostředního dodavatele žalobkyně, v tom smyslu, že Presstex za čtvrté čtvrtletí 2012 neuhradila dodatečně správcem daně doměřenou DPH na vstupu. Podstatu chybějící daně správce daně popsal ve stručnosti následovně: 1) bezprostřední dodavatel žalobkyně plní v řetězci roli „missing trader“, 2) má virtuální sídlo, 3) vůči správci daně je nekontaktní a neumožnil provést kontrolu, 4) písemnosti jsou doručovány fikcí, 5) došlo k naprosté personální obměně společnosti (není s kým jednat), 6) za příslušná zdaňovací období nebyla daň uhrazena a 7) v přiznání k dani z příjmů tvrdil nulovou daňovou povinnost.

[30] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že spornou otázku je možné v plném rozsahu posoudit na základě stávající judikatury Soudního dvora (jedná se o *acte éclairé*; srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, C-283/81, ve věci *CILFIT*, body 13 a 14). Posouzení konkrétních skutkových okolností je pak otázkou, která spadá do pravomoci vnitrostátního soudu (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 2. 2014, C-18/13, ve věci *Maks Pen EOOD*, bod 30).

[31] Soudní dvůr v rámci ustálené judikatury týkající se nároku na odpočet DPH opakovaně dovodil, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

[32] Výše uvedený závěr platí nejen v případě, kdy se daňového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani, ale i když osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na DPH, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce (dodavatelem nebo jiným hospodářským subjektem nacházejícím se výše nebo níže v dodavatelském řetězci). Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice o DPH považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, body 45, 46 a 60, jakož i rozsudek ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech *Mahagében a Petér Dávid*). Na druhou stranu subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz výše uvedený rozsudek ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51).

[33] K podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce. Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho

z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění.

[34] Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se totiž může dopustit kterýkoli článek řetězce mnoha různými způsoby a to jak na vstupu, tak na výstupu. Na vstupu např. tak, že při mnohonásobném navýšení ceny jednomu článku v řetězci současně za účelem snížení výsledné daně na výstupu zahrne do svého přiznání pořízení celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění. Při výkladu krajského soudu, by takové podvodné jednání nemělo nikdy za následek odepření nároku na odpočet v řetězci, a to bez ohledu na to, zda o tomto jednání plátce, který nárokuje odpočet z mnohonásobně navýšené ceny plnění, věděl nebo mohl vědět. Podvodné jednání by se totiž týkalo jiných (fiktivních či nadhodnocených) plnění, nikoli přímo plnění, které bylo „přeprodáváno" v daném řetězci tj. slovy krajského soudu by se podvodné jednání týkalo „*obchodů s banány nikoli s dřevem*".

[35] Přeneseno na projednávanou věc, podvodem na DPH nemusí být zasažena přímo transakce mezi Presstex a žalobkyní. Obdobně ani daňový únik (chybějící daň) nemusí mít své kořeny čistě v „přeprodeji" daného plnění. Jakkoli byla chybějící daň doměřena u bezprostředního dodavatele žalobkyně, nemusí se daňový únik projevit přímo u plnění, které bylo nakoupeno Presstex a prodáno žalobkyní, protože Presstex se podvodného jednání mohla dopustit různými způsoby na vstupu. Pro odmítnutí nároku na odpočet postačí, pokud žalobkyně věděla či mohla vědět, že se přijetím plnění od Presstex účastní řetězce, který je zasažen podvodem na DPH. Ostatně podvod v projednávané věci dle tvrzení správce daně spočíval mj. v tom, že bezprostřední dodavatel žalobkyně plnil roli „missing trader" a při plnění pro žalobkyni (poslední článek v označeném řetězci), došlo k mnohonásobnému navýšení ceny (srov. např. výsledek kontrolního zjištění str. 18 a 19, kde se za rozhodné období hovoří až o cca více než stonásobném navýšení ceny).

[36] Na druhou stranu je nutné konstatovat, že úvaha stěžovatele, dle které není pro existenci podvodu na DPH rozhodné, z jakého důvodu byla dodavateli v řetězci vyměřena či doměřena daň (viz bod 32 a násl. kasační stížnosti), je nesprávná a zavádějící.

[37] Je zcela nepochybné, že za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoli doměření daně, resp. jakékoli její neuhrazení. NSS proto ve shodě s rozsudkem sp. zn. 2 Afs 162/2018, na který ostatně stěžovatel sám odkázal, považuje za rozhodující, aby byl důvod doměření daně dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Jak ostatně NSS ve shora uvedeném rozsudku uvedl, „[s]*polečným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficientů 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 (...).“

[38] Jinými slovy chybějící daň (daňový únik) musí mít s podvodným jednáním v řetězci nějakou souvislost, aby se vůbec mohlo hovořit o cíleném získání neoprávněné výhody a o oprávnění správce daně následně odmítnout odpočet i takovému subjektu v řetězci, který o takovém jednání věděl či mohl vědět. Zcela zavádějící je pak v této souvislosti odkaz stěžovatele na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 27/2017, který se týká naprosto odlišných otázek. Obdobně ani otázka jedné souhrnné daňové povinnosti a její souhrnné úhrady za příslušné zdaňovací období není pro posouzení předmětu sporu rozhodná.

[39] Závěry krajského soudu, dle kterých podvodné jednání, kterého se žalobkyně účastnila, musí směřovat právě k tomu, že v důsledku nedůvodně nárokovaného odpočtu nedojde k zaplacení daně právě od žalobkyně a důvody doměření daně (chybějící daň) se musí přímo týkat pouze přeprodávaného plnění v řetězci, nemohou ve světle shora citované judikatury Soudního dvora obstát. V této části je kasační stížnost důvodná a rozsudek krajského soudu musí být z tohoto důvodu zrušen.

[40] V dalším řízení je krajský soud v rámci žalobní námitky týkající se existence podvodu na DPH povinen v intencích shora uvedených závěrů posoudit, zda správce daně prokázal existenci podvodu a zda jeho závěry mají oporu ve zjištěném skutkovém stavu.

[41] Pro úplnost NSS uvádí, že tvrdí-li stěžovatel, že dle judikatury Soudního dvora lze odmítnout nárok na odpočet daně i pro nesplnění povinností, jako je nepodání přiznání (rozsudek ve věci *Dobre,* bod 41) či nevedení účetnictví (rozsudek ve věci *Astone*, bod 56), které ve svém výsledku znemožní kontrolu daňovou správou, je třeba důrazně připomenout, že stěžovatelem uváděná rozhodnutí Soudního dvora se týkala zcela jiného skutkového kontextu, než tomu je v projednávané věci.

[42] Podstatou předběžné otázky ve věci *Dobre* bylo oprávnění správce daně odmítnout nárok na odpočet daně, který tato společnost dodatečně uplatnila vůči doměření DPH, za situace, kdy přestože jí byla zrušena registrace k DPH, nadále vystavovala faktury zahrnující DPH, aniž by podávala příslušná přiznání k DPH (*„musí být směrnice vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která umožňuje daňové správě odepřít osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, jestliže její registrace pro účely DPH byla zrušena z důvodu, že tato osoba nepředložila přiznání k DPH v zákonné lhůtě pro dané období*“). Jednalo se tedy o odmítnutí nároku tomu subjektu, kterému bylo porušení zákona přičitatelné, nikoli jeho odběrateli či jinému článku v řetězci.

[43] Obdobně tomu bylo i ve věci *Astone*, kde obviněný v trestním řízení zamýšlel uplatnit nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu až v průběhu tohoto řízení, ačkoli dle vnitrostátní úpravy musí být tento nárok uplatněn nejpozději v daňovém přiznání za druhý rok následující po roce, v němž vznikl nárok na uvedený odpočet (*„podstatou druhé otázky tohoto soudu je, zda články 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 a 273 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je ta, o kterou se jedná v původním řízení a která umožňuje, aby daňová správa odepřela osobě*

povinné k dani nárok na odpočet DPH, pokud je prokázáno, že tato osoba nesplnila většinu formálních povinností, které měla k tomu, aby jí mohl být přiznán tento odpočet“).

[44] Stejně tak ve věci *R.* se primárně jednalo o oprávnění odmítnout nárok na osvobození od DPH u intrakomunitární dodávky subjektu, který tento nárok uplatnil za okolností, kdy dodané zboží skutečně opustilo území Německa, ale faktury a prohlášení, které tento subjekt předložil daňovému orgánu jako důkazy transakcí uvnitř Společenství, byly vědomě věcně nesprávné. Pan R. totiž v těchto fakturách zatajil totožnost skutečných pořizovatelů, aby jim umožnil vyhnout se placení DPH splatné na základě pořízení uvnitř Společenství, ke kterému došlo v Portugalsku.

[45] Za neplnění formálních povinností lze dle přesvědčení NSS odmítnout jinému plátci v řetězci nárok na odpočet pouze za předpokladu, že právě ono neplnění formálních povinností vedlo k cílenému získání neoprávněné výhody či daňovému úniku, o kterém tento jiný plátce věděl či mohl vědět. Proto nemůže v obecné rovině správce daně neplnění formálních povinností (podání přiznání, úhradu daně, nevedení účetnictví apod.) přičítat k tíži plátci, který chce uplatnit nárok na odpočet DPH (srov. rozsudek Soudního dvora ve věcech *Mahagében a Petér Dávid).*

IV. Závěr a náklady řízení

[46] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost zčásti důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[47] V dalším řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. března 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu