



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Fast Money s.r.o.**, se sídlem Masarykova 34, Brno, zastoupené JUDr. Janem Havlíčkem, Ph.D., advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 64, Jihlava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2016, č. j. 33694/16/5300-21444-700333, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2019, č. j. 30 Af 100/2016 – 46,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2019, č. j. 30 Af 100/2016 – 46, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2016, č. j. 33694/16/5300-21444-700333, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 24 456 Kč k rukám jejího zástupce advokáta JUDr. Jana Havlíčka, Ph.D., ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Včas podanou kasační stížností napadla žalobkyně v záhlaví uvedený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti

rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2016, č. j. 33694/16/5300-21444-700333. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územního pracoviště Brno I (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 8. 2015, č. j. 3418109/15/3001-51525-711640 (dále jen „platební výměr“), a platební výměr potvrdil. Správce daně vyměřil platebním výměrem žalobkyni nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce května 2014, ovšem pouze ve výši 8 681 Kč, ačkoli žalobkyně v řádném daňovém přiznání tvrdila vznik nadměrného odpočtu ve výši 339 956 Kč.

[2] Při posouzení věci vycházel krajský soud z toho, že žalobkyně uplatnila za zdaňovací období měsíce května 2014 nárok na odpočet DPH na vstupu ze dvou zdanitelných plnění přijatých od společnosti TARENT TRADING s.r.o. (dále jen „TARENT TRADING“). Ta spočívala v užívání vozidla Audi A6 ALLROAD QUATTRO v měsíci květnu 2014 na základě nájmu od společnosti TARENT TRADING a dále v následné koupi tohoto vozidla od společnosti TARENT TRADING. Vozidlo původně vlastnil J. S., od něhož ho pořídila společnost TARENT TRADING, kterou při koupi zastupoval jako zmocněnec M. P. Finanční prostředky na pořízení vozidla získala společnost TARENT TRADING na základě zápůjčky od společnosti Last Cash Help s.r.o., jejímž jednatelem v dané době byl rovněž M. P. Při následné koupi vozidla žalobkyni zastupoval M. P. jako zmocněnec jak společnost TARENT TRADING jakožto prodávající, tak žalobkyni jako kupující. M. P. je přitom synem tehdejší jednatelky žalobkyně. Společnost TARENT TRADING nepodala za zdaňovací období měsíce května 2014 daňové přiznání, tedy nepřiznala DPH na výstupu ze zdanitelných plnění poskytnutých žalobkyni, zatímco žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH na vstupu z těchto plnění.

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že s ohledem na výše popsané skutečnosti došlo ke ztrátě na DPH, a to v důsledku podvodného jednání, na které lze usuzovat z personálního propojení žalobkyně a jejího dodavatele, které shodně zastupoval M. P. Na závěru o chybějící dani nic nemění, že dodavateli žalobkyně - společnosti TARENT TRADING byla vyměřena daň na základě pomůcek, jimiž byly faktury vystavené touto společností žalobkyni, ani skutečnost, že na žádost žalobkyně byl její přeplatek na DPH převeden na částečnou úhradu nedoplatku společnosti TARENT TRADING. Rozhodné totiž je, že daň chyběla v okamžiku jejího nárokování, které zapojené subjekty činily za účelem získání daňového zvýhodnění. Opačný přístup by vedl k absurdním důsledkům, které by správce daně nutily neodůvodněně vyčkávat s vyměřením daně tak, aby nebylo možno k této události při posuzování podvodného jednání přihlížet. Užití faktur vystavených společností TARENT TRADING žalobkyni jako pomůcek pro stanovení daně této společnosti neznámá, že by uvedená společnost daň z předmětných faktur na výstupu přiznala. Tytéž závěry je třeba učinit i ve vztahu k platbě daně ze strany žalobkyně za společnost TARENT TRADING. Tato okolnost indikuje úmysl vylákat výhodu v podobě nárokování odpočtu na DPH a nepřímou potvrzuje i propojenost společnosti TARENT TRADING a žalobkyně, neboť jinak nelze vysvětlit, že žalobkyně dobrovolně přistoupila k úhradě daně za jiný subjekt. Ani tyto okolnosti nemohou zvrátit závěr soudu, že jeden subjekt neodvedl DPH a druhý si ji nárokoval, neboť za neodvedení daně lze považovat

pokračování

dokonce situaci, kdy je daň sice do státního rozpočtu odvedena, avšak nikoliv dobrovolně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59).

[4] V otázce existence objektivních okolností prokazujících, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla, že předmětná plnění jsou součástí podvodu, se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že byla prokázána absence dobré víry žalobkyně, což je dáno především zmíněným personálním propojením subjektů prostřednictvím M. P. Bez významu není ani skutečnost, že žalobkyně i společnost TARENT TRADING mají sídlo na virtuální adrese a že žalobkyně uhradila kupní cenu vozidla hotovostními platbami, ačkoliv podle kupní smlouvy ji měla uhradit bezhotovostně. O hotovostních platbách přitom žalobkyně vůbec neúčtovala, jak správce daně ověřil z jejího účetního deníku. Všechna tato zjištění tvoří dílčí indicie, které, ač se samy o sobě nejeví nezákonnými (sídlo může být zřízeno kdekoliv, transakce nevyžadují zaměstnance), tvoří ve svém souhrnu řetězec na sebe navazujících nepřímých důkazů, které prokazují, že žalobkyně o účasti na podvodném řetězci věděla nebo vědět mohla a měla.

[5] Krajský soud dále uvedl, že jednání žalobkyně nebylo možno považovat za jednání v dobré víře. Z obsahu správního spisu, včetně zprávy o daňové kontrole, plynou kroky žalobkyně, které je nutno hodnotit jako nestandardní, zvláště s přihlédnutím k popsané personální vazbě. Již sama skutečnost, že M. P. (syn jednatelky žalobkyně) zastupoval v době uskutečnění obchodních případů jak žalobkyni, tak i jejího dodavatele a současně byl jednatelem společnosti Last Cash Help, která zapůjčila společnosti TARENT TRADING prostředky na pořízení vozidla, měla u žalobkyně vzbudit oprávněné pochybnosti a nabádat ji k obezřetnosti. Objektivní okolnosti zmiňované shora měly přimět žalobkyni k přijetí dalších opatření, aby dostála své povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře. Svědčí o tom již okolnosti týkající se úhrady faktur v šesti hotovostních platbách, ačkoliv bylo ujednáno provedení úhrady bezhotovostním převodem. S přihlédnutím k právní úpravě obsažené v zákoně č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, si krajský soud kladl otázku, proč žalobkyně provedla hotovostní úhradu, ačkoliv důvodem přijetí této právní úpravy bylo právě omezení daňových úniků. Pochybnosti vzbuzuje také neexistence pokladních výdajových dokladů vystavených žalobkyní, o kterých ve svém účetním deníku ani neúčtovala, stejně jako to, že bankovní účet uvedený na faktuře nebyl zveřejněn jako povinný registrační údaj ve smyslu § 96 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že žalobkyně nepřijala žádné účelné opatření, aby eliminovala svoji účast na podvodném řetězci. Vyměření daně společnosti TARENT TRADING z moci úřední i částečná úhrada nedoplatku této společnosti nejsou opatřeními předcházejícími účasti na podvodu, nýbrž pozdní snahou žalobkyně zvrátit negativní následky.

[6] Krajský soud doplnil, že nekontaktnost dodavatele žalobkyně a neplnění daňových povinností obecně není ve sféře vlivu žalobkyně, avšak v situaci, kdy zde existovala personální propojenost, bylo možno důvodně předpokládat, že žalobkyně o těchto skutečnostech věděla, a přesto neučinila všechna nezbytná opatření k tomu, aby uskutečněné obchodní transakce proběhly tak, jak je to v poctivém obchodním styku

obvyklé. Neztotožnil se s argumentací žalobkyně, že není relevantní, že za ni i jejího dodavatele jednal jako zmocněnec pan P. Podle soudu naopak vzbuzuje pochybnosti, pokud vozidlo nebylo od J. S. zakoupeno přímo žalobkyní, ale přes prostředníka společnost TARENT TRADING, přičemž transakci realizovala jediná osoba jakožto zmocněnec žalobkyně i společnosti TARENT TRADING, jež posléze nesplnila svoji daňovou povinnost. Žalovaný netvrdil, že by pan P. odpovídal za plnění daňových povinností některé ze společností, ale že v důsledku této skutečnosti mělo na straně žalobkyně vzniknout podezření o nesrovnalostech celé transakce.

[7] Závěrem krajský soud nepřisvědčil ani žalobnímu bodu, že žalovaný postupoval při seznámení žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi v rozporu se zákonem. Žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru, než který vyslovil správce daně.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, neposoudil všechny žalobní body stěžovatelky a přijal rozhodnutí, které trpí vadou z důvodu nesprávného posouzení a nedostatku důvodů rozhodnutí.

[9] Stěžovatelka předně zpochybňuje, že vůbec došlo ke ztrátě na DPH. Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že společnosti TARENT TRADING byla pravomocně stanovena DPH za zdaňovací období měsíce května 2014, přičemž při stanovení daně byla plně zohledněna zdanitelná plnění deklarovaná fakturami doloženými stěžovatelkou. Dodavateli stěžovatelky tedy byla stanovena DPH ze zdanitelných plnění, z nichž stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH na vstupu. Podle stěžovatelky není relevantní, že ke stanovení daně došlo na základě pomůcek, rozhodující je, že stanovená daň plně zohledňuje předmětná zdanitelná plnění. S ohledem na princip neutrality DPH je při zdanění konkrétního plnění na výstupu (u dodavatele) dán navazující nárok na odpočet DPH na vstupu u stěžovatelky, a to bez ohledu na způsob stanovení daně. Není rozhodující, zda dodavatel stěžovatelky podal daňové přiznání. Ostatně při úhradě DPH podle § 109a zákona o DPH má odběratel zajištěn nárok na odpočet DPH bez ohledu na to, zda dodavatel splní své zákonné povinnosti, například podá daňové přiznání. Dále stěžovatelka poukazuje na to, že její dodavatel svoji daňovou povinnost ze zdanitelných plnění, která od něj přijala, splnil. K uhrazení vyměřené daně ve výši 331 275 Kč došlo částečně přiznáním nadměrného odpočtu za předchozí zdaňovací období a částečně byla daň uhrazena převedením přeplatku stěžovatelky ve výši 110 000 Kč na úhradu nedoplatku jejího dodavatele. Ke dni 1. 12. 2015 tak měla společnost TARENT TRADING uhrazenou celou daňovou povinnost. Pokud je nezbytnou podmínkou pro nepřiznání nároku na odpočet chybějící daň, tak posouzení splnění této podmínky nelze vztahovat k okamžiku uplatnění nároku na odpočet daně, ale k okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání, jakožto konečného rozhodnutí v daňovém řízení o konkrétní dani. Pokud dodavatel uhradí daň, byť dodatečně, není již splněna podmínka existence chybějící daně, a nelze tak odmítnout nárok na odpočet daně. Jinak by veřejné rozpočty získaly daň dvakrát (jednou od dodavatele, byť pozdě, podruhé od odběratele nepřiznáním nároku na odpočet daně). Tím by byla porušena neutralita systému DPH. Žalovaným zmiňovaný nedoplatek na osobním

pokračování

daňovém účtu dodavatele stěžovatelky představuje příslušenství daně, nikoliv daň samotná. Existence nezaplaceného příslušenství daně nemůže být důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH odběrateli, jelikož příslušenství daně je sankcí za nesplnění zákonem stanovených povinností, která stíhá výlučně konkrétní daňový subjekt.

[10] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatelka v tom, že se krajský soud nevypořádal s jejím žalobním bodem, jímž namítla nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Z rozhodnutí žalovaného není zřejmé, z jakého důvodu má za irelevantní argumentaci stěžovatelky, že společnosti TARENT TRADING sice byla stanovena daň na základě pomůcek, jimiž ovšem byly faktury, z nichž stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet.

[11] Stěžovatelka dále napadá závěr o existenci objektivních okolností svědčících o tom, že věděla o podvodném jednání. Nezpochybňuje, že syn její tehdejší jednatelky M. P. zastupoval při transakcích stěžovatelku i společnost TARENT TRADING, ovšem podle § 436 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, vznikají práva a povinnosti ze zastoupení přímo zastoupenému. M. P. proto nemohl nijak odpovídat za úhradu daňových povinností žádné z uvedených společností, neboť ty stíhají konkrétní daňový subjekt, nikoliv osobu jednající jejím jménem na základě plné moci. Domněnka krajského soudu, že je nelogické, aby vozidlo od J. S. koupila stěžovatelka prostřednictvím společnosti TARENT TRADING, je nesprávná. Ekonomické důvody nákupu vozidla a jeho následný prodej nebyly předmětem daňové kontroly či odvolacího řízení, jedná se tedy o nepodložené tvrzení žalovaného, které nemá oporu ve správním spisu a které krajský soud nesprávně aproboval. Stěžovatelka k tomu dodává, že společnost TARENT TRADING vozidlo řádně provozovala, bylo pojištěno, byla uvedena jako vlastník v technickém průkazu, nejednalo se tedy o nákup prostřednictvím jiné společnosti, nýbrž o řádný nákup a následný prodej.

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu a odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. Stejně jako krajský soud považuje za určující, že daň chyběla k okamžiku jejího nárokování. Společnost TARENT TRADING svoji daňovou povinnost nikdy dobrovolně nepřiznala, převedení přeplatku stěžovatelky na částečnou úhradu nedoplatku společnosti TARENT TRADING nevypovídá o dobrovolné částečné úhradě uvedenou společností.

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu uplatněných kasačních námitek a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou, podle níž se krajský soud nevypořádal s žalobním bodem, jímž stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud v žalobě ověřil, že stěžovatelka namítla, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatky odůvodnění, neboť z něj není zřejmé, z jakého důvodu má žalovaný za irelevantní její argumentaci, že společnosti TARENT TRADING byla stanovena daň podle pomůcek. Krajský soud se ve svém rozsudku výslovně nezabýval otázkou, zda je rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné,

zaměřil se na posouzení důvodnosti věcné argumentace stěžovatelky. Jestliže krajský soud shledal, že se může věcně zabývat argumentací stěžovatelky, podle níž byla chybějící daň vyměřena na základě pomůcek společnosti TARENT TRADING, implicitně tím učinil závěr, že rozhodnutí žalovaného je způsobilé soudního přezkumu, tedy nevykazuje natolik intenzivní obsahové nedostatky, které by znemožňovaly přezkoumat zákonnost závěrů žalovaného. Krajský soud neshledal argumentaci stěžovatelky, že společnosti TARENT TRADING byla stanovena daň za předmětné zdaňovací období ze zdanitelných plnění, z nichž uplatnila stěžovatelka nárok na odpočet daně, důvodnou. Zdůraznil, že pro posouzení věci je rozhodné, že daň chyběla v okamžiku uplatnění nároku stěžovatelky na odpočet daně na vstupu. Nadto stanovení daně na základě pomůcek neznamená, že by společnost TARENT TRADING daň přiznala, což krajský soud evidentně dává do kontextu s popisem podvodného jednání daňových subjektů zapojených do obchodního řetězce. V tomto ohledu se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že stanovení daně na základě pomůcek neznamená, že by společnost TARENT TRADING přiznala daň. V kontextu projednávané věci lze mít implicitní závěr krajského soudu, svědčící o přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, za dostatečný. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že s tímto kasačním důvodem (nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů) je nutno zacházet obezřetně, 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, a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny (viz např. rozsudek ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25). Námitka proto není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se dále zabýval zákonností rozsudku krajského soudu, pokud jde o závěr, že byly splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet daně na vstupu.

[16] Předně je třeba připomenout, že právní úprava DPH je harmonizována na úrovni Evropské unie, a to prostřednictvím směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) k nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu setrvale judikuje, že představuje nedílnou součást mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Cílem režimu odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Společný systém DPH tedy zajišťuje naprostou neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na účel nebo výsledky těchto činností za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH. Otázka, zda DPH splatná za předchozí nebo následné prodeje dotčeného zboží byla nebo nebyla zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok osoby povinné k dani na odpočet DPH odvedené na vstupu. DPH se totiž vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpočtu daně přímo zatěžující různé nákladové prvky. Je však třeba připomenout, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH. Subjekty práva se nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Vnitrostátní orgány a soudy tedy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností

pokračování

prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Přiznání nároku na odpočet lze tedy osobě povinné k dani odepřít pouze za podmínky, že se na základě objektivních okolností prokáže, že tato osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí úniku na DPH, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto dodání zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu (viz např. rozsudky SDEU ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 *Bonik* a ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13 *Maks Pen*).

[17] Pojmem „podvod na DPH“ se v souladu s judikaturou SDEU označují 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 o DPH, 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156). I když varianty podvodu na DPH mohou být rozmanité a spleťtité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38).

[18] Nejvyšší správní soud v souladu s judikaturou SDEU dovodil, že správce daně je oprávněn odepřít plátcí DPH nárok na odpočet daně na vstupu, jsou-li splněny 3 podmínky. První podmínkou je, že plnění, z něhož je odpočet daně uplatňován, je součástí řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH. Druhou podmínkou je existence objektivních skutečností, z nichž lze usoudit, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se přijetím zdanitelného plnění účastní podvodu na DPH. Třetí podmínkou je, že daňový subjekt nepřijal dostatečná opatření, která by zabránila jeho účasti na podvodu. Důkazní břemeno ve vztahu ke splnění první a druhé podmínky tíží výlučně správce daně. Naopak důkazní břemeno ohledně opatření, která daňový subjekt přijal k zabránění účasti na podvodu, tíží výlučně daňový subjekt, jenž nárokuje odpočet daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47). Stěžovatelka se tedy mylí, argumentuje-li tím, že důkazní břemeno ve vztahu ke všem 3 podmínkám pro odepření nároku na odpočet daně tíží výlučně správce daně.

[19] S ohledem na argumentaci stěžovatelky uplatněnou v kasační stížnosti je zapotřebí nejprve detailněji rozebrat první z výše uvedených podmínek. Základním znakem podvodu na DPH je, že došlo ke ztrátě DPH. Správce daně proto musí postavit na jisto a řádně odůvodnit, že v obchodním řetězci došlo ke ztrátě DPH, tedy k porušení neutrality DPH (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 – 44, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 28, ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 – 48, a ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 – 37). Existence chybějící daně ovšem sama o sobě nepostačuje k závěru, že došlo k podvodu na DPH, nýbrž je třeba posoudit, zda je chybějící daň (ztráta DPH) v příčinné souvislosti s podvodným jednáním, nebo výsledkem např. finančních problémů daného plátce DPH. Správce daně je povinen popsat skutkové

okolnosti, v nichž podvod na DPH spočívá (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015 – 46, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60).

[20] Lze tedy shrnout, že za účelem odůvodnění, že došlo k podvodu na DPH, je třeba adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020 – 29). Tyto skutečnosti musí být podloženy řádně učiněnými zjištěními, která mají podklad v obsahu správního spisu. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33, mohou mít skutečnosti odůvodňující existenci podvodu na DPH svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami).

[21] Stěžovatelka nezpochybňuje, že ke dni podání jejího řádného daňového přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce května 2014 chyběla v obchodním řetězci daň. Poukazuje nicméně na to, že v průběhu daňové kontroly vedené u ní a následného odvolacího řízení byla u společnosti TARENT TRADING stanovena DPH za uvedené zdaňovací období, která zahrnuje DPH na výstupu z těch zdanitelných plnění, z nichž stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH na vstupu. Daňová povinnost stanovená společnosti TARENT TRADING z moci úřední byla v plném rozsahu uhrazena. Ke dni vydání rozhodnutí žalovaného tak neexistovala v obchodním řetězci chybějící daň. Spornou právní otázkou je určení okamžiku, k němuž se posuzuje splnění podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH na vstupu z plnění zasažených daňovým podvodem.

[22] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s názorem krajského soudu ani žalovaného, že pro účely odepření nároku na odpočet daně na vstupu je určující skutkový stav, který zde byl v době uplatnění tohoto nároku, tedy ke dni podání řádného daňového přiznání stěžovatelky. Předně je třeba uvést, že vyměřuje-li správce daně daň na základě podaného daňového přiznání, vychází ze skutkového stavu, který je zjištěn ke dni vydání rozhodnutí o vyměření daně, resp. v případě podání odvolání ke dni vydání rozhodnutí o odvolání. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ani zákon o DPH nestanoví, k jakému okamžiku je třeba zjišťovat skutkový stav pro účely vydání rozhodnutí ve vyměrovacím (či doměřovacím) řízení. Předpoklad krajského soudu, že rozhodný je skutkový stav ke dni uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu, tedy ke dni podání řádného daňového přiznání, nemá oporu v žádném ustanovení aplikovatelného procesního předpisu. Podáním řádného daňového přiznání bylo zahájeno u stěžovatelky vyměrovací řízení, které bylo z důvodu zahájení daňové kontroly před vyměření daně ukončeno až vydáním rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2016. Výše daňové povinnosti, resp. nadměrného odpočtu se může měnit po dobu, než uplyne lhůta pro stanovení daně, a to prostřednictvím doměřovacího řízení (§ 143 daňového řádu). Důvody pro zahájení doměřovacího řízení mohou být rozličné, přičemž jimi může být i změna rozhodných skutkových okolností, k níž došlo až po podání řádného daňového přiznání. Nejvyšší správní soud nemá pochybnosti o tom, že podání řádného daňového přiznání

pokračování

nepředstavuje žádný předěl, jenž by vymezil, k jakým skutkovým okolnostem lze při stanovení daně přihlídnout, tedy že lze zohlednit pouze skutkové okolnosti, k nimž došlo před podáním řádného daňového přiznání. Právě případy, kdy dochází k odepření nároku na odpočet daně na vstupu z důvodu účasti na podvodu na DPH, jsou typické tím, že při hodnocení splnění jednotlivých podmínek (zejména podmínky první, kterou je zasažení transakce podvodem na DPH) je třeba zohlednit i skutkové okolnosti, které nastaly až po uskutečnění zdanitelného plnění, tedy začasté až po uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu podáním řádného daňového přiznání. Tak např. správce daně zpravidla poukazuje na to, že se dodavatel či odběratel daňového subjektu stal nekontaktním, nikoliv že byl nekontaktní již ke dni uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu daňovým subjektem, nebo že došlo k převodu obchodního podílu ve společnosti či jmenování nového jednatele. To ostatně potvrzuje i shora citovaná judikatura (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 304/2019 – 33). Je-li možné změnu skutkových okolností zohlednit v doměřovacím řízení, tím spíše by mělo být možné přihlídnout k ní v rámci probíhajícího vyměřovacího řízení. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně musí ve vyměřovacím řízení vycházet ze skutkového stavu zjištěného ke dni vydání platebního výměru a je-li podáno odvolání, pak ke dni vydání rozhodnutí o odvolání. Soud neshledává žádný procesní důvod, proč by otázka zasažení transakce podvodem na DPH měla být posuzována podle skutkového stavu ke dni uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu.

[23] Z judikatury SDEU plyne, že odepření nároku na odpočet daně je výjimkou z obecného pravidla, že daňovému subjektu má být při splnění hmotněprávních podmínek nárok na odpočet daně přiznán. Mimořádné odnětí tohoto nároku se opírá o zásadu neutrality DPH, která je v případě podvodu na DPH narušena. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43, vysvětlil, že „[o]depření nároku na odpočet v případě účasti subjektu na daňovém podvodu je (...) 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) odepřít daňovému subjektu jinak řádně uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. (...) [O]depření nároku na odpočet i přes splnění hmotněprávních a procesních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty má být s ohledem na výrazný ekonomický dopad do majetkové sféry daňového subjektu až tím nejzazším opatřením, k němuž má být přistoupeno toliko v případě skutečně chybějící daně, a to navíc jedině v kombinaci s prokázanou alespoň nedbalostní účastí příslušného (nárok uplatnivšího) subjektu na podvodu. Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. ‚chybějící daň‘, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit a tato bude následně zaplacená, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné.“

[24] Z výše uvedeného plyne, že smyslem odepření nároku na odpočet daně není potrestat daňový subjekt, jenž se zapojil do obchodního řetězce, v němž došlo k podvodu

na DPH, nýbrž zajistit, aby nenastala žádná finanční újma na straně státního rozpočtu. Odepření nároku na odpočet daně tedy sleduje obnovení neutrality DPH, čehož je třeba vzhledem k chybějící dani dosáhnout tím, že se jinému daňovému subjektu odejme nárok na odpočet daně na vstupu. S ohledem na výše popsanou povahu opatření státu v podobě odepření nároku na odpočet daně je tedy významné, zda chybějící daň existuje ke dni, kdy se má toto opatření aplikovat, tedy ke dni vydání rozhodnutí o stanovení daně. Skutečnost, že zde byla chybějící daň v minulosti, je významná z toho hlediska, že ospravedlňuje použití různých procesních prostředků, které směřovaly ke správnému zjištění daně, ovšem nelze jí odůvodnit odepření nároku na odpočet daně v situaci, kdy nastaly takové změny, že již nelze hovořit o chybějící dani. Odepření nároku na odpočet daně by totiž za této situace znamenalo dvojí zdanění, a tedy naopak narušení principu neutrality DPH.

[25] Z obsahu správního spisu vyplývá, že společnosti TARENT TRADING byla vyměřena DPH za zdaňovací období měsíce května 2014 z obou faktur, na jejichž základě stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu. Výše vyměřené daně odpovídá výši DPH uvedené na fakturách, tj. dani z obou plnění na výstupu. Je tedy zřejmé, že společnosti TARENT TRADING byla vyměřena daň z plnění, z nichž stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet. Podle Nejvyššího správního soudu není významné, že k vyměření daně došlo z moci úřední na základě pomůcek, nikoliv na základě daňového tvrzení společnosti TARENT TRADING. Z hlediska existence chybějící daně je nerozhodné, zda společnost TARENT TRADING spolupracovala se správcem daně, nýbrž zda byla této společnosti stanovena DPH z plnění, z nichž stěžovatelka nárokuje odpočet daně na vstupu. Bez významu je rovněž to, že k vyměření daně došlo s určitým zpožděním po splatnosti daňové povinnosti společnosti TARENT TRADING, určující je jen to, že k vyměření daně došlo před vydáním rozhodnutí žalovaného v nyní projednávané věci. Žalovaný tedy reálně mohl zohlednit vyměření daně společnosti TARENT TRADING ve svém rozhodnutí. Krajský soud i žalovaný dospěli k nesprávnému právnímu posouzení věci, jestliže uzavřeli, že k vyměření daně společnosti TARENT TRADING na základě pomůcek nelze pro účely zjištění existence chybějící daně přihlídnout.

[26] Pro závěr, zda v řetězci existuje chybějící daň, není dostatečné zjištění, že společnosti TARENT TRADING byla vyměřena daň. Je potřeba se dále zabývat tím, zda vyměřená daň byla uhrazena. Pro posouzení této otázky neobsahuje správní spis dostatek podkladů. Plyne z něj, že stěžovatelka uhradila na daňovou povinnost společnosti TARENT TRADING částku 110 000 Kč, což je ovšem pouze část vyměřené daně za zdaňovací období měsíce května 2014, která činila 331 275 Kč (viz platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 1, ze dne 18. 12. 2014). Stěžovatelka již v průběhu vyměřovacího řízení tvrdila, že zbývající část vyměřené daně byla uhrazena převedením nadměrného odpočtu společnosti TARENT TRADING za předcházející zdaňovací období na úhradu části vyměřené daně za zdaňovací období měsíce května 2014. Stěžovatelka tvrdí, že těmito dvěma úhradami byla v plném rozsahu uhrazena daňová povinnost vyměřená společnosti TARENT TRADING za uvedené zdaňovací období. Byť žalovaný toto tvrzení stěžovatelky výslovně nepopírá, nejsou obsahem správního spisu takové podklady, na jejichž základě by bylo možné

pokračování

pravdivost tvrzení stěžovatelky ověřit. Ani v odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný nepotvrdil, že by byla zcela uhrazena vyměřená daň za zdaňovací období měsíce května 2014. Žalovaný naopak poukázal na to, že společnost TARENT TRADING nikdy neprovedla úhradu na svůj osobní daňový účet a že ke dni 16. 12. 2015 činil nedoplatek společnosti TARENT TRADING na DPH částku 49 979 Kč. Pokud jde o první zmíněnou okolnost, pro existenci chybějící daně je zcela bez významu, zda společnost TARENT TRADING kdy učinila nějakou platbu na svůj osobní daňový účet, nýbrž pouze to, zda existuje nedoplatek na DPH za zdaňovací období měsíce května 2014. Existence nedoplatku na osobním daňovém účtu uvedené společnosti ke dni 16. 12. 2015 neznamená, že by nebyla v plném rozsahu uhrazena daňová povinnost za zdaňovací období měsíce května 2014. Stěžovatelka existenci daňového nedoplatku vysvětluje tím, že jde o příslušenství daně, nikoliv o daň samotnou. Toto vyjádření stěžovatelky žalovaný nepotvrdil, nijak se k němu nevyjádřil. V tomto směru je zapotřebí doplnit dokazování, např. dožádáním místně příslušného správce daně společnosti TARENT TRADING. Teprve poté bude možné učinit definitivní závěr, zda v řetězci existuje chybějící daň.

[27] Žalovaný a stejně tak i krajský soud mají za významné, že úhradu části daňové povinnosti společnosti TARENT TRADING provedenou stěžovatelkou nelze považovat za dobrovolnou úhradu daně daňovým dlužníkem. S tím by bylo možné souhlasit, ovšem tento argument je zcela nerozhodný pro posouzení existence chybějící daně. Chybějící daň je objektivní stav, kdy některý z článků obchodního řetězce nepřiznal či neodvedl daň. Pokud byla daň stanovena tak, že zohledňuje zdanitelná plnění, z nichž je uplatňován jiným plátcem DPH nárok na odpočet, přičemž neexistuje nedoplatek na této dani, pak chybějící daň neexistuje. Není přitom významné, jakým postupem byla daň stanovena, ani jakým způsobem byla stanovena daň uhrazena. Žalovaný i krajský soud se dovolávali části odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59, podle nějž „[n]edůvodná je též námitka stěžovatelky, že krajský soud ve vztahu ke společnosti KELLYSANE nesprávně posoudil právní otázku, když konstatoval, že platba z jiného účtu, než je účet daňového dlužníka, není relevantní platbou daně. Z napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí je zřejmé, že krajský soud i žalovaný založili své závěry o dokonání podvodu na DPH na tom, že část daně nebyla ze strany společnosti KELLYSANE uhrazena dobrovolně, nikoli pouze na formální okolnosti, že bylo placeno z jiného účtu.“ Význam právě citovaného názoru Nejvyššího správního soudu je nerozlučně spjat se specifickými skutkovými okolnostmi věci, kterou soud posuzoval, nelze jej nijak zevšeobecnit. V žádném případě z něj nelze dovozovat, že by nedobrovolná úhrada započtená na daňovou povinnost neměla za následek zánik (části) daňového nedoplatku. Z uvedené citace lze snad dovodit, že nedobrovolnost úhrady části daňové povinnosti má význam z hlediska popisu skutečností, v nichž spočívá podvodné jednání. Nelze z ní dovodit, že by se týkala vymezení pojmu *chybějící daň*.

[28] Krajský soud zavrhl možnost přihlédnout k vyměření daně společnosti TARENT TRADING a úhradě vyměřené daně, k nimž došlo až po uplatnění nároku stěžovatelky na odpočet daně, poukazem na to, že by správce daně musel s vyměřením daně stěžovatelce vyčkávat, jak dopadne vyměřovací řízení u jiného daňového subjektu a zda bude daň vyměřená tomuto daňovému subjektu zaplacená. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že

s ohledem na skutkové okolnosti nyní posuzované věci jsou tyto obavy krajského soudu liché, neboť v době, kdy žalovaný rozhodl o odvolání stěžovatelky, již byla daň společnosti TARENT TRADING vyměřena a měla být i zcela zaplacená. Je zjevné, že v projednávané věci nebylo třeba vyčkávat na další kroky ve vztahu ke společnosti TARENT TRADING, postačovalo ověřit aktuální stav (zda byla daň vyměřena a zda byla v plném rozsahu uhrazena). Právní názor, k němuž se Nejvyšší správní soud výše přiklonil, neznámá, že by pro účely vyměření daně plátcí DPH bylo zapotřebí vyčkávat, jak dopadne vyměřovací (či doměřovací) řízení u jiného daňového subjektu zapojeného do obchodního řetězce a zda bude daň uhrazena. Postačuje, aby správce daně zohlednil skutkový stav ke dni svého rozhodování. Změny ve skutkovém stavu, k nimž dojde teprve po vydání rozhodnutí o stanovení daně, lze zohlednit v (dalším) doměřovacím řízení. Nelze nicméně vyloučit ani to, že byt ještě nebude daň u jiného daňového subjektu vyměřena či uhrazena, bylo by vzhledem k postoji tohoto daňového subjektu k řešení nevyměřené či neuhrazené daně odepření nároku jinému daňovému subjektu v obchodním řetězci na odpočet daně na vstupu předčasné, jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 As 162/2018 – 43.

[29] Nejvyšší správní soud uzavírá, že rozsudek krajského soudu je nezákonný, neboť krajský soud pro účely zjištění, zda existuje chybějící daň, vycházel ze skutkového stavu, který zde byl v době podání řádného daňového přiznání stěžovatelkou. V rozporu se zákonem tak nepřihlédl ke změně skutkového stavu, jež nastala v průběhu vyměřovacího řízení, a to vyměřením daně u dodavatele stěžovatelky a alespoň částečnou úhradou vyměřené daně. Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu. Jelikož jsou splněny podmínky dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., zrušil Nejvyšší správní soud i rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před krajským soudem byly splněny podmínky pro takový postup, neboť rozhodnutí žalovaného je nezákonné ze stejného důvodu jako rozsudek krajského soudu. Nejvyšší správní soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s.

[30] V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), z čehož plyne, že učiní zjištění, zda byla v plné výši uhrazena daň vyměřená společnosti TARENT TRADING za zdaňovací období měsíce května 2014. Bude-li postaveno na jisto, že tato daň byla zcela uhrazena, pak při nezměněných dalších skutkových okolnostech bude žalovaný vycházet z toho, že neexistuje chybějící daň, a tedy není splněna první podmínka pro odepření nároku na odpočet daně na vstupu stěžovatelce. V opačném případě odůvodní, s ohledem na skutkový stav ke dni vydání nového rozhodnutí, v čem spatřuje chybějící daň.

[31] Dalšími kasačními námitkami se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť nebylo-li postaveno na jisto, že v obchodním řetězci skutečně chybí daň, je nadbytečné posuzovat splnění druhé a třetí podmínky pro odepření nároku na odpočet daně na vstupu.

[32] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka měla v řízení před správními soudy v konečném výsledku úspěch, a má tedy právo na náhradu nákladů těchto řízení. Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a řízení před správními soudy tedy

pokračování

končí. Nejvyšší správní soud proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení (jak před krajským soudem, tak i o kasační stížnosti).

[33] V řízení o žalobě představovaly náklady řízení stěžovatelky zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a odměna a náhrada hotových výdajů zástupkyně stěžovatelky (společnosti vykonávající daňové poradenství). Odměna zástupkyni náleží celkem za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení před podáním žaloby a sepis žaloby), a to v částce 3 100 Kč za každý úkon právní služby, celkem tedy ve výši 6 200 Kč [§ 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif)]. Náhrada hotových výdajů sestává z paušální částky 300 Kč na jeden úkon právní služby, celkem tedy 600 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Výše odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů činí celkem 6 800 Kč. Zástupkyně stěžovatelky je plátcem DPH, tato částka se proto zvyšuje analogicky podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 1 428 Kč (21% DPH). Celková náhrada nákladů řízení před krajským soudem činí 11 228 Kč.

[34] V řízení o kasační stížnosti představovaly náklady řízení stěžovatelky zaplacený soudní poplatek za podání kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč a odměna a náhrada hotových výdajů zástupce stěžovatelky (advokáta). Odměna zástupci náleží celkem za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení před podáním kasační stížnosti a sepis kasační stížnosti), a to v částce 3 100 Kč za každý úkon právní služby, celkem tedy ve výši 6 200 Kč [§ 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. K této částce je třeba přičíst 300 Kč na jeden úkon právní služby, celkem tedy 600 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Výše odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů tedy představuje částku 6 800 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, tato částka se proto v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku 1 428 Kč. Celková náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tedy činí 13 228 Kč.

[35] Celkově je žalovaná povinna uhradit stěžovatelce za řízení o žalobě a kasační stížnosti náhradu nákladů ve výši 24 456 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám jejího zástupce advokáta JUDr. Jana Havlíčka, Ph.D. (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 28. dubna 2021

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu

