



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **Trímet Prag s. r. o.**, se sídlem Zámek Dobříš 1, Dobříš, zastoupen Mgr. Ing. Radkem Matušítkem, advokátem se sídlem Na Florenci 1216/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2017, č. j. 46511/17/5300-21444-700333, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2021, č. j. 55 Af 4/2018 - 46,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) vyměřil žalobkyni dvěma platebními výměry ze dne 9. 9. 2016, č. j. 244920/16/4200-12775-707751 a č. j. 244929/16/4200-12775-707751 (dále jen „platební výměry“), daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců únor a březen 2014. Správce daně odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH, neboť dospěl k závěru, že zdanitelná plnění přijatá od společnosti KG Holding, s.r.o. (dále jen „KG Holding“), byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět.

[2] Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry potvrdil.

[3] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Podrobně vyložil, za jakých podmínek vzniká daňovému subjektu nárok na odpočet DPH, a kdy je možné jej odepřít z důvodu účasti na podvodu. Vycházel z judikatury, která za tímto účelem vytvořila třístupňový algoritmus postupu. Poté jej na daný případ aplikoval. Správní orgány dostatečně prokázaly zasažení transakcí daňovým podvodem i existenci chybějící daně. Přímý dodavatel žalobkyně KG Holding jako tzv. *missing trader*, který si v původním daňovém přiznání uměle navýšil daň na vstupu za účelem snížení vlastní daňové povinnosti, na základě postupu k odstranění pochybností dodatečně přiznal daň, kterou ale dobrovolně neuhradil. Jde o subjekt vykazující minimální daňové povinnosti, který neodvádí daň ve správné výši. Žalobkyně uplatňovala odpočet daně na vstupu z takto pořízeného zboží.

[4] Indiciemi pro závěr, že společnost KG Holding nárokovala odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění neoprávněně, nebyla pouze její nekontaktnost (a nepředložení příslušných evidencí), ale též údaje vyplývající z daňového přiznání, nulové (resp. téměř žádné) pohyby na bankovním účtu a zejména neexistence plateb tuzemským plátcům, které by osvědčovaly skutečné přijetí tuzemských zdanitelných plnění. Krajský soud dále upozornil na další skutečnosti, které jej vedly k závěru, že obchodní model zavedený mezi žalobkyní, jejím dodavatelem KG Holding a dalšími dvěma články v řetězci před KG Holding sám o sobě svědčí o značné nestandardnosti a podvodném charakteru uvedeného řetězce, který byl uměle vytvořen za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Žalobkyně jeho podstatu nikdy neobjasnila, zejména pak to, proč fakticky sama od sebe (na počátku řetězce byla její slovenská pobočka) nakupovala přes dva mezičlánky, které prováděly toliko čistý pře prodej zboží, a to i se ztrátou.

[5] Krajský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že v daném řetězci není chybějící daň. KG Holding za 1. čtvrtletí 2014 podala přiznání k DPH, v němž tvrdila (a následně uhradila) vlastní daňovou povinnost ve výši 217 758 Kč. Na základě postupu k odstranění pochybností, které měl správce daně ohledně uplatněné daně na vstupu, předložila dodatečné daňové přiznání k DPH za 1. čtvrtletí 2014, v němž snížila DPH na vstupu z 11 146 971 Kč na 16 971 Kč. Výslednou daňovou povinnost pak po této změně vyčíslila na 11 347 757 Kč, tuto částku však neuhradila. Soud nesouhlasil, že došlo k eliminaci chybějící daně, neboť díky spolupráci žalobkyně došlo prostřednictvím zajišťovacího příkazu na bankovním účtu KG Holding k zajištění částky 8 663 551 Kč. I přes uhrazení části zajištěné daně u společnosti KG Holding za daná zdaňovací období zůstala část její daňové povinnosti neuhradena, a nadále tak v řetězci existovala chybějící daň jako jeden ze znaků daňového podvodu.

[6] Dle krajského soudu není správná argumentace žalobkyně, podle které odepření nároku na odpočet v situaci, kdy DPH z dotčených transakcí byla uhrazena, fakticky znamená, že DPH z jedné transakce je uhrazena dvakrát. Odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu je hmotněprávním důsledkem souvisejícím s účastí daňového subjektu na podvodu, neboť zneužívající nebo podvodná jednání nemohou zakládat nárok stanovený unijním právním řádem. Odepření nároku na odpočet přitom nenahrazuje výběr daně chybějící v podvodném řetězci. Přistoupil-li by soud na argumentaci žalobkyně, nebylo by možno v případech, kdy by z určitého plnění byla odvedena daň na výstupu, ani při prokázání všech znaků daňového podvodu možno,

pokračování

odepřít nárok na odpočet DPH. V souzené věci nedošlo k multiplikaci výběru DPH (tedy k opakovanému výběru stejné daně od jednotlivých článků řetězce).

[7] Konečně žalobkyně tvrdila, že přestala po sdělení pochybností správce daně s KG Holding obchodovat, pozastavila vůči ní veškeré platby, předala správci daně veškeré informace a požádala o doporučení ohledně dalšího postupu, přičemž díky pozdržení plateb ze strany žalobkyně byla daňová povinnost KG Holding zajištěna a částečně uhrazena. Krajský soud však nepřisvědčil, že by tyto skutečnosti znamenaly, že žalobkyně přijala dostatečná opatření bránící jejímu zapojení do podvodu. Připomněl, že podle judikatury je na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal opatření, která měla jeho účasti zabránit, a že byl v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu. *„[D]aňovým subjektem přijatá opatření mají vést k zabránění jeho účasti na podvodu – v zásadě tak půjde o taková opatření, která daňový subjekt bude činit před svým zapojením do obchodní transakce (prověření obchodního partnera, hodnocení podmínek, za kterých transakce probíhá, atp.). Ve chvíli, kdy již obchodní řetězec naplní veškeré znaky řetězce podvodného, bude snaha o činění jakýchkoli opatření zpravidla irelevantní, neboť zapojení do podvodu, který již fakticky nastal, nebude možno zabránit.“* Žalobkyně přitom nijak nezpochybňuje, že na jakákoli předběžná, alespoň minimální, opatření zcela rezignovala. Ta opatření, jichž se dovolává, uskutečnila až po přijetí plnění a dovršení předmětných transakcí. Ukončením obchodování s KG Holding a pozastavením plateb nedošlo k „zamezení hrozícímu podvodu“. Co se týče ukončení obchodování se společností KG Holding, již z povahy věci může takový krok směřovat pouze do budoucna a zamezit případnému dalšímu zapojení žalobkyně do podvodného řetězce.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založila na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatelka tvrdí, že jakmile se dozvěděla o nezákonném jednání KG Holding, jednala s veškerou možnou opatrností, kterou od ní bylo možné požadovat. Zadržela platbu KG Holding, komunikovala se správcem daně ve snaze korigovat svůj další postup a poskytla informace, na základě nichž bylo možné identifikovat hrozící podvod a zajistit daň. Subjekty, které přijaly veškerá rozumná opatření pro zabránění účasti na podvodu na DPH, musí mít možnost důvěřovat legalitě dotčených plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH. Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že se musí jednat o opatření přijatá před uskutečněním transakce, protože řadě podvodů se dá zabránit ještě v jejich průběhu. Navíc by plátcí daně nebyli motivováni ke spolupráci se správcem daně, pokud by jim nárok na odpočet byl odepřen nezávisle na tom, že v průběhu transakce dokázali přijmout opatření, díky nimž zamezili podvodu.

[10] K dokonání daňového podvodu dochází až ve chvíli, kdy jsou naplněny všechny jeho znaky, čímž je i neodvedení daně. Stěžovatelka přijala popsaná opatření v době, kdy ještě neuhradila KG Holding celou kupní cenu. Proto nelze tvrdit, že je provedla až po dokončení daňového podvodu. Pokud žalovaný a krajský soud stěžovatelce vytýkají, že neodvedla daň na účet správce daně podle § 109a ZDPH, upozorňuje stěžovatelka, že během daňové kontroly se správcem daně diskutovala, zda by neměla uhradit zbývající část daně na účet správce daně, ale s ohledem na nepříznivý vývoj daňové kontroly tak neučinila.

[11] Ačkoliv daňové a trestní právo jsou odlišná právní odvětví, odkazuje stěžovatelka na podmínky zániku trestní odpovědnosti účinnou lítostí, přičemž opakuje, že díky ní bylo možné vybrat velkou část chybějící daně, takže zamezila z velké části škodlivému následku podvodu na dani, resp. umožnila mu zabránit, ale krajský soud jí odmítl přiznat jakoukoliv část nároku na odpočet daně.

[12] Stěžovatelka namítá, že došlo k dvojímu zdanění – jednou prostřednictvím odpočtu DPH a jednou v rámci zajištění daně u KG Holding. Jestliže celková výše všech plnění přijatých stěžovatelkou od KG Holding činila 11 586 598 Kč a zajištěná daň 8 663 551 Kč, pak chybějící daň je 2 923 047 Kč. Odepřený nárok na odpočet DPH však činil 10 921 371 Kč. Daň ve výši 7 998 324 Kč tudíž stát obdržel dvakrát. I pokud by se zohlednilo, že ke dni 6. 2. 2016 byl na účtu KG Holding evidovaný nedoplatek ve výši 5 236 753 Kč, stále by zde existovalo dvojí zdanění ve výši minimálně 5 684 618 Kč. Stěžovatelka proto nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že v souzené věci nedošlo k multiplikaci výběru DPH. Napadený rozsudek je v rozporu s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, a ze dne 28. 4. 2012, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu a odkazuje na argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Námitky týkající se opatření, která měla stěžovatelka přijmout za účelem zabránění účasti na podvodu, považuje za účelové. Nejde o opatření dle požadavků příslušné judikatury, která mají být přijata před uskutečněním samotné transakce. Správce daně náležitě zjistil, že stěžovatelka nepřijala dostatečná preventivní opatření. Na začátku obchodního řetězce figurovala společnost Trímet Prag s. r. o., obchodující pod slovenským DIČ: SK4020201911 (dále jen „Trímet Prag SK“), ovládaná stěžovatelkou, která nezajistila, aby transakce probíhaly tak, jak je v poctivém obchodním styku obvyklé. Reagovala až *ex post* na zjištění správce daně. Žalovaný odmítá srovnání stěžovatelky s institutem účinné lítosti v trestním řízení, neboť posouzení podmínek pro nárok na odpočet DPH v souvislosti s účastí na daňovém podvodu není trestním obviněním. Také podle judikatury Nejvyššího správního soudu není trestní a daňové řízení nijak provázáno. I pokud by žalovaný paralelu s účinnou lítostí připustil, nesplnila by stěžovatelka její podmínky, neboť neučinila správci daně oznámení o daňovém podvodu v době, kdy bylo možné ještě zabránit jeho škodlivému následku, resp. jeho spáchání správci daně neoznámila vůbec. Navíc zadrženou platbu nakonec zaslala přímo KG Holding, nikoliv na účet správce daně.

[14] Z judikatury Soudního dvora EU ani Nejvyššího správního soudu neplyne, že by v důsledku odepření odpočtu na DPH z důvodu účasti na podvodu mohlo dojít ke dvojímu zdanění. Stěžovatelka při své úvaze vychází z nijak nepodloženého předpokladu, že daň vyčíslená společností KG Holding v jejím daňovém přiznání zahrnuje i daň z plnění, jež tato společnost uskutečnila ve prospěch stěžovatelky. To však z důvodu pasivity KG Holding nebylo možné prokázat. S ohledem na chybějící účetnictví KG Holding nelze určit, která plnění (poskytnutá stěžovatelce) přiznala a která ne, a dále ani vyčíslit, jaká část daňové povinnosti z dodávek stěžovatelce byla prostřednictvím zajišťovacího příkazu uhrazena, a tedy ani chybějící část daně ve vztahu k neuznaným odpočtům stěžovatelky. Rozsudky č. j. 2 Afs 162/2018 - 43 a č. j. 3 Afs 85/2019 - 44

pokračování

považuje žalovaný za nepřiléhavé, neboť u společnosti KG Holding došlo k narušení neutrality a i v době vydání napadeného rozhodnutí zde existovala chybějící daň.

[15] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou, v níž však v podstatě pouze opakovala argumenty obsažené již v kasační stížnosti. Domnívá se, že minimálně ve výši 5 684 618 Kč došlo ke dvojímu výběru daně, a judikaturu, jíž se dovolává v kasační stížnosti, považuje za přiléhavou. Stejně jako v kasační stížnosti uvádí, že opatření přijatá za účelem zabránění účasti na podvodu nemusí být pouze předběžná a že ta, která přijala, byla dostatečná a podvodu bylo možné v té době ještě zabránit.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost **není** důvodná.

[18] Stěžovatelce byl odepřen nárok na odpočet DPH na vstupu z plnění (dodávky hliníku), která jí poskytla společnost KG Holding. Dotčené transakce byly součástí obchodního řetězce Trimet Prag SK → MTM-Zlieváreň s.r.o. (dále jen „MTM“) → KG Holding (CZ) → stěžovatelka → odběratelé z tuzemska, resp. z jiného členského státu. Stěžovatelka po sdělení pochybností správce daně ohledně dodávek od KG Holding pozdržela všechny platby vůči této společnosti. Následně daňová správa zajistila platbu, kterou stěžovatelka zaslala KG Holding, na částečnou úhradu chybějící daně. Na základě toho stěžovatelka namítá, že a) přijala dostatečná opatření k zabránění účasti na podvodu, a že jí tudíž nelze podvodné jednání přičítat k tíži; a že b) v rozsahu, v němž došlo k dodatečnému uhrazení DPH na vstupu, neexistuje chybějící daň jako jeden ze znaků daňového podvodu a odepřením nároku na odpočet správce daně a žalovaný porušili zásadu daňové neutrality.

[19] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatelky, dle kterého shora popsaná opatření, která přijala až poté, kdy jí správce daně sdělil své pochybnosti ohledně plnění poskytnutých od KG Holding, představují dostatečná opatření přijatá za účelem zabránění účasti na daňovém podvodu. Argumentace, dle které nedošlo k dokončení podvodného jednání, když zadržela platby pro KG Holding a snažila se zjistit postoj správce daně k dalšímu postupu, je účelová.

[20] V bodě 27 napadeného rozsudku krajský soud přiléhavě odkazuje na judikaturu Soudního dvora EU, dle které lze přiznání nároku na odpočet odmítnout, pokud se s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokáže, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (rozsudek ze dne 16. 10. 2019, ve věci C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, bod 35, a rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SIA*, bod 30). Avšak subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu,

musí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudky ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, a rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 53). Zároveň je však v souladu s citovanou judikaturou oprávněné požadovat po daňových subjektech, aby přijaly všechna opatření, která po nich lze rozumně vyžadovat, k zajištění, že prováděná plnění nepovedou k jejich účasti na daňovém podvodu. Je pak na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal opatření, která měla jeho účasti zabránit, a že byl v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, či ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018 - 44).

[21] Stěžovatelka poukazuje na postup, kterým přispěla k dodatečné úhradě chybějící daně na vstupu. Podvodné jednání však v té době nebylo možné považovat za nedokonané, neboť její dodavatel KG Holding již dokončil jednání, na základě něhož neodvedl daň v zákonné výši a stěžovatelka zároveň z neodvedené daně na vstupu uplatňovala nárok na odpočet DPH. Není tedy možné, aby v takové situaci podvodem zasažené transakce dosud nebyly uskutečněny. Nadto stěžovatelka se dovolává opatření, která přijala *ex post*, ale opomíjí argumentaci krajského soudu, podle které zcela rezignovala na jakákoliv preventivní opatření, aby své účasti na daném podvodu zabránila. Neprověřila, zda za společnost KG Holding jedná osoba k tomu oprávněná či zda má tato společnost vůbec nějaké zkušenosti s obchodováním s hliníkem. Na výzvu správce daně, aby sdělila, jaká konkrétní opatření pro zamezení účasti na podvodu přijala, reagovala jen zcela obecnými vyjádřeními, kterými odkazovala na vnitřní směrnici, dle níž navíc při obchodování s KG Holding vůbec nepostupovala. Stěžovatelka sama je v řetězci společností, mezi nimiž docházelo k přeprodeji zboží, vystupovala nejen jako kupující na konci řetězce, ale prostřednictvím Trímet Prag SK i jako prodávající v prvním článku řetězce na Slovensku (stěžovatelka plně ovládá činnost Trímet Prag SK, za kterou jednají tytéž osoby jako za stěžovatelku, a má též plnou kontrolu nad jejími skladovými zásobami). Stěžovatelka zasílala platby za dodávky na nezveřejněný účet KG Holding. O tuto otázku se začala zajímat až po neformálním upozornění od správce daně, a to i přesto, že takový postup byl v rozporu s její interní směrnicí. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že popsany přístup stěžovatelky rozhodně nelze považovat za předběžnou opatrnost, kterou by od ní bylo, i vzhledem ke všem popsáním nestandardním okolnostem provázejícím daný obchodněprávní vztah, možné požadovat. Svým následným postupem již nemohla dosáhnout toho, že se na ni má hledět jako na subjekt, který neměl a nemohl vědět o své účasti na daňovém podvodu.

[22] Nejvyšší správní soud považuje argumentaci stěžovatelky, která svůj postup srovnává s účinnou lítostí, za zcela nepřipadnou. V první řadě je třeba zdůraznit, že se jedná o institut trestního práva hmotného, které je založeno na zcela odlišných principech než právo daňové, v němž se (vyjma daňových trestů jako je např. penále) aplikace trestněprávních zásad obecně nepřipouští (srov. např. rozsudek ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, body 35 a 36). Nadto by soudy musely analogicky vytvořit pravidla, za nichž by mělo dojít k zániku odpovědnosti za účast na daňovém podvodu. Avšak analogii je možné připustit v případě, že v zákoně existuje mezera, kterou je třeba zaplnit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2006, č. j. 2 As 21/2005 - 72). Takovou mezeru však Nejvyšší správní soud neidentifikoval a neučinila tak ani stěžovatelka. Vytvoření podmínek pro dodatečné zhojení účasti na daňovém

pokračování

podvodu by kromě toho bylo v rozporu se společnou evropskou zásadou, na níž stojí daň z přidané hodnoty (k tomu viz níže recentní judikaturu Soudního dvora EU). První okruh námitek stěžovatelky tudíž není důvodný.

[23] Stejně tak nelze přisvědčit druhému okruhu námitek, podle nichž v daném případě došlo k porušení zásady neutrality, neboť z důvodu dodatečného uhrazení daně na vstupu měly orgány finanční správy stěžovatelčin nárok na odpočet DPH uznat alespoň částečně. Stěžovatelka nijak nezpochybňuje, že přijatá plnění, na základě nichž uplatňuje nárok na odpočet DPH, jsou zasažena podvodem na DPH. Fakticky se však domnívá, že podvod se má omezit pouze na částku chybějící daně, a to i tehdy, když daň na vstupu příslušný subjekt neodvedl dobrovolně, ale správce daně její část dodatečně vymohl. S tím však nelze souhlasit.

[24] Částečné uznání nároku na odpočet DPH z rozsudku č. j. 3 Afs 85/2019 - 44, kterého se stěžovatelka dovolává, nevyplývá, neboť v případě, který třetí senát posuzoval, byla chybějící daň uhrazena celá a navíc bylo možné spojit uhrazenou daň s konkrétním plněním, u kterého daňový subjekt uplatňoval nárok na odpočet DPH. V případě stěžovatelky však stále existuje chybějící daň a její uhrazenou část nelze ztotožnit s konkrétním plněním.

[25] Co je však stěžejní pro otázku odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu (úniku), je zásada zákazu daňových úniků (zákaz uplatňování odpočtu podvodným způsobem) hojně zdůrazňovaná v judikatuře Soudního dvora EU (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky *Axel Kittel a Recolta Recycling* či *Glencore Agriculture Hungary* a v nich citovaná judikatura). V novějším rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, Soudní dvůr EU nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odepřít nárok na odpočet DPH jen v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním. V daném případě byla daňová ztráta nižší než nárokovaný odpočet dokonce již od počátku provedení podvodných transakcí (daň na vstupu byla částečně odvedena, nikoliv pouze dodatečně vymožená jako v nyní souzeném případě). Přesto Soudní dvůr EU zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu (bod 38 a v něm citované rozhodnutí). Vnitrostátní orgány mají povinnost odepřít nárok na odpočet daně na vstupu osobám, které nedodržely povinnost řádné péče a neujistily se, že se přijetím plnění nebudou podílet na daňovém úniku (bod 39). Tohoto cíle by nebylo možné účinně dosáhnout, „pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku, jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku, nebo jej usnadňovat“ (bod 40).

[26] S ohledem na citované závěry Soudního dvora EU kasační soud shrnuje, že nelze připustit (byť jen) částečné uznání nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého daňovým podvodem, a stejně tak nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu „zhojila“ a nárok

na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu. V opačném případě by došlo k popření cílů akcentovaných Soudním dvorem EU, které primárně míří k prevenci účasti na daňových podvodech (naplnění zásady zákazu daňových úniků). Dodatečné přijímání opatření za účelem minimalizace účasti na daňovém úniku výše vymezené cíle nenaplní. V souzené věci však stěžovatelka právě na prevenci zcela rezignovala a teprve po odhalení podvodného řetězce správcem daně začala postupovat tak, aby se vyhnula odepření nároku na odpočet DPH (snažila se minimalizovat hrozící následky svého předchozího jednání). Je jistě žádoucí, aby daňové subjekty se správcem daně spolupracovaly a přispěly k omezení důsledků podvodu na DPH, nicméně důležitější je, aby se především snažily k daňovým únikům nepřispívat. V opačném případě nemohou požívat výhod tohoto systému (zejména odpočtů daně).

[27] Nejvyšší správní soud v této souvislosti upozorňuje také na rozsudek ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 - 49, bod 33, podle něhož výše chybějící daně nemusí odpovídat výši odmítnutého nároku na odpočet. „*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.*“ Lze tedy uzavřít, že podstatné v nynějším sporu je, že v důsledku podvodného jednání obchodního řetězce, jehož se stěžovatelka účastnila, existuje chybějící daň, a proto je třeba odepřít celý odpočet nárokovaný v souvislosti s plněním zasaženým tímto podvodem.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 a 5 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 19. ledna 2023

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu