



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **LAKUM – AP, a. s.**, se sídlem Ostravská 384, Frýdlant, 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 9. 3. 2020, č. j. 9826/20/5300-22441-711776, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 9. 2021, č. j. 25 Af 79/2020-135,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 4114 Kč k rukám jejího zástupce, JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), kterými byla žalobkyni podle § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“) doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období červen až srpen a říjen 2014 a květen, červenec až prosinec 2015. Důvod doměření daně ve všech zdanitelných obdobích spočíval v odepření nárokovaného odpočtu

na DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění (reklamních a propagačních služeb) od dodavatele žalobkyně, společnosti TONDINO SE (dále jen „TONDINO“). Správce daně odepřel žalobkyni uplatněný odpočet na DPH z důvodu zasažení transakcí, jejichž předmětem byla přijatá zdanitelná plnění od společnosti TONDINO, podvodem na DPH; ve zdaňovacím období červen 2014 jej odepřel též z důvodu nesplnění hmotněprávních předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet na DPH.

[2] Krajský soud v Ostravě rozsudkem č. j. 25 Af 79/2020–135 uvedeným v záhlaví (dále jen „napadený rozsudek“) napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud dal zapravdu žalobkyni, že žalovaný nedostatečným způsobem identifikoval chybějící daň u společnosti TONDINO. Podle krajského soudu se žalovaný omezil pouze na to, že daň chybí u dodavatele žalobce, společnosti TONDINO, protože jeho tvrzení týkající se posuzovaných transakcí nebylo možno pro nekontaktnost ověřit, resp. neunesl důkazní břemeno k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet na DPH. Žalovaný však nevysvětlil, jak takto identifikovaná chybějící daň souvisí s „podvodným příběhem“, jak jej naplňuje a jak souvisí s daňovou výhodou, které daňové subjekty zapojené do řetězce měly chtít dosáhnout, tedy s ostatními skutečnostmi, na kterých vystavěl závěr o zasažení transakcí podvodem.

[4] Krajský soud zdůraznil, že není vyloučeno, aby chybějící daní byla daň doměřená daňovému subjektu zapojenému do řetězce z důvodu neprokázání jeho tvrzení nebo nemožnosti tato tvrzení ověřit, zejména týkají-li si tato tvrzení plnění z jiných obchodních případů, kterými mohla být uměle snižována daňová povinnost. Přítomnost tzv. missing tradera, tedy nekontaktního subjektu v řetězci, je judikaturou považována za okolnost svědčící o existenci podvodu. Ne však proto, že u tohoto subjektu je chybějící daň, ale pro nepravděpodobnost, že by u něj existovala reálná možnost vymoci daň nebo ověřit jiné skutečnosti, a to ty, které jinak nebyly zjištěny.

[5] Krajský soud naopak shledal, že žalovaný dostatečně popsal existenci chybějící daně u společností EDECO s. r. o. (dále jen „EDECO“) a EDEMOST s. r. o. (dále jen „EDEMOST“), které se v období červenec až prosinec 2014 a v roce 2015 účastnily řetězce obchodů se zdanitelnými plněními, která měla být zasažena daňovým podvodem, jako přímí dodavatelé společnosti TONDINO (subdodavatelé žalobkyně). Souvislost s daňovým podvodem u těchto společností totiž byla dána v tom, že vysokou daňovou povinnost z posuzovaných transakcí, kterou tyto společnosti přiznaly, si kompenzovaly uplatněním nároku na odpočet z fiktivních plnění od společnosti GARDIAN INVESTMENT s. r. o. (dále jen „GARDIAN“).

[6] Krajský soud žalobkyni přisvědčil také v tvrzení, že na existenci daňového podvodu může mít vliv to, že byla daň společností EDECO následně částečně uhrazena ze zajištění daně. Podle krajského soudu je v takovém případě úkolem daňových orgánů vysvětlit, zda za této situace v uvedených měsících obstojí závěr o existenci podvodu, když porušení daňové neutrality, k jejímuž napravení má vést odepření uplatněného odpočtu pro podvod na DPH, je v důsledku úhrady daňové povinnosti sporné, jinými slovy daň fakticky za některá zdaňovací období v důsledku této úhrady nechybí. V takovém případě totiž

pokračování

neobstojí odepření nároku na odpočet a veškeré další otázky stran podvodu se stávají bezpředmětnými. Daňové orgány však takovou úvahu podle krajského soudu neprovedly, neboť vyšly ze svého mylného předpokladu, že důvod zaplacení doměřené daně nemá na přítomnost chybějící daně vliv. Důvod, pro který byla doměřená daň zaplacená, může podle krajského soudu hrát roli v celém podvodném příběhu; s otázkou, zda v posuzovaných transakcích chybí daň, však nijak nesouvisí.

[7] Konečně se krajský soud neztotožnil s argumentací žalobkyně, že v napadeném rozhodnutí absentuje tvrzení, že by žalobkyně získala neoprávněné daňové zvýhodnění. Krajský soud uvedl, že z napadeného rozhodnutí žalovaného plyne, že konečným příjemcem sporných a podle žalovaného podvodem zasažených obchodních transakcí byla právě žalobkyně, uplatňující nárok na odpočet, přičemž obchodní transakce směřovaly právě k propagaci žalobkyně. Otázka, zda zapojení žalobkyně do podvodného řetězce vede k odepření jejího nároku na odpočet, je již otázkou následnou, protože se týká subjektivní stránky řetězce. Krajský soud však zopakoval, že pro možnost odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu na DPH není judikaturou existence získání konkrétní daňové výhody vyžadována. Krajský soud také proti námitce žalobkyně zopakoval, že institut ručení podle ustálené judikatury nelze v nalézací fázi daňového řízení použít a žalovaný správně nárok na odpočet posuzoval z hlediska, zda žalobkyni lze nárok odepřít z důvodu zasažení transakce podvodem, či nikoliv.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v rozhodném znění (dále jen „s. ř. s.“) a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatel uvádí, že jakkoliv bývá jako základní předpoklad pro konstatování existence podvodu na DPH vnímána tzv. chybějící daň, nelze v praxi k tomuto pojmu přistupovat dogmaticky, toliko jako k dani, která byla některým článkem detekovaného řetězce vyčíslena a správcem daně přesně stanovena, nicméně zůstala neuhrazena. Naopak je nutno narušení daňové neutrality chápat v podstatě coby nekonečnou množinu situací odvislou právě od vynalézavosti organizátorů konkrétního podvodu na DPH a pojem „chybějící daň“ je tak nutno chápat daleko širěji. Pod pojem tzv. chybějící daně lze podle judikatury, kromě situací, kdy nedojde k přiznání či odvedení daně do státního rozpočtu, také podřadit situaci, kdy je daňový subjekt pro správce daně nekontaktní a nelze jím tvrzené či netvrzené údaje ověřit, a kdy tedy daňový subjekt „zmizí ze scény“ ještě dříve, než daňové orgány stihnou jakkoliv zasáhnout.

[10] Stěžovatel uvádí, že společnost TONDINO plnila v řetězci obchodů se spornými zdanitelnými plněními tzv. buffera, tedy článku, jehož úkolem je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi missing traderem a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. Existenci podvodu na DPH přitom nelze redukovat pouze na chybějící daň, Musí k tomu přistoupit ještě další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu ukazují, že k neodvedení daně

nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání. Stěžovatel tyto podezřelé okolnosti v napadeném rozhodnutí dostatečným způsobem popsal. Měly spočívat zejména v účelovém vytvoření řetězce obchodů se sporným zdanitelným plněním a navýšení ceny reklamních služeb v řetězci bez jakéhokoli racionálního vysvětlení (aniž by v řetězci byla jednotlivými články přidávána ke zdanitelnému plnění jakákoliv přidaná hodnota). Krajský soud však tyto podezřelé okolnosti zcela pominul a nijak je nezohlednil.

[11] Podle stěžovatele z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU plyne, že není možné obecně dovozovat, že došlo k rozpadu dodavatelského řetězce, např. v situaci, kdy konkrétní článek řetězce neposkytl správci daně potřebnou součinnost, protože správci daně nezbylo než tomuto konkrétnímu článku doměřit daň pro neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, ač v rámci struktury řetězce (před i po konkrétním článku řetězce) neměl o vlastním uskutečnění zdanitelného plnění pochyby a shromáždil dostatečná zjištění, že se v řetězci jednalo právě o podvod na DPH, avšak v důsledku procesního postupu byl nucen konkrétnímu článku řetězce doměřit daň z důvodu neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění.

[12] Stěžovatel dále poukazuje na skutkově obdobnou věc, ve které krajský soud posuzoval přijatá zdanitelná plnění žalobkyně od jiných dodavatelů. V ní soud aproboval obdobnou argumentaci ohledně chybějící daně, jakou shledal v nyní projednávané věci nedostatečnou.

[13] Stěžovatel dále k závěrům krajského soudu o vlivu dodatečné úhrady části chybějící daně u společnosti EDECO na tvrzení o existenci daňového podvodu uvádí, že smyslem a účelem nepřiznání nároku na odpočet daně u konkrétního daňového subjektu z důvodu jeho účasti na podvodu na DPH, o níž alespoň vědět měl a mohl, není a ani nemůže být získání finančních prostředků pro státní rozpočet, které chybějí v důsledku toho, že jiným článkem řetězce daň nebyla odvedena. Smyslem a účelem nepřiznání nároku na odpočet daně z tohoto důvodu je naopak samotná ochrana systému DPH, neboť riziko nepřiznání nároku na odpočet daně má jednak daňovým subjektům zabránit v účasti na podvodu na DPH, jednak má chránit ty daňové subjekty, které DPH řádně odvádějí. Nadto u společnosti EDECO byla ze zajišťovacích příkazů uhrazena pouze zhruba polovina doměřené daně.

[14] Stěžovatel dále odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž pozdější účelové uhrazení chybějící daně během nalézacího řízení nemůže vést automaticky k „zahazení“ dříve (tj. ke dni spáchání daňového podvodu) řádně identifikované chybějící daně. Závěr krajského soudu je tak nesprávný. Stejně tak je nesprávný závěr krajského soudu, že se žalovaný vlivem uhrazení části daně společností EDECO ze zajištění nezabýval. Žalovaný se této otázce explicitně věnoval a uvedl, i s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, že toto uhrazení nemá vliv na závěr o existenci daňového podvodu.

[15] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že nejprve je nutné nalézt chybějící daň a teprve poté je možno posoudit, zda tato daň chybí v důsledku spáchání podvodu na DPH. Mezi oběma podmínkami nelze libovolně zaměňovat, jak to činí žalovaný.

pokračování

[16] Není pravda, že krajský soud opomenul zjištěné nestandardní okolnosti posuzovaných obchodů. Krajský soud žalovanému vytkl, že identifikovanou údajně chybějící daň nezasadil do kontextu podvodu na DPH, když se nezabýval souvislostí doměřené neuhrazené daně s podvodným jednáním, resp. se snahou kohokoliv získat neoprávněné daňové zvýhodnění, která je nezbytným definičním znakem podvodu na DPH. Stěžovatel ani v odůvodnění napadeného rozhodnutí, ani v kasační stížnosti nevysvětluje, jak má z údajných nestandardností týkajících se obchodů mezi žalobkyní a dodavatelem plynout souvislost doměřené daně s neoprávněným daňovým zvýhodněním. Podle žalobkyně se stěžovatel se v kasační stížnosti dovolává toho, že krajským soudem opomenuté nestandardnosti posuzovaných obchodů svědčí, že identifikovaná chybějící daň je důsledkem podvodu, ačkoliv krajský soud směřoval své výtky ve vztahu k nedostatečným závěrům žalovaného o tom, zda vůbec v řetězci fakticky chybí daň. Argumentace žalovaného se tak míjí s právním posouzením krajského soudu.

[17] Žalobkyně dále uvádí, že nutnost posoudit vliv pozdějšího zaplacení DPH na závěry o existenci podvodu na DPH vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně nepopírá, že v rozsudku ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 157/2020–61, dospěl Nejvyšší správní soud k opačným závěrům, učinil tak však, aniž by se obrátil na rozšířený senát. Pokud tento judikaturní spor nebyl vyřešen, nelze krajskému soudu přičítat k tíži, že se řídil právním názorem, který je Nejvyšším správním soudem částečně zastáván.

[18] V replice k vyjádření žalobkyně stěžovatel v podstatě opakuje svou argumentaci, vyjádřenou již v prvním doplnění kasační stížnosti.

[19] V druhém doplnění kasační stížnosti se stěžovatel věnuje srovnání nyní projednávané věci s věcí, v níž Nejvyšší správní soud rozhodoval rozsudkem ze dne 19. 5. 2022, č. j. 9 Afs 179/2021-53, o obdobných skutečnostech u společnosti personálně propojené s žalobkyní, LAKUM - KTL a. s. Stěžovatel poukazuje na skutkové odlišnosti obou projednávaných věcí a na to, že závěry Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku není možné bez dalšího vztáhnout na nyní projednávanou věc.

[20] V dalším, v pořadí třetím doplnění kasační stížnosti stěžovatel dále rozvíjí svůj již vyjádřený názor, že každou transakci v řetězci je potřeba posuzovat nezávisle na sobě. Není tak správná argumentace krajského soudu, že na existenci chybějící daně má vliv skutečnost, že společnosti TONDINO byla doměřena daň pro nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Také doplňuje odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které není pro identifikaci podvodného řetězce rozhodné, zda v průběhu řízení došlo k částečnému uhrazení chybějící daně ze zajištění.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[22] Kasační stížnost není důvodná (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[23] Nejvyšší správní soud v první řadě považuje za vhodné uvést, že krajský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného proto, že nedostatečně zdůvodnil tvrzení o existenci chybějící daně u dodavatele žalobkyně, společnosti TONDINO, resp. že nedostatečně propojil daň doměřenou tomuto dodavateli pro neprokázání splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH s „podvodným příběhem“ v řetězci se sporným zdanitelným plněním. Dalším důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí byla skutečnost, že u subdodavatele žalobkyně, společnosti EDECO, sice žalovaný identifikoval chybějící daň správně, ale nezohlednil skutečnost, že část této identifikované daně byla v průběhu daňového řízení uhrazena ze zajištění. Krajský soud se tak vůbec nezabýval splněním dalších podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH (tzv. vědomostního testu), zejména tím, zda žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla, že se účastní podvodu na DPH, a zda žalobkyně přijala veškerá opatření, která po ní lze požadovat, aby své účasti na podvodu na DPH předešla.

[24] Problematika daňových podvodů je velmi úzce spojena s mechanismem fungování DPH, založeným na principu neutrality daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na účel nebo výsledky těchto činností za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH. Samotný pojem podvodu na DPH není ve vnitrostátní ani evropské právní úpravě jednoznačně definován. Jeho vymezení je tak důsledkem krystalizace právních závěrů Soudního dvora EU (dříve ESD), reagujícího ve své judikatuře na situace, v nichž se ekonomické subjekty pokoušely (a pokoušejí) o zneužití systému DPH k získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Judikatura Soudního dvora EU však nevymezuje pojem „chybějící daň“. Ten je užíván v českém právním prostředí soudy a daňovými orgány v případech, kdy je předmětem sporu účast daňových subjektů na podvodu na DPH. Judikatura Soudního dvora EU pracuje s pojmy daňový podvod (tax fraud) nebo daňový únik (tax evasion).

[25] Stěžovatel pojem „chybějící daň“ vykládá jiným způsobem, než jak k použití tohoto pojmu přistoupil krajský soud. Stěžovatel za chybějící daň považuje jakoukoliv situaci, kdy nedojde ke splnění povinnosti daňového subjektu přiznat a zaplatit DPH anebo kdy není možné ověřit, že daňový subjekt splnil povinnost pravdivě přiznat a zaplatit DPH. To však dle stěžovatele nemusí nutně znamenat, že daň chybí v důsledku podvodu na DPH. Teprve až když k chybějící dani přistoupí podezřelé objektivní okolnosti, které spolehlivě poukazují na nestandardní průběh obchodních transakcí v řetězci, je možno dovozovat, že daň chybí v důsledku podvodu na DPH. Podle stěžovatele je proto zcela nepodstatné, že u společnosti TONDINO došlo k doměření daně v důsledku neprokázání splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet podle § 72 zákona o DPH – chybějící daň u tohoto subjektu vznikla doměření daně a stěžovatel následně tuto chybějící daň propojil s objektivními okolnostmi, ze kterých lze usuzovat na existenci podvodu na DPH. Tento výklad přitom má oporu v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. stěžovatelem citovaný rozsudek ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33).

[26] Naproti tomu hodnocení pojmu „chybějící daň“ krajským soudem vychází z judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které samotná skutečnost, že nedojde ke splnění povinnosti daňového subjektu přiznat a zaplatit DPH nebo není možné ověřit, že

pokračování

daňový subjekt splnil povinnost pravdivě přiznat a zaplatit DPH, nemůže být dostatečná pro závěr o existenci chybějící daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017–60, ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018–43, ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020–29, ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020–49, či ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019–44). Závěry vyplývající z této judikatury lze shrnout tak, že za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoli doměření daně, resp. jakékoli její neuhrazení. Za rozhodující je potřeba považovat to, zda byl důvod nesplnění daňových povinností daňovým subjektem dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Jinými slovy, aby bylo možné identifikovat v řetězci chybějící daň, je postup stěžovatele, popsáný v předchozím odstavci, pouze prvním krokem k možnosti konstatovat chybějící daň ve smyslu, v jakém tento pojem vymezila judikatura Nejvyššího správního soudu – tedy ve smyslu nesplnění daňových povinností s cílem získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Je pravda, že rozsudky č. j. 7 Afs 18/2020–29 v bodě [22] a č. j. 3 Afs 85/2019–44 v bodě [19] byl skutečně pojem „chybějící daň“ ztotožněn s významem, jaký mu připisuje žalovaný, z celkového kontextu těchto rozsudků je však zjevné, že obsah tohoto pojmu je vykládán v souladu se zbytkem judikatury citovaným v tomto bodě.

[27] V odůvodnění napadeného rozsudku tak stěžovateli ve skutečnosti není vytýkáno, že chybějící daň identifikoval jako důsledek doměření DPH společnosti TONDINO kvůli neprokázání vzniku nároku na odpočet DPH. Taková skutečnost může být zcela jistě ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu základem pro identifikaci chybějící daně. Stěžovatel se však spokojil se skutečností, že byla společnosti TONDINO daň doměřena, a v napadeném rozhodnutí nijak neidentifikoval, jak tato doměřená daň měla představovat neoprávněné daňové zvýhodnění. Podle Nejvyššího správního soudu je přitom nepodstatné, zda stěžovatel v daňovém řízení postupuje způsobem, který sám zvolil, tedy že pracuje s čistě obecným a doslovným významem pojmu „chybějící daň“ jakožto situace, kdy daňový subjekt nesplní svou daňovou povinnost, a následně toto nesplnění propojí s okolnostmi daňového podvodu tak, aby bylo zjevné, že důsledkem nesplnění daňové povinnosti mělo být získání neoprávněného daňového zvýhodnění, anebo zda s pojmem „chybějící daň“ pracuje způsobem uvedeným v předchozím bodě tohoto rozsudku, který pojem „chybějící daň“ v podstatě ztotožňuje s pojmem „daňový podvod“ či „daňový únik“ ve smyslu judikatury Soudního dvora EU. Podstatné však je, aby z obsahu rozhodnutí daňových orgánů jasně vyplývalo, že jsou splněny předpoklady pro učinění závěru o existenci daňového podvodu (nesplnění daňové povinnosti za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění).

[28] Úvahy stěžovatele o roli společnosti TONDINO v podvodném řetězci však v napadeném rozhodnutí absentují. Jediný závěr stěžovatele vztahující se k roli této společnosti v podvodném řetězci je obsažen v bodě [81] napadeného rozhodnutí, v němž se uvádí, že pouze přeprodávala sporná zdanitelná plnění bez jakékoliv přidané hodnoty. Veškeré další zmínky o této společnosti v napadeném rozhodnutí stěžovatele, v nichž měl dle obsahu kasační stížnosti žalovaný popisovat podezřelé okolnosti, jimiž odůvodňoval existenci chybějící daně u společnosti TONDINO (viz jím zmiňované body [87], [95], [97], [104], [105] a [110]), pak vždy shodně uvádí pouze to, že žalobkyně společnosti TONDINO uhradila za reklamní služby cenu nepoměrně vyšší, než jaká byla hodnota těchto služeb. To však o způsobu, jakým měla společnost TONDINO nesplnit své daňové

povinnosti za účelem získání daňového zvýhodnění, nic nevypovídá. Ostatně podle popisu skutkového stavu stěžovatelem mělo k navýšení ceny za reklamní služby dojít mezi subdodavatelem žalobkyně (EDEMOST, EDECO) a společností TONDINO. Naopak z popisu skutkového stavu nevyplývá, že by nestandardním způsobem manipulovala s cenou reklamních služeb společnost TONDINO. Není proto pravda, že by se krajský soud nevypořádal s objektivními okolnostmi, jež měl stěžovatel uvést na podporu tvrzení o existenci chybějící daně u společnosti TONDINO – ty se k povaze daně doměřené této společnosti nevztahují.

[29] Popis rolí, které stěžovatel připisuje společnosti TONDINO, jak je obsažen v kasační stížnosti a jejích doplněních, přitom v napadeném rozhodnutí uvedený není. Stěžovatel pouze v části shrnující právní základ případu obecně vymezuje role, které se v podvodném řetězci mohou vyskytovat (buffer, missing trader). V samotné aplikaci právního základu na skutkový stav však o roli společnosti TONDINO není žádná zmínka.

[30] Sám stěžovatel možná nemá o roli společnosti TONDINO v podvodném řetězci jasno. V prvním doplnění kasační stížnosti a v replice k vyjádření žalobkyně totiž společnost TONDINO označuje za typického buffera, zatímco v druhém vyjádření ke kasační stížnosti označuje společnost TONDINO za missing tradera. Jak sám stěžovatel v napadeném rozhodnutí uvádí, tzv. buffer vystupuje v obchodních transakcích jako článek, který působí zdánlivě dojmem zcela fungujícího subjektu, nakupující a prodávající výrobky či služby, a který je do řetězce přidán za účelem zakrytí jeho podvodné povahy (European Commission, Directorate General for Taxation and Customs Union, (2018). *The concept of tax gaps: report III: MTIC fraud gap estimation methodologies*, Publications Office. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/418684>). Bylo by proto v rozporu s touto koncepcí, pokud by na jedné straně stěžovatel tvrdil, že společnost TONDINO plnila v řetězci roli buffera, jehož úkolem bylo vystupovat jako „spořádaný obchodník a daňový subjekt“, na druhé straně však tvrdil, že tato společnost neodvedla daň, přičemž cílem tohoto neodvedení bylo získání neoprávněné daňové výhody (což je spojeno s rolí tzv. missing tradera).

[31] Stěžovatel tedy může roli společnosti TONDINO vidět zejména následujícími způsoby: Jednak může vycházet ze závěrů krajského soudu, podle nichž dostatečně identifikoval chybějící daň u společností EDECO a EDEMOST, a tedy dostatečně popsal role těchto společností v obchodním řetězci jako role missing traderů. Následně bude vycházet z toho, že společnost TONDINO má taktéž v podvodném řetězci svou roli, kterou dostatečně popíše v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Ta by však nejspíše nespočívala v neodvedení DPH za účelem neoprávněného získání daňové výhody. Druhou možností je pak trvat na závěru, že u společnosti TONDINO identifikoval chybějící daň, potom však musí dostatečně dát do souvislosti doměřenou a nezaplacenou daň u společnosti TONDINO se skutkovými okolnostmi, v nichž stěžovatel spatřuje úmysl získat nesplněním daňových povinností neoprávněné daňové zvýhodnění. Taková souvislost totiž v odůvodnění napadeného rozhodnutí skutečně absentuje.

[32] Je přitom potřeba zopakovat, že jestliže došlo k navýšení ceny v řetězci mezi společností TONDINO a subdodavatelem EDECO nebo EDEMOST, pak tato skutečnost sama o sobě příliš o povaze doměřené daně u společnosti TONDINO nevypovídá. Pokud totiž ta nakupovala reklamní služby již za (dle tvrzení stěžovatele) nepřiměřeně vysokou

pokračování

cenu a tyto služby následně bez přidané hodnoty, ale také tedy bez podstatného navýšení ceny přeprodala žalobkyni, pak lze předpokládat, že výsledná daňová povinnost společnosti TONDINO z přijatých a následně přeprodaných reklamních služeb bude relativně malá. Této společnosti totiž na jedné straně vznikla vysoká daňová povinnost na výstupu, která by však za normálních okolností byla snížena o vysokou DPH zaplacenou ve vztahu ke společnostem EDECO nebo EDEMOST na vstupu. Jinými slovy, neprokázáním splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH a následnou nekontaktností se společnost TONDINO dostala spíše do nepříznivé pozice, neboť namísto relativně nízké daňové povinnosti při řádném uplatnění odpočtu na DPH jí byla doměřena vysoká daňová povinnost, neboť si odpočet na DPH úspěšně neuplatnila. Samotné navýšení ceny u subdodavatelů stěžovatelky tak nepředstavuje dostatečné propojení DPH, jež byla doměřena společnosti TONDINO, se skutkovými okolnostmi, v nichž měl podle stěžovatele daňový podvod spočívat. Zároveň pokud by chtěl stěžovatel tvrdit, že rolí společnosti TONDINO bylo v řetězci působit jako regulérní subjekt, jehož úkolem je vytvořit dojem legality celého obchodního řetězce, pak tvrzení o úmyslu této společnosti „zmizet ze scény“ bez splnění svých daňových povinností za účelem vylákání neoprávněné daňové výhody je s prvním uvedeným ve vzájemném rozporu.

[33] Nejvyšší správní soud však považuje za nezbytné korigovat právní závěry krajského soudu vztahující se k údajnému nezohlednění skutečnosti, že u společnosti EDECO byla ze zajišťovacích příkazů uhrazena zhruba polovina daňové povinnosti původně nesplněné touto společností. Lze souhlasit se žalobkyní, že ve své dřívější judikatuře Nejvyšší správní soud akceptoval nezbytnost zohlednit v průběhu daňové kontroly skutečnost, že u některé ze společností, u nichž byla v řetězci identifikována chybějící daň, byla tato daň následně uhrazena (viz např. žalobkyní citovaný rozsudek ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019–44). Je také pravda, že v rozsudku ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 157/2020–61, Nejvyšší správní soud vyslovil odlišný právní názor, že jsou-li objektivní okolnosti o existenci podvodu ze strany daňových orgánů prokázány a daňový subjekt své důkazní břemeno ohledně přijetí kontrolních mechanismů neunesl, je namíste nárok na odpočet odepřít bez ohledu na to, zda u společnosti, která daň neodvedla, byly vydány zajišťovací příkazy, prostřednictvím kterých byla neodvedená daň uhrazena.

[34] Tento rozpor byl však již vyřešen rozhodovací činností Soudního dvora EU, který je povolán k závaznému výkladu práva EU. V rozsudku ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, Soudní dvůr EU uvedl, že 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). S ohledem na závěry citovaného rozsudku Soudního dvora EU je tak potřeba dospět k závěru, že dřívější judikatura Nejvyššího správního soudu byla překonána v tomto ohledu závaznou judikaturou Soudního dvora EU, podle níž nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu „zhojila“ a nárok na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě

daně na vstupu (k tomu srov. např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021–42). Nejvyšší správní soud tak neshledal důvod pro předložení předmětné otázky rozšířenému senátu, neboť judikатурní rozpor je vyřešen.

[35] Zároveň je potřeba ve světle uvedeného posunu v judikatuře považovat názor krajského soudu, podle něhož žalovaný měl povinnost zohlednit částečnou úhradu chybějící daně u společnosti EDECO ze zajištění, za nesprávný. Nejvyšší správní soud však neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku, neboť se s ním ztotožnil v otázce nedostatečné identifikace chybějící daně u společnosti TONDINO, z důvodu čehož shledal správným zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného krajským soudem.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám v rozhodných ohledech nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost žalovaného proto zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. V dalším řízení je stěžovatel vázán právním názorem krajského soudu korigovaným nynějším rozsudkem Nejvyššího správního soudu.

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšná žalobkyně má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Ty jsou tvořeny v první řadě odměnou zástupce za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu. Za tento úkon náleží zástupci žalobkyně odměna ve výši 3100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu. Dále zástupci žalobkyně náleží náhrada hotových výdajů (režijní paušál ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží odměna a náhrada hotových výdajů ve výši 3400 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 714 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Stěžovateli proto soud uložil povinnost uhradit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4114 Kč, a to k rukám jejího zástupce ve lhůtě stanovené ve výroku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. března 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu