



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Kamody s. r. o.**, se sídlem Sokolská 217, Ústí nad Orlicí, zastoupená JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 10. 11. 2021, č. j. 52 Af 41/2020 – 153,

t a k t o :

- I. Návrh na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie **se zamítá.**
- II. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 10. 11. 2021, č. j. 52 Af 41/2020 – 153, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 4. 2020, č. j. 14076/20/5300-21442-809464, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil 14 (v tomto rozhodnutí blíže vymezených) platebních výměrů ze dne 22. 5. 2018 vydaných Finančním úřadem pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“). Těmito platebními výměry byla žalobkyni podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“), a § 143 a § 147 daňového řádu stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2014

až březen 2015 v celkové výši 9 118 459 Kč, respektive nadměrný daňový odpočet za zdaňovací období duben 2015 a květen 2015 v celkové výši 834 440 Kč.

[2] Žalobkyně se v příslušných zdaňovacích obdobích zabývala nákupem a prodejem zboží prostřednictvím e-shopů na českém trhu a dále (mimo jiné) v Rakousku, Německu a na Slovensku. Správce daně provedl u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období, v níž ověřoval nárok na uplatněný odpočet daně. Žalobkyně v řádných souhrnných hlášeníh vykazala dodání zboží společnosti Baumarkteu Internethandel GmbH, se sídlem ve Vídni (dále jen „*společnost Baumarkteu*“), jejímž prostřednictvím obchodovala v Rakousku a Německu, a společnosti TIMEX-K, s. r. o., se sídlem v Bratislavě (dále jen „*společnost TIMEX-K*“), jejímž prostřednictvím obchodovala na Slovensku. Nárok na osvobození od daně z dodání zboží těmto společnostem správce daně odmítl, neboť se podle něj žalobkyně účastnila daňového podvodu. Správce daně mimo jiné konstatoval chybějící daň v Německu a na Slovensku.

[3] Žalovaný ve svém rozhodnutí daňový podvod vymezil tak, že jednatel a jediný společník žalobkyně Roman Kamody vytvořil řetězce společností skládající se vždy ze žalobkyně a ovládané společnosti v jiném členském státě – tedy ze žalobkyně a společnosti Baumarkteu v Rakousku, respektive ze žalobkyně a společnosti TIMEX-K na Slovensku. Žalobkyně prodávala zboží spotřebitelům v jiném členském státu prostřednictvím těchto dvou společností s úmyslem zboží na výstupu nezdanit a profitovat tak z neodvedené daně. U tohoto zboží, zakoupeného od tuzemských plátců daně, žalobkyně uplatnila osvobození za dodání do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH, a zároveň uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu dle § 72 zákona o DPH.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „*krajský soud*“), který rozsudkem ze dne 10. 11. 2021, č. j. 52 Af 41/2020 – 153, toto rozhodnutí zrušil, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Žalobní námitky směřovaly především proti zjištění o existenci daňového podvodu. Dále žalobkyně tvrdila, že daňové orgány neprokázaly existenci chybějící daně ve smyslu příslušné judikatury. Konkrétně poukazovala na to, že společnost Baumarkteu splnila svoji daňovou povinnost v Německu z více než 76 % a zbylou částku měla v úmyslu uhradit později.

[6] Krajský soud námitku ohledně absence daňového podvodu shledal nedůvodnou, přisvědčil však námitce, že zde není „chybějící daň“ ve vztahu ke společnosti Baumarkteu. Obsáhle citoval judikaturu Nejvyššího správního soudu a uvedl, že nárok na odpočet daně nemá být „potrestáním“ daňového subjektu (žalobkyně), ale pouze reparací újmy z narušení neutrality daně. Daňovému subjektu nelze upřít nárok na odpočet daně, jestliže je chybějící daň uhrazena dříve, než je správními orgány vydáno rozhodnutí o stanovení daně. Krajský soud nepřisvědčil ani názoru žalovaného o nemožnosti přiznat odpočet daně s ohledem na údajné nedobrovolné splnění daňové povinnosti, resp. její splnění pod tíhou hrozícího trestního postihu.

pokračování

[7] Postup společnosti Baumarkteu krajský soud odlišil od společnosti TIMEX-K. Žalobkyně totiž v případě daňových nedoplatků této společnosti na Slovensku pouze tvrdila, že i tato společnost má v plánu své daňové nedoplatky v budoucnu zaplatit a navrhla plnění ve splátkách příslušnému správci daně. Z toho je dle krajského soudu zřejmé, že tato společnost daňové nedoplatky na Slovensku neplatí. Snaha o úhradu dluhů nemá vliv na správnost závěru daňových orgánů o chybějící dani na Slovensku v případě společnosti TIMEX-K.

[8] Co se týče existence daňového podvodu, krajský soud se se závěry daňových orgánů ztotožnil. Za stěžejní okolnost označil to, že spřízněné společnosti v zahraničí neplnily daňové povinnosti. Proti závěru o existenci daňového podvodu stěžovatelka v žalobě namítala, že se jedná pouze o pochybení externího účetního poradce P. G., jenž opomněl podávat příslušná daňová přiznání. Krajský soud k tomu uvedl, že jednání externího účetního poradce se přímo přičítají žalobkyni. Navíc nesplnění daňových povinností nebylo způsobeno výlučně pochybením tohoto poradce. Nelze bez dalšího uvěřit jednání a jedinému společníku žalobkyně, že se nezajímal o své zahraniční společnosti a neměl přehled o peněžních tocích, pokud neodvedená daň významně ovlivňovala *cash flow* těchto společností.

[9] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podává proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Nesouhlasí s tím, že na věc dopadá judikatura užitá krajským soudem. Konkrétně považuje za nepřiléhavé použití závěrů rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, ve věci AUTODOPRAVA K & K, s. r. o. (dále jen „rozsudek NSS ve věci Autodoprava“), a ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44, ve věci Fast Money s. r. o. (dále jen „rozsudek NSS ve věci Fast Money“).

[11] Stěžovatel poukazuje na to, že v rozsudku NSS ve věci Fast Money byl skutkový základ odlišný, protože v judikované věci byla chybějící daň již plně uhrazena v době vydání rozhodnutí žalovaného. Naopak v nyní posuzované věci žalobkyně chybějící daň v plné výši neuhradila, neboť v rozhodné době bylo uhrazeno jen 76 % dlužné daně v Německu. Krajský soud pochybil, pokud tuto okolnost nezohlednil. I přes zaplacení části nedoplatků společnosti Baumarkteu zůstala zbývající část daňových povinností této společnosti neuhradena a nadále v řetězci existovala „chybějící daň“ jako znak daňového podvodu.

[12] Podle stěžovatele je i rozsudek NSS ve věci Autodoprava nepřiléhavý, neboť v této věci daňové orgány dostatečně nezjistily okolnosti nasvědčující existenci daňového podvodu. Stěžovatel má za to, že naopak v nyní projednávané věci daňové orgány nestandardní okolnosti zjistily, a ani krajský soud o existenci daňového podvodu neměl pochybnosti. Proto závěry rozsudku NSS ve věci Autodoprava nelze na nynější případ užít a krajský soud pochybil, pokud dospěl k opačnému závěru.

[13] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu o neexistenci chybějící daně, a to ze stejných důvodů, pro něž odmítá užití závěrů rozsudku NSS ve věci Fast Money – tj. protože chybějící daň byla v Německu uhrazena pouze ve výši 76 %. Podle stěžovatele

se jedná o situaci podobnou jako u společnosti TIMEX-K (tj. na Slovensku), přičemž krajský soud ve vztahu k této společnosti chybějící daň shledal. Stěžovatel podotýká, že mu není zřejmé, proč jej krajský soud zavázal, aby v dalším řízení „zjistil a postavil najisto, zda a jakou měrou **předmětné zahraniční společnosti ovládané jednatelem žalobkyně splnily své daňové povinnosti vůči finanční správě (zejména spol. Baumarkteu v Německu)**“ (důraz přidal stěžovatel). Tento závěr krajského soudu je nepřezkoumatelný.

[14] Stěžovatel poukazuje na to, že daňové orgány musejí postavit najisto, že v systému chybí daň, avšak – jak plyne z jím citované judikatury kasačního soudu – nejsou povinny vyčíslit výši chybějící daně „na korunu přesně“. K chybějící dani nelze přistupovat dogmaticky. Krajský soud nesprávně založil napadený rozsudek na restriktivním vnímání pojmu „chybějící daň“ coby pouhé dlužné částky, resp. na tom, zda se nakonec (až po odhalení podvodného jednání) povedlo „chybějící daň“ vybrat či nikoliv. Stěžovatel s tím nesouhlasí; význam „chybějící daně“ nelze absolutizovat, aby bylo možno dospět k závěru o „zahlázení“ narušení daňové neutrality jen na základě pozdějšího účelového podání daňových tvrzení a částečné úhrady daňového nedoplatku.

[15] Stěžovatel též poukazuje na judikaturu kasačního soudu, podle níž zaplacení daně v souvislosti s vyšetřováním policie neznamená, že k daňové ztrátě a daňovému podvodu nedošlo. Podle stěžovatele společnost Baumarkteu daň dodatečně uhradila pozdě, účelově a nedobrovolně, což k nemůže vést k „zahlázení“ daňového podvodu.

[16] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že jeho výklad právní úpravy je sice jasný, nicméně „alternativně“ navrhuje, aby Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „SDEU“) předběžnou otázku k výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), ve znění:

„Musí být čl. 167 a 168 písm. a) směrnice vykládány v tom smyslu, že brání takovému uplatňování vnitrostátního práva, dle něhož je třeba odeprít nárok na odpočet DPH na vstupu v případě, že bylo prokázáno, že v rámci předcházejícího plnění byl spáchán daňový únik a osobě povinné k dani tato skutečnost byla či musela být známa, avšak v příčinné souvislosti s tímto zjištěním, a poté, co byla jeho účast na daňovém úniku prokázána, došlo k účelové dodatečné úhradě dlužné daně touto osobou nárokuující si odpočet DPH, popř. jinou osobou, která se účastnila podvodného jednání?“

[17] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti rozsáhle argumentuje, proč podle ní stěžovatel neprokázal existenci podvodu na DPH. Zahraniční společnosti Baumarkteu a TIMEX-K založila, aby se přiblížila zákazníkům na trzích v Rakousku a Německu, resp. na Slovensku. Nárok na odpočet daně v České republice uplatnila až poté, kdy ji německý správce daně upozornil na chybný postup při danění dodávek zboží německým zákazníkům. Současně začaly zahraniční společnosti jednat s příslušnými zahraničními správci daně o úhradě dlužné daně. Důvodem neodvedení daně bylo výlučně profesní selhání externího účetního poradce, které se žalobkyně po jeho zjištění snažila napravit a dlužnou daň uhradit. Obchodní model žalobkyně je pro daňové podvody nepoužitelný. Byl naopak určen k zajištění konkurenceschopnosti na zahraničních trzích, společnosti byly kontaktní, společník žalobkyně Roman Kamody v nich osobně figuroval a vlastnická struktura byla

pokračování

snadno zjiřitelná. Nešlo tedy o mnohočetné netransparentní řetězce se zastřenou vlastnickou strukturou, jak je v daňových podvodech obvyklé. Není zde ani *missing trader*, neboť zahraniční společnosti daňový dluh buď uhradily, nebo o jeho uhrazení usilují, spolupracují se zahraničními daňovými orgány, které v jejich jednání podvod nespatřují.

[18] Žalobkyně se též dovolává rozsudků NSS ve věcech Fast Money a Autodoprava, z nichž obsáhle cituje. Daň, která jí byla doměřena, považuje žalobkyně za faktickou sankci na základě presumpce viny. Krajský soud v napadeném rozsudku postupoval správně, pokud rozhodl v souladu s touto judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[19] Závěrem žalobkyně nesouhlasí s návrhem stěžovatele na předložení předběžné otázky SDEU, neboť všechny relevantní právní otázky, včetně otázky chybějící daně, již judikatura vyřešila. Navíc stěžovatelem formulovaná otázka je zavádějící, protože naznačuje existenci důkazně podložených zjištění o účelovosti postupu žalobkyně, což ona popírá.

[20] Stěžovatel v replice na vyjádření žalobkyně odmítá, že by doměření daně bylo sankcí, neboť existence daňového podvodu žalobkyně byla osvědčena. Trvá na tom, že chybějící daň byla v posuzované věci dána; žalobkyně uhradila daň v Německu jen částečně. Ani dodatečná úhrada daně nemůže mít vliv na posouzení její účasti na daňovém podvodu, protože daň neuhradila dobrovolně, ale až v situaci, kdy jejímu společníkovi hrozil trestní postih.

[21] Žalobkyně na výše uvedené reagovala obsáhlým podáním, kde jednak poukazuje na judikaturu SDEU, podle níž má být odepření nároku na odpočet daně výjimečné a musí být objektivně prokázáno, že došlo k uplatnění nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid*). Dále podrobně rozebírá jednotlivé okolnosti spáchání údajného daňového podvodu a předkládá vlastní vylíčení rozhodných skutkových okolností, v zásadě shodně se svým původním vyjádřením, se závěrem, že k daňovému podvodu nedošlo.

[22] Stěžovatel v dalších třech podáních poukazuje na konkrétní listiny od německých daňových orgánů, které podle něj dokládají, že pan Kamody přikročil k uhrazení daně v Německu až následkem hrozícího trestního postihu; upozorňuje Nejvyšší správní soud na novější judikaturu SDEU (rozsudek ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21, *Finanzamt M* – dále jen „rozsudek SDEU ve věci *Finanzamt M*“) a rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021 - 42, č. 4447/2023 Sb. NSS, ve věci Trímet Prag s. r. o. (dále jen „rozsudek NSS ve věci *Trímet*“); a dále na rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021 – 69. Stěžovatel v nyní projednávané věci postupoval i v souladu s touto novější judikaturou.

[23] Žalobkyně dalším podáním předložila listinu, vydanou Finančním úřadem Mnichov dne 31. 8. 2022, která podle ní dokládá, že proti Romanovi Kamodymu nebylo vedeno trestní řízení, ale řízení dle německého daňového řádu. Toto řízení bylo zastaveno, protože dlužná daň a její příslušenství byly zaplacený.

[24] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a za stěžovatele jedná pověřená osoba s příslušným vysokoškolským vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[25] Kasační stížnost je důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatele. Vlastní přezkum rozsudku je možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí.

[27] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že krajský soud shledal nedostatek chybějící daně ve vztahu ke společnosti Baumarkteu, avšak v závazném právním názoru uložil stěžovateli, aby „zjistil a postavil najisto, zda a jakou měrou **předmětné zabraniční společnosti** ovládané jednatelem žalobkyně splnily své daňové povinnosti vůči finanční správě (zejména spol. Baumarkteu v Německu).“

[28] Nejvyšší správní soud připouští, že uvedená formulace není vhodná. Z kontextu napadeného rozsudku však nepochybně plyne, že – ačkoli krajský soud při vyjádření závazného právního názoru mylně užil množného čísla („zabraniční společnosti“) – měl stále na mysli pouze společnost jednu, a to pouze společnost Baumarkteu. Uvedený závazný právní názor však v každém případě nyní postrádá relevanci vzhledem ke zrušení napadeného rozsudku (výrok II. tohoto rozsudku).

[29] V ostatním krajský soud řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací, včetně konzistentních závěrů ohledně absence chybějící daně výlučně u společnosti Baumarkteu. O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních důvodů, ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatel s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti, přičemž svoji argumentaci v různých formách dále rozvádí ve svých následných podáních kasačnímu soudu, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku fakticky nebylo možné.

[30] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[31] Co se týče právního posouzení věci [kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že ve věci je nesporné, že společnost Baumarkteu, ovládaná žalobkyní, ke dni vydání rozhodnutí stěžovatele neuhradila dlužnou daň v Německu, respektive ji uhradila jen zhruba ze 76 %. Je též nesporné, že tato společnost, stejně jako slovenská dceřiná společnost žalobkyně TIMEX-K, neplnila své

pokračování

daňové povinnosti. Sporné mezi účastníky řízení naopak je, zda došlo k daňovému podvodu a zda byl splněn jeden z jeho klíčových znaků, tzv. chybějící daň.

[32] Nejvyšší správní soud předně považuje za vhodné vyjádřit se k dílčímu argumentu stěžovatele, že kvůli vázanosti kasačními námitkami (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) se již nemůže zabývat otázkou, zda došlo k daňovému podvodu, a musí se naopak omezit na zkoumání jediného aspektu – tedy otázky, zda zde byla či nebyla chybějící daň. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že chybějící daň je pouze jedním ze znaků daňového podvodu. Existence tohoto znaku je často nutně spjata s dalším jednáním osob, které se na daňovém podvodu podílely, a tento znak tedy nelze posuzovat izolovaně od dalších souvislostí věci. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčuje tomuto argumentu stěžovatele a vyjádří se v nezbytné míře i k dalším souvislostem nyní zkoumané otázky (viz odstavce [43] až [46] níže).

[33] Jádrem sporu v nyní projednávané věci je, zda byl splněn jeden ze znaků daňového podvodu (jeho „nutná, avšak nikoli postačující“ podmínka), totiž porušení daňové neutrality či existence chybějící daně ve vztahu ke společnosti Baumarkteu (ovládané žalobkyní), jestliže tato společnost dlužnou daň v Německu uhradila jen částečně.

[34] Dílčí otázkou, spornou mezi stranami, pak je, zda na posouzení výše uvedeného dopadají rozsudky NSS ve věci *Fast Money* a *Autodoprava*. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, že tyto rozsudky na věc nedopadají, či – přesněji řečeno – krajský soud z těchto rozsudků vyvodil pro nynější věc nesprávné závěry.

[35] V rozsudku ve věci *Fast Money* Nejvyšší správní soud řešil především otázku, k jakému okamžiku je nutno zkoumat existenci „chybějící daně“ – zda ke dni uplatnění nároku na odpočet DPH, anebo až ke dni rozhodnutí žalovaného (srov. odstavec 21 odkazovaného rozsudku). Přitom se přiklonil k druhé uvedené možnosti. Nejvyšší správní soud se ve zmíněném rozsudku nijak nevyjadřoval k nyní sporné otázce, zda i částečně uhrazená daň stále představuje daň chybějící. Právě naopak, v rozsudku ve věci *Fast Money* vycházel ze skutkové situace, ve které přinejmenším jistina dlužné daně byla zcela uhrazena (na což též správně upozornil stěžovatel v kasační stížnosti).

[36] Co se týče rozsudku NSS ve věci *Autodoprava*, i zde je nutno přisvědčit stěžovateli, že v judikované věci soud zkoumal podstatně odlišné otázky. Uvedl tehdy, že v „[p]osuzované věci je zásadní otázkou, zda rozhodnutí žalovaného obsahovalo vylíčení skutkových okolností, z nichž bylo lze přijmout závěr o existenci daňového podvodu.“ Na tuto otázku odpověděl záporně. Přitom jen jedním dílčím argumentem bylo, že se žalovaný tehdy nedostatečně zabýval otázkou chybějící daně. Dále Nejvyšší správní soud v judikované věci vytkl orgánům daňové správy, že pro ně mohlo být jednodušší toliko odepřít nárok na odpočet tehdejšímu žalobci, namísto toho, aby se důkladně zabývaly možností doměření a vybrání daně u subjektu, který v první řadě svou daňovou povinnost nesplnil a u kterého nadto nebylo vyloučeno, že ji splní dodatečně (odstavec 24 rozsudku NSS ve věci *Autodoprava*). Skutková situace v nyní projednávané věci je však podstatně odlišná, neboť rozhodnutí stěžovatele obsahuje podrobné vylíčení jednotlivých znaků daňového podvodu (odstavce 53 až 64 rozhodnutí stěžovatele).

[37] Nejvyšší správní soud tedy k této dílčí otázce uzavírá, že krajský soud pochybil, pokud dílčí závěry rozsudků NSS ve věcech *Fast Money* a *Autodoprava* užil na nyní projednávanou věc.

[38] Nyní zkoumanou otázkou se však zabýval novější rozsudek NSS ve věci *Trímet*, jenž navazuje na rozsudek SDEU ve věci *Finanzamt M*. V souladu se zásadou incidentní retrospektivity nových právních názorů vytvořených judikturními změnami se nový právní názor (zde postup dle prvně uvedených rozsudků) prosadí ihned a musí být aplikován na všechna probíhající řízení (srovnej např. nálezn Ústavního soudu ze dne 5. 8. 2010, sp. zn. II. ÚS 3168/09; judikatura Ústavního soudu je dostupná na <https://nalus.usoud.cz>; či část VIII. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 – 86, č. 1764/2009 Sb. NSS; judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná na www.nssoud.cz).

[39] V rozsudku ve věci *Trímet* se Nejvyšší správní soud též odlišil od rozsudku ve věci *Fast Money* (a ze stejných důvodů jako v tomto rozsudku). Posuzoval tehdy situaci, v níž osoba zúčastněná na daňovém podvodu zčásti uhradila dlužnou daň a dovozovala z toho (podobně jako v nyní projednávané věci), že zde není „chybějící daň“. Nejvyšší správní soud tomu však nepřisvědčil. Odkázal na rozsudek SDEU ve věci *Finanzamt M* a uvedl, že:

„[...] 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 nárokováný odpočet dokonce již od počátku provedení podvodných transakcí (daň na vstupu byla částečně odvedena, nikoliv pouze dodatečně vymožena 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 porušením 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 povinnosti 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).“

[40] Nejvyšší správní soud pak dovodil, že s ohledem na závěry SDEU ve věci *Finanzamt M* „[n]elze 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 prevence účasti na daňových podvodech. Nejvyšší správní soud tehdy uzavřel, že „[j]e jisté 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).“

[41] Nejvyšší správní soud uzavírá, že z posledně citované judikatury plyne, že dodatečné částečné uhrazení daňového dluhu nezpůsobuje „zahlázení“ znaku chybějící daně jako nutné

pokračování

okolnosti daňového podvodu a k takovému důsledku částečného uhrazení dlužné daně nemůže dojít ani v nyní projednávané věci. Krajský soud posoudil věc nesprávně, pokud vycházel z opačného závěru.

[42] Jak je též patrné z výše uvedeného, rozsudkem SDEU ve věci *Finanzamt M* byla vyřešena otázka rozhodná pro nyní projednávanou věc. Jedná se tedy o *acte éclairé* a není žádných důvodů pokládat SDEU předběžnou otázkou. Proto Nejvyšší správní soud zamítl návrh na předložení předběžné otázky SDEU, jak je uvedeno ve výroku I. tohoto rozsudku.

[43] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné se stručně vyjádřit i k argumentaci žalobkyně, která ve svém vyjádření rozsáhle brojí proti závěrům krajského soudu a stěžovatele ohledně existence jiných znaků daňového podvodu. Byť se nejedná o reakci na vlastní kasační argumentaci, má kasační soud za to, že – jak uvedeno v odstavci [32] výše – posuzování okolností daňového podvodu je komplexní a jednotlivé jeho znaky jsou spolu často úzce spojeny.

[44] Obecně lze připustit, že v případě žalobkyně nejde o typický „karuselový“ podvod: nebyla vytvořena spleť struktura „prázdných“, zcela nekontaktních společností se zastřenou vlastnickou strukturou. Uvedené však nepředstavuje „nutný“ znak daňového podvodu. Významné v nyní projednávané věci je (jak plyne ze zprávy o daňové kontrole – viz zejména str.18 až 32), že správce daně zjistil, že „podnikatelským modelem“ žalobkyně bylo vytvoření účelových dceřiných společností v zahraničí (společností Baumarkteu a TIMEX-K), jejichž prostřednictvím prodávala zboží zákazníkům na zahraničních trzích (Německo a Slovensko).

[45] Tyto společnosti byly do velké míry jen „prázdné schránky“, nepodávaly daňová přiznání, nekomunikovaly se zahraničními daňovými orgány a s těmito orgány zpočátku nekomunikovala ani sama žalobkyně. Zahraniční společnosti ovládal jednatel a společník žalobkyně, přičemž mezi těmito subjekty nebyly uzavřeny žádné písemné smlouvy, nebyla nijak zajištěna možná rizika plynoucí z mezinárodního obchodu (platební, obchodní, inflační, přepravní apod.) a tyto společnosti neměly v zahraničí žádné materiální zázemí. Internetové obchody, na kterých obě zahraniční společnosti nabízely zboží, byly spravovány zaměstnanci žalobkyně přímo z provozovny a skladu v Ústí nad Orlicí – odtud se také odesílalo objednané zboží (společně s fakturou, na níž byla jako dodavatel uvedena příslušná zahraniční společnost) přímo konečnému zákazníkovi v jiném členském státě. Vyjma nákladů na přepravu zboží na území jiného členského státu zajišťovala veškeré obchodní aktivity, organizaci obchodu, fakturaci, správu bankovních účtů, převody finančních prostředků, řešení reklamací se zákazníky atp. samotná žalobkyně, respektive její jednatel a společník. Stěžovatel ve svém rozhodnutí správně připustil, že daný obchodní model, v němž se zahraniční společnosti do obchodu zapojí pouze „fakturačně“, a to proto, aby měl konečný zákazník v jiném členském státě „pocit, že nakupuje na domácím e-shopu“, není sám o sobě protizákonný či nelegitímní. Tak tomu však není v situaci, v níž žalobkyně inkasovala tržby zahraničních dceřiných společností včetně DPH, přičemž tyto společnosti tuto daň v zahraničí nepřiznávaly a neodváděly.

[46] Tvrzení žalobkyně, že se jednalo výlučně o pochybení externího účetního poradce není věrohodné. Krajský soud v napadeném rozsudku přesvědčivě vysvětlil, že jednání

tohoto poradce se přičítá žalobkyni a že jediný společník a jednatel žalobkyně musel mít vědomost přinejmenším o „přebytcích“ peněžních toků jím ovládaných zahraničních společností, které neodváděly daň. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že jednatel žalobkyně měl jednat s péčí řádného hospodáře a přinejmenším se zajímat o to, zda zahraniční společnosti v delším časovém horizontu plní povinnosti vůči zahraničním daňovým orgánům.

[47] Nejvyšší správní soud neprováděl k důkazu listinu, kterou soudu zaslala žalobkyně, neboť ta by mohla osvědčit pouze skutečnosti, které nastaly až po vydání rozhodnutí stěžovatele, a nemohou mít tedy vliv na posouzení jeho zákonnosti, respektive zákonnosti napadeného rozsudku krajského soudu, který toto rozhodnutí přezkoumal (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

[48] S ohledem na výše uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť napadený rozsudek je z důvodů shrnutých výše zatížen vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto postupem podle § 110 odst. 1, věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[49] V průběhu dalšího řízení bude krajský soud vycházet z toho, že ve vztahu ke společnosti Baumarkteu byl splněn znak „chybějící daně“ ke dni rozhodnutí stěžovatele. Tento právní názor je pro krajský soud závazný (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[50] V novém rozhodnutí ve věci rozhodne krajský soud též o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. června 2023

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu