



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery, soudkyně Mgr. Lenky Bahýřové a soudce JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Centoro s.r.o.**, IČO 27400450, sídlem Všechnomy 49, Strančice, zast. JUDr. Janem Sukem, advokátem, sídlem Na Slupi 134/15, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 8. 8. 2019, č. j. 48 Af 35/2016 - 55,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 8. 8. 2019, č. j. 48 Af 35/2016 – 55, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející průběh řízení

[1] Krajský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem (dále též jen „napadený rozsudek“) zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2016, č. j. 38376/16/5300-21442-711916 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu v Říčanech (jehož působnost dne 1. 1. 2013 s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, přešla na Finanční úřad pro Středočeský kraj; oba tyto finanční úřady dále jen „správce daně“) ze dne 23. 6. 2011, č. j. 148779/11/059912204696. Správce daně tímto rozhodnutím na základě výsledků vytykácího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností, snížil žalobkyni nadměrný odpočet na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen 2009 na částku 2 008 471 Kč (oproti původně vykázané částce 13 559 668 Kč), a to z důvodu, že žalobkyně uplatnila neoprávněně osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) u dodávek odpadní mědi v celkové hodnotě 72 330 600 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno poté, kdy bylo předcházející rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (jehož působnost na základě zákona o Finanční správě České republiky přešla na žalovaného) ze dne 31. 10. 2012, č. j. 6197/12-1300-203245, zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 2. 10. 2014, č. j. 45 Af 40/2012 – 20. Důvodem bylo zjištění, že Finanční ředitelství v Praze (stejně jako správce daně) postavilo své rozhodnutí z roku 2012 na tom,

že žalobkyně neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění – dodání mědi maďarským odběratelům, a tedy nedošlo k naplnění podmínek pro osvobození od DPH. Krajský soud v Praze naproti tomu v rozsudku č. j. 45 Af 40/2012 - 20 konstatoval, že navzdory určitým nesrovnalostem nemá pochyb o tom, že přinejmenším některé zboží bylo nejen předáno k přepravě, ale i dopraveno do jiného členského státu osobám registrovaným k DPH. Krajský soud v Praze k tomu uvedl, že pokud má žalovaný za to, že se žalobkyně mohla vědomě dopouštět podvodů na DPH, je nutno k tomu v daňovém řízení provést odpovídající dokazování a při prokázání nedbalostní či úmyslné účasti žalobkyně na daňovém podvodu v tomto směru v novém rozhodnutí argumentovat. Krajský soud zároveň uvedl, že pokud by byla zpochybněna jen některá dodání, bylo by současně nutné, aby z toho plynoucí zkrácení nadměrného odpočtu respektovalo pouze částečný úspěch žalovaného a nedošlo nezákonně k doměření DPH en bloc.

[3] Žalovaný v návaznosti na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 2. 10. 2014, č. j. 45 Af 40/2012 – 20, doplnil dokazování a vydal rozhodnutí, které ve srovnání s rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 31. 10. 2012 založil na odlišném právním hodnocení. Žalovaný nepopřel, že byly naplněny podmínky pro osvobození od DPH. Nárok na osvobození však žalobkyni nepřiznal, neboť dodání zboží neprobíhalo za běžných obchodních podmínek a bylo součástí daňového podvodu, o kterém žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět.

[4] Krajský soud zrušil napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného z důvodu spočívajícího v jeho částečné nepřezkoumatelnosti. Tu spatřoval v tom (bod 71 napadeného rozsudku), že žalovaný nejprve konstatoval, že byly naplněny podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, čemuž odpovídají jeho zjištění o tom, že docházelo k intrakomunitárním dodáním zboží do jiného členského státu (do Maďarska, případně na Slovensko). V závěru rozhodnutí žalovaného je však uvedeno, že z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu musí žalovaný považovat uskutečněná dodání zboží maďarským odběratelům „za zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, s povinností přiznat daň na výstupu, neboť nárok na osvobození od daně nelze za těchto okolností přiznat“, přičemž ponechal výrok rozhodnutí správce daně nezměněný. Krajský soud uvedl, že pokud žalovaný na straně jedné shledal, že žalobkyně dodávala zboží do zahraničí a naplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH, a na straně druhé považoval tatáž plnění za tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu, je jeho úvaha nesrozumitelná, neboť si protirečí. V napadeném rozhodnutí navíc podle krajského soudu absentuje vysvětlení, proč měl žalovaný za to, že je třeba považovat dodání zboží maďarským odběratelům za tuzemská, když skutková zjištění tomuto závěru vůbec nenasvědčují.

[5] Krajský soud v napadeném rozsudku dále uvedl (bod 72), že rozhodnutí správce daně ze dne 23. 6. 2011 (i rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 31. 10. 2012) vycházelo z názoru, že žalobkyně vůbec neprokázala dodání zboží osobě registrované v jiném členském státu, a tedy neosvědčila naplnění podmínek pro osvobození od daně ve smyslu § 64 zákona o DPH. Jelikož správce daně nepovažoval dodání za intrakomunitární, pohlížel na ně jako na plnění tuzemská. Správce daně za těchto okolností nemohl přiznat žalobkyni nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, ale musel navýšit základ daně a daň na výstupu na řádku 1 daňového přiznání týkajícího se dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Pokud žalovaný po doplněném dokazování dospěl k odlišnému právnímu názoru, nebylo namístě postup správce daně bez dalšího přejímat do napadeného rozhodnutí. V situaci, kdy žalovaný shledal, že k dodání zboží do jiného členského státu došlo a podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH byly splněny, avšak tato dodání byla součástí daňového podvodu, o němž žalobkyně věděla nebo musela či měla vědět, měl žalovaný žalobkyni odeprít nárok na osvobození od daně na vstupu ve smyslu § 64 zákona o DPH. To by však nic neměnilo na intrakomunitárním charakteru dodání zboží maďarským odběratelům, která

pokračování

současně nelze klasifikovat jako tuzemská dodání a duplicitně je zatěžovat daní na výstupu. Jen výjimečně, je-li v případě daňového podvodu zpochybněno také faktické dodání zboží do jiného členského státu, lze akceptovat souběh odepření nároku na odpočet daně a doměření daně v souvislosti s kvalifikací dodání jakožto dodání zboží s místem plnění v tuzemsku (viz odst. [39] a [40] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 - 60). O takový výjimečný případ však v souzené věci nešlo, neboť žalovaný neměl o dodání zboží do jiného členského státu pochybnosti, a tak je jeho závěr o dodání zboží v tuzemsku a o povinnosti přiznat daň na výstupu nepřezkoumatelný. Vzhledem k právním a skutkovým zjištěním žalovaného bylo podle krajského soudu namíste rozhodnutí správce daně ze dne 23. 6. 2011 změnit, nikoli je potvrdit. Krajský soud se rovněž vypořádal s tvrzenými procesními pochybeními, jež neshledal důvodnými (body 51 – 65 napadeného rozsudku), a nad rámec nutného odůvodnění se rovněž vypořádal s žalobními body, jejichž řešení má význam pro další rozhodnutí ve věci a které bylo možné posoudit i navzdory zjištěné nepřezkoumatelnosti (body 74 – 90 napadeného rozsudku).

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení. Namítá, že krajský soud se dopustil nesprávného posouzení právní otázky (k čemuž citoval argumentaci krajského soudu v bodu 72 a 91 napadeného rozsudku), a proto byla částečná nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného konstatována nesprávně.

[7] Stěžovatel uvádí, že i dodání zboží do jiného členského státu je tuzemské plnění, které pokud by nebylo osvobozeno (§ 64 odst. 1 zákona o DPH), je plněním zdanitelným. Pokud tedy nebude uznáno osvobození od daně, a to ať již z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek pro jeho uplatnění nebo z důvodu účasti daňového subjektu na podvodném jednání, následek je vždy stejný, a to zdanění předmětného plnění jako tuzemského zdanitelného plnění, ze kterého je daňový subjekt povinen odvést daň na výstupu v tuzemsku. Uvedené vyplývá ze základních principů a pravidel systému DPH.

[8] V daném případě žalobkyně prodávala měď, tj. optikou zákona o DPH dodávala zboží. Dle § 2 odst. 1 písm. a) tohoto zákona je dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku předmětem DPH. Místo plnění při dodání zboží je upraveno v § 7 odst. 2 zákona, který stanovuje, že v případě dodání zboží, pokud jde o dodání zboží s přepravou (což byl právě i případ žalobkyně, neboť zboží bylo přepravováno do jiného členského státu), je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná. V daném případě začínala přeprava v České republice, místo plnění proto bylo v tuzemsku a šlo o tuzemské plnění, které má být předmětem DPH v tuzemsku. Podle § 2 odst. 3 zákona o DPH plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně. Dodání mědi s přepravou začínající v České republice je tedy zdanitelným plněním s místem plnění v tuzemsku. Pokud by se nejednalo o plnění, které je osvobozené od daně, i v takovém případě však jde o plnění s místem plnění v tuzemsku.

[9] Aby mohlo být předmětné plnění (dodání mědi do jiného členského státu) považováno za plnění osvobozené od daně, musely by být splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění osvobození od daně zakotvené v § 64 zákona o DPH a zároveň by nesmělo jít o plnění zasažené podvodným jednáním, o kterém mohla a měla žalobkyně vědět. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo

zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH je dodání zboží do jiného členského státu vymezeno jako dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Podle § 64 odst. 5 zákona o DPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Na úrovni Evropské unie je právní úprava osvobození od daně při dodání zboží uvnitř Společenství obsažena v čl. 138 a čl. 139 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému DPH.

[10] Za splnění výše uvedených podmínek je daňovému subjektu přiznán nárok na osvobození od daně. Výjimku z tohoto principu představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na osvobození podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Obdobně jako v případě odpočtu DPH lze tedy daňovému subjektu nárok na osvobození od daně odmítnout v případech, kdy lze s přihlédnutím k objektivním okolnostem považovat za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Uvedené je reflektováno v judikatuře Soudního dvora Evropské unie (viz rozsudky ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-273/11, Mecsek - Gabona, a ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, Italmoda), z níž plyne, že pokud je prokázáno, že se daňový subjekt svým plněním účastní na podvodu na DPH, o kterém mohl a měl vědět, ztrácí nárok na osvobození od daně. Tato „ztráta“ nároku na osvobození pak ve svém důsledku znamená, že se předmětné plnění stává plněním zdanitelným. Je tomu tak zjednodušeně řečeno proto, že plnění, které je předmětem daně, je vždy zdanitelným plněním, pokud není osvobozeno od daně. Pokud tedy daňový subjekt ztratí nárok na tuto „výhodu osvobození“ z důvodu podvodného jednání, logickým následkem je, že je plnění nadále považováno za zdanitelné.

[11] Stěžovatel uvedl, že na základě rozsudku Krajského soudu v Praze č. j. 45 Af 40/2012-20, provedl rozsáhlé doplnění dokazování, po němž dospěl k závěru, že byly naplněny hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH. Byly však zároveň zjištěny skutečnosti nasvědčující závěru, že dodání zboží neprobíhalo za běžných obchodních podmínek a je součástí daňového podvodu, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla (viz str. 9 až 13 rozhodnutí žalovaného). Byla identifikována chybějící daň a dále byly zjištěny v posuzovaném obchodování s mědí i další nesrovnalosti. Z tohoto důvodu osvobození od DPH, uplatňované žalobkyní u dodání zboží na základě daňových dokladů č. 2009013, č. 2009014, č. 2009015, č. 2009016, č. 2009017, č. 2009018 a č. 2009019, žalobkyni nenáleží.

[12] Žalobou napadené rozhodnutí bylo řádně odůvodněno. Stěžovatel se v tomto rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami žalobkyně, které byly podstatné pro posouzení předmětné věci. V odůvodnění tohoto rozhodnutí jsou podrobně a systematicky uvedeny veškeré stěžejní důvody rozhodnutí, podložené důkazy, jež vedly stěžovatele k závěru, že ačkoliv byly naplněny hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU nebylo možné žalobkyni nárok na osvobození daně přiznat z důvodu účasti na podvodu na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět, a na toto dodání zboží do jiného členského státu je třeba pohlížet jako na tuzemské plnění s povinností přiznat daň na výstupu.

[13] Stěžovatel následně podrobně citoval z bodu 68 napadeného rozsudku, z něhož vyplývá, že krajský soud potvrdil zjištění žalovaného o chybějící dani, a dále z bodu 76 napadeného rozsudku, z něhož vyplývá, že krajský soud vyhodnotil okolnosti zjištěné daňovými orgány za svědčící o tom, že žalobkyně byla součástí dodavatelského řetězce zasaženého podvodným jednáním směřujícím ke krácení daně. Stěžovatel rovněž citoval z bodů 77, 81, 88 a 89 napadeného rozsudku, kde krajský soud potvrdil, že žalobkyně nevynaložila dostatek potřebné

pokračování

péče k tomu, aby předešla svému zatažení do daňového podvodu. Z uvedeného tak lze podle stěžovatele dovodit, že hmotněprávní podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH byly splněny, avšak dodání zboží do jiného členského státu byla součástí daňového podvodu, o němž žalobkyně věděla nebo musela či měla vědět, a proto stěžovatel odepřel žalobkyni nárok na osvobození od daně na vstupu ve smyslu § 64 zákona o DPH.

[14] V tomto případě se nejedná o duplicitní zdanění, jak uvedl v napadeném rozsudku krajský soud, ale o zdanění tuzemského plnění, u kterého není možné uznat osvobození od daně. Stěžovatel tedy nezatežoval předmětná plnění duplicitně daní na výstupu, pouze odmítl v souladu s výše uvedenou judikaturou přiznat žalobkyni nárok na osvobození od daně, neboť pro jeho přiznání nebyla splněna objektivní kritéria z důvodu podvodného charakteru transakcí, na kterých se žalobkyně podílela. Nadto stěžovatel poukázal také na to, že o duplicitní zdanění se nemůže jednat ani z důvodu, že existence podvodu na DPH byla zapříčiněna mimo jiné právě tím, že odběratel v jiném členském státě daň z pořízení předmětného zboží neodvedl, tudíž nelze tvrdit, že by byla daň ze stejného plnění vybírána dvakrát.

[15] Stěžovatel argumentoval, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění. V bodu 71 odůvodnění svého rozhodnutí stěžovatel pouze upřesnil své právní závěry týkající se důvodu odepření nároku osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, neboť uvedl, že z důvodu, že předmětné dodání zboží do jiného členského státu bylo stíženo podvodem na DPH, přičemž žalobkyně jakožto dodavatelka o své účasti v podvodném řetězci věděla nebo mohla a měla vědět, nelze za těchto okolností osvobození od daně přiznat, a proto uskutečněná plnění (dodání zboží - mědi, společností Koteb, Kupfer a Celeb) je třeba považovat za zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, s povinností přiznat daň na výstupu.

[16] Pokud se týká krajským soudem vytýkaných absentujících vysvětlení, stěžovatel má za to, že tento soudem shledaný dílčí nedostatek odůvodnění, tj. podrobnější vysvětlení, že s ohledem na již shora uvedené se toto dodání zboží maďarským odběratelům považuje za tuzemské plnění, nezpůsobuje částečnou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Z pohledu stěžovatele totiž nedošlo k žádné změně ve výroku rozhodnutí, výsledném posouzení ani stanovené daňové povinnosti, neboť ve shodě se správcem daně odepřel žalobkyni nárok na osvobození od daně, pouze k tomuto odepření došlo z jiných důvodů. To však nemění nic na tom, že výsledek, tj. neuznání osvobození a posouzení předmětných plnění jako zdanitelných s povinností odvést daň na výstupu v tuzemsku, byl v obou případech tentýž a nebyl tedy dán důvod pro to, aby bylo odvoláním napadené rozhodnutí nějak měněno. Krajský soud v tomto ohledu dospěl k nesprávnému a nelogickému závěru, že by důvod neuznání osvobození od daně měl mít vliv na to, jak k němu má stěžovatel z hlediska stanovení daně (tj. zda je vyměřit jako zdanitelná plnění či nikoliv) přistoupit.

[17] Stěžovatel dále namítal, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, neboť jím uvedené závazné právní názory si navzájem protirečí a není z nich jednoznačně zřejmé, jak by měl stěžovatel v dalším řízení pokračovat. Vzhledem k tomu, že se nejednalo o duplicitní zdanění, lze podle stěžovatele také hovořit o nesrozumitelnosti a zmatečnosti právního názoru krajského soudu, který v bodu 91 napadeného rozsudku na jednu stranu uvedl, cit.: „...V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu, podle něhož s ohledem na zjištěné skutkové okolnosti nelze žalobkyni souběžně odepřít nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu a doměřit jí ze stejných dodání daň na výstupu s odůvodněním, že se jedná o tuzemská plnění.“ Na druhou stranu však také konstatoval, cit.: „Bude-li žalovaný přesto chtít v dalším řízení tímto způsobem postupovat, bude třeba, aby svou úvahu o duplicitním zdanění náležitě zdůvodnil tak, aby byla přezkoumatelná i věcně správná (což dosud neučinil).“

[18] Stěžovatel v tomto směru poukazuje na to, že krajský soud jak v bodu 72, tak v bodu 91 napadeného rozsudku zřejmě zaměňuje instituty odepření nároku na odpočet a odepření osvobození od daně, kdy zejména v bodě 72 hovoří o tom, že nelze zároveň neuznat nárok na odpočet daně a doměřit daň na výstupu, přičemž o takovou situaci se ve zde řešeném případě vůbec nejednalo. Ve zde řešeném případě se vůbec neřešila otázka oprávněnosti nároku na odpočet daně, řešila se pouze otázka osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Stěžovatel tak považuje tvrzení krajského soudu o duplicitním zdanění, souběhu odepření nároku na odpočet daně a doměření daně na výstupu a poukaz na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 399/2017-60 za zmatečný, neboť ve zde řešeném případě byly skutkové okolnosti zcela odlišné a závěry ze zmiňovaného rozsudku NSS nejsou pro zde řešený případ relevantní.

[19] Zcela nesrozumitelné pak je podle stěžovatele vyjádření krajského soudu v bodě 72 rozsudku, kde se uvádí, cit.: „*V situaci, kdy žalovaný shledal, že ke dodání zboží do jiného členského státu došlo a podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH byly splněny, avšak tato dodání byla součástí daňového podvodu, o němž žalobkyně věděla nebo musela či měla vědět, měl postupovat v souladu s judikaturou, kterou citoval v bodech [17] a [18] napadeného rozhodnutí. Za daných okolností tedy žalobkyni měl být odepřen nárok na osvobození od daně na vstupu ve smyslu § 64 zákona o DPH*“, což taktéž způsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku. Stěžovatel je toho názoru, že ve svém rozhodnutí postupoval zcela v souladu s jím citovanou judikaturou, na kterou poukazuje krajský soud, a v souladu s touto judikaturou neuznal nárok na osvobození od daně na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH. Naproti tomu stěžovatel nechápe, jak by mohl odepírat nárok na osvobození od daně na vstupu ve smyslu § 64 zákona o DPH, neboť u daně na vstupu, tj. daně u přijatého zdanitelného plnění (a nikoliv uskutečněného) se žádné osvobození neuplatňuje a § 64 zákona o DPH se týká uskutečněných zdanitelných plnění, nikoliv přijatých zdanitelných plnění. Vzhledem k výše zmíněné zmatečnosti závěrů krajského soudu nelze ani dovodit, zda použití spojení „daň na vstupu“ v předmětné větě byl jen zjevný překlep, nebo tím krajský soud sledoval konkrétní záměr, který však stěžovateli není zřejmý.

III. Vyjádření žalobkyně

[20] Žalobkyně ve vyjádření kasační stížnosti uvedla, že její žaloba byla založena především na argumentaci vyvracející nesprávný právní názor žalovaného, že sice prokázala faktické dodání zboží osobám registrovaným k DPH v jiném členském státu EU a tedy je formálně vzato oprávněna k osvobození daně na výstupu u uskutečněného plnění v podobě dodání zboží do jiného členského státu, avšak v daném případě se měla zapojit do řetězce stíženého daňovým podvodem a měla nebo mohla o existenci takového podvodu vědět. V rámci své argumentace v žalobě poukazovala na logický nonsens, že z pohledu české finanční správy se jedná o zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, a proto nemá mít nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, s povinností přiznat daň na výstupu z těchto plnění v České republice. Upozorňovala, že v takovém případě by nemohla vzniknout oproti tomu další povinnost přiznat maďarským odběratelům daň na vstupu při přijetí zboží z jiného členského státu od žalobkyně. Jiný přístup by byl v rozporu ze základními principy stanovenými evropskou směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty. Pokud by byl názor žalovaného správný, tak byla ze stejného zdanitelného plnění vykazována daň dvakrát – jednou při dodání zboží v České republice a podruhé při přijetí zboží v Maďarsku. Tato správní úvaha žalovaného sama o sobě vyvrací názor žalovaného, že mělo dojít v Maďarsku k odvodu daně a tedy, že tam mohlo dojít k podvodu na DPH. Takto definovaný podvod dále nedává smysl proto, že zde zcela absentuje prvek jakéhokoliv obohacení ve vztahu ke státu, v daném případě maďarskému (blíže na stranách 4-5 žaloby). Krajský soud v Praze pak považoval logické nesrovnalosti

pokračování

v odůvodnění rozhodnutí žalovaného za natolik zásadní, že se staly hlavním důvodem pro zrušení tohoto rozhodnutí.

[21] Podle žalobkyně došlo v textu odůvodnění napadeného rozsudku k písařské chybě, krajský soud namísto „odepření nároku na odpočet DPH na vstupu ve smyslu § 72 zákona o DPH“, které měl jistě na mysli, uvedl, že žalobkyni měl být „odepřen nárok na osvobození daně na vstupu“ ve smyslu § 64 zákona o DPH.

[22] Žalobkyně dále uvedla, že ačkoliv bylo rozhodnutí žalovaného napadeným rozsudkem zrušeno z procesních důvodů, krajský soud se nad rámec nutného odůvodnění vypořádal s žalobními body, jejichž řešení má význam pro další rozhodnutí ve věci (popis, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, vysvětlení jeho podstaty, vyhodnocení míry povědomí žalobkyně o daňovém podvodu, resp. neopatrnosti při sjednávání obchodů atd.) Krajský soud v Praze dospěl k předběžným závěrům, které nejsou pro žalobkyni příznivé, tedy že žalobkyně byla spíše účelově zapojeným článkem do podvodného řetězce, než že by její role odpovídala běžné obchodní realitě. S uvedenými předběžnými závěry žalobkyně samozřejmě nesouhlasí, avšak v daném stadiu řízení pro ni nepřicházel v úvahu procesní nástroj, jímž by mohla napadený rozsudek napadnout, byla-li v řízení o žalobě procesně úspěšná; pokusí se tak o to až v dalším řízení, což je pro ni značně frustrující. Kasační důvody tvrzené žalovaným totiž opět mají procesní charakter a nezabývají se podstatou problému, tj. zda žalobkyně jako solidní obchodník s kovy a spolehlivý plátcе daní se stamilionovými obraty, mohla či měla v roce 2009, tedy cca 2 roky před prvními aférami s daňovými podvody u obchodů s barevnými kovy, vědět, že mohlo být obchodování kdesi v dodavatelském řetězci stíženo daňovým podvodem.

[23] K samotným důvodům kasační stížnosti žalobkyně uvádí, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že pokud došlo k faktickému dodání zboží, což nebylo ze strany žalovaného rozporováno, pak je nutné dané plnění klasifikovat jako intrakomunitární plnění, u něhož je povinnost odvodu DPH na straně odběratele v jiném členském státě a v takovém případě náleží žalobkyni nárok na osvobození od DPH na výstupu. Správce daně, resp. žalovaný nijak neidentifikovali tzv. daňový podvod, nebylo věrohodně a přesně identifikováno, jakým subjektem mělo dojít ke krácení daně. Žalobkyně plnila svoji daňovou povinnost řádně a včas a svou ekonomickou činnost vykonávala vždy s péčí řádného hospodáře.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a za stěžovatele jedná zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání podle § 105 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud tedy přistoupil k přezkumu důvodnosti kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[25] Kasační stížnost je důvodná.

[26] Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele s důvody, pro které krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného; ty krajský soud spatřoval v částečné nepřezkoumatelnosti tohoto rozhodnutí, „*pokud žalovaný na straně jedné shledal, že žalobkyně dodávala zboží do zahraničí a naplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH, a na straně druhé považoval tatáž plnění za tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu*“. Krajský soud uvedl, že provedená úvaha je pro něj nesrozumitelná, neboť si protičeří (bod 71 napadeného rozsudku). Krajský soud pak rovněž žalovanému (v bodě 72 napadeného rozsudku) nastínil,

jakým způsobem měl postupovat, tj. že „neměl postup správce daně bez dalšího přejímat“, resp. že žalovaný měl rozhodnutí správce daně změnit.

[27] Po pečlivém prostudování rozhodnutí žalovaného a napadeného rozsudku musí Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčit v tom, že zde nebyly dány důvody, pro které krajský soud přistoupil ke zrušení rozhodnutí žalovaného.

[28] Žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, tedy že žalobkyni u blíže specifikovaných dodávek mědi nenáleží osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Zatímco však správce daně k uvedenému závěru dospěl na základě toho, že pro osvobození od DPH nebyly naplněny podmínky podle § 64 zákona o DPH (důvodem byly přetrvávající pochybnosti o skutečném předání zboží maďarským odběratelům), žalovaný na základě rozsáhlého doplnění dokazování dospěl k závěru, že podmínky pro osvobození od daně dle § 64 zákona o DPH sice splněny byly, nicméně žalobkyně se účastnila podvodu na DPH, o němž věděla nebo měla či mohla vědět, a proto jí nárokové osvobození od DPH rovněž nenáleží.

[29] Podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH v relevantním znění je předmětem daně *„dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku.“*

[30] Podle § 2 odst. 3 zákona o DPH v relevantním znění *„plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně.“*

[31] Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH v relevantním znění *„dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořizování zboží v jiném členském státě není předmětem daně.“* Na úrovni práva EU je osvobození od daně vztahující se na dodání zboží regulováno v článcích 138 a 139 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále též jen „směrnice o DPH“).

[32] Podle § 13 odst. 2 zákona o DPH v relevantním znění *„dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.“*

[33] Krajský soud nerozporoval, že se v posuzované věci aplikuje judikatura Soudního dvora EU, na kterou žalovaný odkázal ve svém rozhodnutí a která se týká nutnosti odepřít daňovému subjektu nárokové osvobození od daně, pokud bylo zjištěno, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. V rozsudku ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-273/11, Mecsek – Gabona, Soudní dvůr EU dospěl k následujícímu závěru: *„Článek 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké jsou dány v původním řízení, nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti, nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jebož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku.“*

[34] V rozsudku ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, Italmoda, který se týkal výkladu šesté směrnice Rady 77/288/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém

pokračování

daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (pozn. soudu – tato směrnice byla nahrazena směrnicí o DPH), dospěl Soudní dvůr EU k závěru, že šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že „*vnitrostátní správní orgány a soudy musí osobě povinné k dani odmítnout v rámci dodání zboží uvnitř Společenství přiznat nároky na odpočet, osvobození nebo vrácení daně z přidané hodnoty, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na dani z přidané hodnoty, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce*“. V tomtéž rozsudku dále Soudní dvůr EU uvedl, že „*osobě povinné k dani, která věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku nároků na odpočet, osvobození nebo vrácení daně z přidané hodnoty podílela na podvodu na dani z přidané hodnoty, jenž byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce, mohou být tyto nároky odmítnuty, přesto, že byl tento podvod spáchán v jiném členském státě, než je ten, kde byly uvedené nároky uplatněny, a přestože tato osoba povinná k dani splnila v posledně zmíněném členském státě formální podmínky, které pro přiznání uvedených nároků stanoví vnitrostátní předpisy*“.

[35] Citované závěry představují ustálenou judikaturu, což shrnul a potvrdil Soudní dvůr EU např. v rozsudku ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15, Litdana (body 32, 33): „*(V)zhledem k tomu, že případné odmítnutí nároku plynoucího ze směrnice o DPH odráží obecnou zásadu, podle které nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému, vnitrostátní správní orgány a soudy takový nárok musí odmítnout přiznat obecně, bez ohledu na to, o jaký nárok v oblasti DPH, jehož se podvod týká, se jedná, tedy včetně nároku na vrácení DPH. (...) Podle ustálené judikatury je tomu tak nejen v případě, kdy se daňového úniku dopustila samotná osoba povinná k dani, ale i v případě, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se předmětným plněním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, jehož se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt nacházející se výše nebo níže v dodavatelském řetězci (v oblasti nároku na odpočet daně viz rozsudek ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, body 38 až 40, v oblasti nároku na osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství rozsudek ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, bod 54, a v oblasti vrácení DPH rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, body 49 a 50)*“.

[36] Krajský soud považoval rozhodnutí žalovaného za částečně nepřezkoumatelné z důvodu, že žalovaný „*nejprve konstatoval, že byly naplněny podmínky pro osvobození od daně podle § 64 zákona o DPH, čemuž odpovídají jeho zjištění o tom, že docházelo k intrakomunitárním dodáním zboží do jiného členského státu (do Maďarska, případně na Slovensko). V závěru napadeného rozhodnutí však uvedl, že z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu musí považovat uskutečněná dodání zboží maďarským odběratelům „za zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku, s povinností přiznat daň na výstupu, neboť nárok na osvobození od daně nelze za těchto okolností přiznat“*, přičemž ponechal výrok rozhodnutí správce daně nezměněný“. Za nesrozumitelnou pak krajský soud označil úvahu žalovaného, který „*na straně jedné sblídal, že žalobkyně dodávala zboží do zahraničí a naplnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH, a na straně druhé považoval tatáž plnění za tuzemská s povinností přiznat daň na výstupu*“, přičemž poukázal na to, že žalovaný nevysvětlil, proč je třeba považovat dodání zboží maďarským odběratelům za tuzemská, pokud tomu skutková zjištění vůbec nenavštědčují.

[37] Podle § 7 odst. 2 věta první zákona o DPH v relevantním znění *místem plnění při dodání zboží, pokud je zboží odesláno nebo přepraveno osobou, která uskutečňuje dodání zboží, nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží, nebo zmocněnou třetí osobou, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání nebo přeprava zboží začíná*.

[38] Jak vyplývá z § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, předmětem daně jsou pouze ta dodání zboží, jejichž místo plnění se nachází na území ČR. Místo plnění je určeno na základě právní fikce, přičemž pravidla pro určení místa plnění u dodání zboží vycházejí ze směrnice o DPH. Ta v článku 32 (obdobně jako § 7 odst. 2 věta první zákona o DPH) stanoví, že *pokud je zboží*

odesláno nebo přepraveno dodavatelem nebo pořizovatelem nebo třetí osobou, považuje se za místo dodání místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy pořizovateli.

[39] Je-li zboží odesláno nebo přepraveno z jednoho členského státu do druhého, jako tomu bylo v posuzované věci, tj. jedná-li se o intrakomunitární plnění, na straně dodavatele v případě splnění podmínek stanovených v § 64 představuje tato transakce osvobozené dodání zboží do jiného členského státu a na straně kupujícího pořízení zboží z jiného členského státu (viz též BRANDEJS, T. a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha : Wolters Kluwer, komentář k § 7 v ASPD).

[40] V posuzované věci bylo místem plnění tuzemsko, neboť zde se zboží nacházelo v době začátku jeho přepravy (zboží bylo přepravováno z ČR kamiony). Správce daně v protokolu o průběhu postupu k odstranění pochybností ze dne 22. 6. 2011 (ten se považuje za odůvodnění rozhodnutí správce daně, srov. § 147 odst. 4 daňového řádu) uvedl, že nebyly splněny podmínky pro uplatnění osvobození od daně s nárokem na odpočet daně podle § 64 zákona o DPH, a proto se *na prověřovaná plnění za zdaňovací období květen roku 2009 poblíž jako na plnění s místem plnění v tuzemsku, která jsou předmětem daně ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH a vzniká u nich povinnost přiznat a zaplatit daň dle ustanovení § 21 odst. 1 zákona o DPH a § 108 odst. 1 písm. a) zákona o DPH*. Pokud žalovaný dospěl ke stejnému závěru (tj. že uplatněné osvobození nelze přiznat), avšak na základě jiného důvodu (účast žalobkyně na daňovém podvodu), tato skutečnost nezpůsobuje změnu v kvalifikaci transakce jako dodání s místem plnění v tuzemsku. V odůvodnění žalovaného, které měl krajský soud za problematické, tedy Nejvyšší správní soud žádnou nesrozumitelnost či vnitřní rozpornost nespatřuje.

[41] Je pravdou, že žalovaný ve svém rozhodnutí výslovně neodkázal na § 7 odst. 2 zákona o DPH, to učinil až v kasační stížnosti. Tento dílčí nedostatek odůvodnění však nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a krajský soud jej mohl při znalosti právní úpravy překlenout; předpokládá se totiž, že soud zná právo. Určení místa plnění je z hlediska daňové povinnosti podstatnou skutečností, přičemž jak správce daně tak žalovaný jej v posuzované věci, kdy se jednalo o intrakomunitární plnění se začátkem přepravy v tuzemsku, určili správně. Krajský soud se zřejmě nechal zmást námitkou žalobkyně, která za „logický nonsens“ označila postup žalovaného, pokud na jedné straně žalobkyni nepřiznal nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu, s povinností přiznat daň na výstupu z těchto plnění v České republice, a která měla za to, že v takovém případě nemohla vzniknout povinnost maďarským odběratelům přiznat daň na vstupu při přijetí zboží z jiného členského státu; v této souvislosti žalobkyně namítla duplicitní zdanění. Ačkoliv krajský soud neshledal tuto námitku důvodnou v tom směru, že by maďarským odběratelům nevznikla povinnost přiznat daň na vstupu (v bodě 68 napadeného rozsudku k tomu uvedl: *„Maďarští odběratelé jakožto plátcí DPH pořizující zboží za úplatu od jiného plátce DPH ze zahraničí nicméně měli povinnost z ceny plnění vypočítat DPH a tu přiznat [srov. zejména čl. 2 odst. 1 písm. b) bod ii) a čl. 68 a čl. 69 směrnice o DPH]. Žalobkyně se tedy mylí, když uvádí, že maďarští odběratelé měli „pouze povinnost přiznat přijetí zboží z jiného členského státu“, neboť ve skutečnosti jim již při pořízení zboží vznikla daňová povinnost (viz čl. 69 směrnice o DPH; srov. také § 25 zákona o DPH týkající se povinnosti „přiznat daň“, nikoli povinnosti přiznat přijetí zboží“*), přitakal domnělé nelogičnosti závěrů žalovaného.

[42] Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, z čeho krajský soud usuzoval na to, že úvaha žalovaného představuje duplicitní zdanění. Žalovaný zatížil předmětná dodání zboží daní na výstupu, neboť nebylo možné tato plnění z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu osvobodit od daně dle § 64 zákona o DPH, a proto se předmětná plnění stala v souladu s § 2 odst. 3 zákona o DPH plněními zdanitelnými. Zjištěný daňový podvod byl přitom identifikován chybějící daní, neodvedenou odběrateli žalobkyně při pořízení zboží z jiného členského státu.

pokračování

Souběh nepřiznání osvobození od DPH a vyměření daně na výstupu duplicitní zdanění nepředstavuje.

[43] Lze tedy shrnout, že výtky krajského soudu byly neopodstatněné. Pokud krajský soud stěžovateli vytkl, že měl postupovat v souladu se shora odkazovanou judikaturou Soudního dvora EU, již neuvedl, v jakém ohledu tak stěžovatel neučinil. Stěžovatel zcela v souladu s touto judikaturou žalobkyni neuznal uplatněné osvobození od daně, pokud dospěl k závěru o účasti žalobkyně na daňovém podvodu, o němž žalobkyně věděla nebo měla či mohla vědět. Žalovaný v takovém případě nemusel měnit závěry správce daně, který uplatněné osvobození neuznal z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek pro jeho uplatnění, neboť následek postupu žalovaného byl stejný, tedy zdanění předmětného plnění jako tuzemského zdanitelného plnění, z něhož je daňový subjekt povinen odvést daň na výstupu.

[44] Stěžovateli lze rovněž přisvědčit v tom, že odůvodnění krajského soudu je z důvodu použití nesprávných pojmů („osvobození od daně na vstupu“) a nikoliv zcela relevantní judikatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 – 60, na nějž krajský soud odkazoval, se týkal nároku na odpočet daně odvedené na vstupu) matoucí a z jeho závěrů (viz jejich citace uvedené v bodě 17 shora) skutečně není zcela zřejmé, jakým způsobem by měl žalovaný v dalším řízení postupovat, čímž je rovněž odůvodněn výsledek řízení o této kasační stížnosti.

[45] Nejvyšší správní soud dále považuje v reakci na vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti za vhodné uvést, že jakkoli chápe jistou frustraci žalobkyně z průběhu řízení před správními soudy, nemohl se s ohledem na obsah kasační stížnosti, jakož i na důvody vedoucí krajský soud ke zrušení rozhodnutí žalovaného, zabývat argumentací žalobkyně, již se v žalobě bránila proti závěrům žalovaného týkajícím se daňového podvodu a účasti žalobkyně na něm. Toho si je ostatně žalobkyně dobře vědoma. Lze tak jen konstatovat, že nebude-li rozsudek krajského soudu vydaný v dalším řízení v této věci pro žalobkyni příznivý, bude mít možnost bránit se proti němu kasační stížností s relevantní argumentací; v této fázi řízení se však Nejvyšší správní soud nemohl zabývat otázkami týkajícími se podstaty sporu (existence daňového podvodu a účasti žalobkyně na něm).

V. Závěr a náklady řízení

[46] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém je krajský soud vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[47] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. ledna 2021

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu