



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **JUTTY GROUP s.r.o.**, se sídlem Na Příkopě 1047/17, Praha 1, zastoupen Mgr. Zdeňkem Machem, advokátem, se sídlem Dr. Skaláka 10, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2014, č. j. 3567/14/5000-14304-711359, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 27. 4. 2016, č. j. 65 Af 3/2014 – 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

Včas podanou kasační stížností se žalovaný domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále „krajský soud“) ze dne 27. 4. 2016, č. j. 65 Af 3/2014 – 36, (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2014, č. j. 3567/14/5000-14304-711359, (dále „napadené rozhodnutí“).

Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce, kterým se žalobce domáhal zrušení platebního výměru Finančního úřadu v Přerově ze dne 3. 9. 2012, č. j. 167348/12/393911806373, jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (nadměrný odpočet) za zdaňovací období říjen roku 2010 ve výši 6.627 Kč.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně popsal právní úpravu týkající se daně z přidané hodnoty a zejm. odpočtů daně na vstupu. Vysvětlil, že nárok na odpočet se prokazuje daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“); nárok na odpočet DPH však nemusí být uznán i v případě existence daňového dokladu, když plátce daně uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V případě podvodného jednání je přitom nutné prokázat plátcí daně, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu.

Žalovaný na základě podrobného dokazování provedeného správcem daně konstatoval, že podstatou případu je posoudit, zda žalobce prokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaného fakturou č. 2010036 došlo, tj. že společnost Dosnetex plus s.r.o. žalobci poskytla fakturované plnění (výroba grafických návrhů). Zjistil ale, že společnost Dosnetex plus se stala na konci roku 2010 nekontaktní, za předchozí období sice podala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty, byly však zahájeny postupy k odstranění pochybností, vlastní daň stanovenou na základě těchto postupů společnost neuhradila. Společnost nepodala daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2010. Z obchodního rejstříku bylo zjištěno, že dne 12. 11. 2010 nastala změna v obsazení společnosti, když jednatel společnosti pan J. S. byl vystřídán panem R. T., jenž se zároveň stal jediným společníkem. Pan T. je osobou bez domova, bez finančních prostředků, a pro správce daně nekontaktní; podařilo se jej zastihnout až v budově Okresní správy sociálního zabezpečení v Přerově. Přesto měl odkoupit společnost Dosnetex plus od pana S. za hodnotu vkladu ve výši 200.000 Kč (když tuto částku měl panu S. předat osobně, přičemž měl zároveň převzít veškeré účetní doklady, to vše na parkovišti). Ačkoli pan S. osobu pana T. prakticky nezná, i nadále je generálním zástupcem společnosti Dosnetex plus.

Žalovaný se dále zabýval Smlouvou o dílo, na jejímž základě měla společnost Dosnetex plus poskytovat žalobci plnění; ze smlouvy vyplývá, že v průběhu provádění grafických prací měla probíhat komunikace týkající se vyhotovování jednotlivých zakázek a předávání materiálů a potřebných informací k provedení díla. Žalobce však žádné další dokumenty k této smlouvě nepředložil, neboť emailová komunikace měla být vždy smazána po vyúčtování obchodu konečnému zákazníkovi. Žalobce rovněž nebyl schopen doložit vlastní předávání díla, neboť neměl jakékoli protokoly či listiny toto dokládající. K vlastní tvorbě grafických návrhů svědek S. uvedl, že návrhy měly být vytvářeny na počítači, který měl být zakoupen v roce 2008 a v době podání výpovědi se měl nacházet v Sobiškách, a že o něm neví nic bližšího. Dle pana M., tehdejšího zaměstnance společnosti Dosnetex plus, který měl vykonávat vlastní grafické práce, se mělo jednat o počítač značky DELL náležející do majetku společnosti Dosnetex plus. Z dostupných dokladů této společnosti získaných od Finančního úřadu pro Prahu 5 však bylo zjištěno, že tato společnost v roce 2008 nevykázala žádnou činnost, a nepořídila žádný majetek. Pochybnost dále vznikla o momentálním umístění počítače společnosti, neboť šetřením, které proběhlo asi 10 dnů po výpovědi pana S., bylo zjištěno, že v předmětné budově se žádný počítač nenachází, přičemž vlastní objekt společnosti je neudržovaný, bez zabezpečení proti neoprávněnému vniknutí a bez jakéhokoli kancelářského vybavení. Správce daně v neposlední řadě zjistil, že úhrada předmětné faktury byla provedena na bankovní účet osoby, jež neměla spojení se společností Dosnetex plus; dále bylo zjištěno, že část grafických prací vykonal pan T., tj. osoba odlišná od pana M., který se nadto v době své výpovědi stal zaměstnancem žalobce. Z provedeného dokazování pro žalovaného vyplývá,

pokračování

že žalobce mohl a měl vědět, že se svým plněním účastní podvodu na dani z přidané hodnoty. Společnost Dosnetex plus totiž své daňové povinnosti nehradila, žalobce neprojevil žádnou snahu zajistit krom daňového dokladu a smlouvy o dílo jiné doklady prokazující provedení předmětných grafických prací, či jejich vlastní předání. Nadto tato komunikace musela zjevně proběhnout, neboť vlastní smlouva o dílo obsahuje minimum ustanovení, které v mnoha podstatných otázkách odkazují na nikde nezachycená individuální ujednání. Z žádných listin tak není možné zjistit termíny provádění jednotlivých grafických prací či jejich konkrétní zadání. Nelze ani ověřit, zda vyfakturovaná cena odpovídá smluvním ustanovením, která odkazují na jednotlivé cenové dohody. Takovýto postup žalovaný vyhodnotil jako nebezpečný. Poukázal dále na to, že žalobce byl jediným zákazníkem společnosti Dosnetex plus. Objekt této společnosti byl v takovém stavu, který zpochybňoval, že by zde mohla probíhat grafická činnost na počítači, což muselo být žalobci známo, neboť v něm měl mít dle svého tvrzení uskladněnu též část svého zboží. Žalovaný proto uzavřel, že bylo dostatečně prokázáno, že žalobce mohl a měl vědět, že předmětné plnění je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty. Na žalobce proto přešlo důkazní břemeno a měl prokázat, že k uskutečnění zpochybněného plnění došlo, jak bylo deklarováno na předmětných fakturách. To se mu ovšem nepodařilo.

Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ke krajskému soudu. Nesouhlasil s tím, jak žalovaný vyhodnotil jednotlivé svědecké výpovědi, z nichž vyplývá, že žalobce získal od společnosti Dosnetex plus grafické práce. Veškeré nesrovnalosti, které správce daně zjistil, však nebyly způsobeny na straně žalobce, ale na straně jeho dodavatele, které tudíž žalobce nemohl v žádném případě ovlivnit, zvláště když o nich nevěděl. Zdůraznil, že společnost Dosnetex plus se stala nekontaktní až koncem roku 2010, což nemohl žalobce v říjnu 2010, v němž byla uplatněna předmětná faktura, předvídat. Žalovaný porušil povinnost správně zjistit a stanovit daň, neboť správně nehodnotil provedené důkazy, tudíž měl za to, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně zpochybnění svědeckých výpovědí a účasti žalobce na podvodu na dani z přidané hodnoty. Bylo přitom úkolem správce daně jednoznačně prokázat, že žalobce věděl nebo musel vědět, že dodávka je součástí daňového podvodu spáchaného společností Dosnetex plus. Dovolával se přitom toho, že institut ručení za daň, z něhož žalovaný zřejmě vychází, byl do zákona o DPH zakotven až od 1. 4. 2011, tudíž na danou věc nemůže dopadat. Uzavřel proto, že ve vztahu ke společnosti Dosnetex plus jednal vždy v dobré víře v řádnost jejího postupu.

Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** nejprve podrobně zrekapituloval průběh daňového řízení a jednotlivá zjištění správce daně. Vyložil, že je to daňový subjekt, koho tíží v daňovém řízení důkazní břemeno, tj. je povinen dokázat, co sám tvrdí. Vyšel z toho, že v případě daně z přidané hodnoty je prokazování nároku na odpočet daně prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem, tj. ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo. Správce daně je tedy oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně; v takovém případě se přitom nejedná o přechod důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt, nýbrž stále o plnění primární důkazní povinnosti daňového subjektu. Pokud však správce daně vyjádří pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků, tíží správce daně důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Těmto požadavkům přitom správce daně v předmětné věci

dostal, když měl k dispozici informace o smluvním partnerovi žalobce, který z předmětných transakcí s žalobcem neodvedl DPH a jenž se stal nekontaktní. Správce daně proto žalobce správně vyzval k prokázání samotných zdanitelných plnění, avšak žalobce žádnými dalšími relevantními doklady nedisponoval, tudíž navrhoval výpovědi svědků. Aby tyto výpovědi správce daně mohl vyhodnotit, musel jimi uváděné údaje prověřovat. Své hodnotící úvahy správce daně detailně ve zprávě o daňové kontrole vylíčil. Správce daně tedy unesl své důkazní břemeno tím, že zevrubně sdělil své úvahy o tom, proč hodnotí výpovědi těchto svědků jako nevěrohodné a nedostatečné pro prokázání žalobcových tvrzení. S těmito úvahami se krajský soud ztotožnil. Žalobce tedy neprokázal, že zdanitelná plnění, uvedená na jím předložených daňových dokladech, byla pro něj realizována v rozsahu, cenách a způsobem popsáním v těchto dokladech a smlouvách, na jejichž základě byly doklady vystaveny, a že tato plnění fakticky uskutečnila společnost Dosnetex plus. Svědecké výpovědi pro řadu popsanych vzájemných rozporů nelze podle soudu považovat za věrohodné, resp. jejich vypovídací hodnota je velmi nízká z důvodu značné obecnosti. Krajský soud však vytknul žalovanému, že sice vycházel (až na drobné doplnění) ze skutkového stavu zjištěného správcem daně, avšak po právní stránce věc hodnotil odlišně, neboť zatímco správce daně konstatoval neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění tvrzeným dodavatelem a v rozsahu uvedeném na daňových dokladech, žalovaný tuto otázku posoudil odlišně a nárok žalobce na odpočet DPH neuznal pro účast na daňovém podvodu, o kterém žalobce mohl a měl vědět. Důvody, které žalovaného k uvedenému závěru vedly, přitom žalobce nepovažuje za dostatečně objasněné, přičemž s tímto se soud ztotožňuje, neboť v napadeném rozhodnutí absentuje úvaha žalovaného, proč správce daně věc nesprávně kvalifikoval a proč žalovaný volil kvalifikaci odlišnou. Soud dále obsáhle citoval judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, podle níž lze neuznat nárok na odpočet DPH v případě zneužití práva nebo daňového podvodu. Z napadeného rozhodnutí podle soudu není zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod, kterého se měl žalobce účastnit, spočívat. Žalovaný daňový podvod nijak nepopsal, neuvedl, v čem měla spočívat jeho podstata, tedy nekvalifikoval jej, ani nevyklíčil řetězec skutkových okolností, ze kterých by v souhrnu bylo možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Pokud měla být existence daňového podvodu prokázána objektivními okolnostmi shrnutými na str. 16-19, nelze tyto považovat za dostatečné, neboť se jedná o relativně samostatné okolnosti, které sice poukazují na neprofesionální postup žalobce a vyvolávají pochyby o pravdivosti jeho tvrzení, že předmětné plnění uskutečnila společnost Dosnetex plus, ale nepředstavují na sebe navazující sled skutečností, které by mohly tvořit komplexní obraz o určitém daňovém podvodu. Soudu tedy není zřejmé, jak dospěl žalovaný k závěru, že žalobce mohl, resp. měl vědět, že jeho dodavatel neodvede DPH. Žalovaný nevedl žádné dokazování v tom směru, jakou měl mít žalobce povědomost o plnění daňových povinností svého dodavatele.

II. Kasační stížnost a vyjádření

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Dle stěžovatele krajský soud dospěl shodně k závěru, že žalobce nemá v dané věci nárok na uplatněný odpočet DPH a skutkový stav byl zjištěn dostatečným způsobem. Stěžovatel však vytyká krajskému soudu nepřesnou práci s judikaturou Soudního dvora EU a opomenutí výzvy dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném

pokračování

znění (dále jen „daňový řád“). Vyslovil přesvědčení, že soud nedostatečně uchopil problematiku podvodu na DPH, jak se podává v recentní judikatuře Soudního dvora EU, a sám vyložil, jakou situaci lze označit jako „podvod na DPH“. Poukázal na to, že společnost Dosnetex plus svou daňovou povinnost neuhradila, tudíž došlo ke vzniku chybějící daně; s ohledem na další skutečnosti zjištěné správcem daně má za prokázané, že k předmětnému daňovému úniku nedošlo žádnou odůvodnitelnou chybou v podnikání, jednalo se tudíž o podvodné jednání. Uvedl však, že taková kvalifikace představuje skutkový stav, za kterého je třeba specificky přenášet důkazní břemeno. Zatím ovšem nedojde bez dalšího k neuznání nároku na odpočet DPH, neboť otázka, zda byla nebo nebyla daň zaplacená do státní pokladny, nemá vliv na nárok na odpočet DPH. Podstatné je, zda o tom daňový subjekt věděl nebo mohl vědět.

Důkazní břemeno o prokázání účasti na daňovém podvodu leží na správci daně, a k přenesení důkazního břemene zpátky na daňový subjekt dochází dle stěžovatele na základě tzv. vědomostního testu, v němž správce daně zkoumá nestandardnosti posuzované obchodní transakce a poté opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. Jestliže byl dle krajského soudu zjištěn skutkový stav dostatečně pro závěr, že žalobce neměl nárok na odpočet DPH, tedy že žalobce neunesl důkazní břemeno, pak nemohl zároveň tvrdit, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání účasti na podvodu. Uvedené závěry jsou v rozporu, neboť nelze tvrdit, že důkazní břemeno neunesl ani žalobce ani žalovaný. Nestandardnosti vedoucí k vyloučení nároku na odpočet DPH jsou zároveň nestandardnostmi, které vedou ke kvalifikaci skutkové situace jako „podvod na DPH“. Dle stěžovatele je opačný závěr (čili že skutková situace hodnocená jako neprokázání přijetí zdanitelného plnění současně nepostačuje pro vyloučení dobré víry a dostatečné opatrnosti daňového subjektu) v rozporu s unijním právem a jde proti judikatuře Soudního dvora EU (tuto konstrukci naopak schválil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 – 50).

Stěžovatel odkázal na judikaturu Soudního dvora EU [především rozsudek ze dne 13. 2. 2014, ve věci C-18/13 Maks Pen EOOD (dále jen „Maks Pen“)], z níž podle jeho názoru vyplývá, že pokud plnění bylo poskytnuto, ale nelze na jisto postavit, kdo vyfakturované práce skutečně provedl, je možné nárok na odpočet DPH uznat pouze v případě daňového podvodu. Jestliže tedy žalobce neprokázal, že předmětné zdanitelné plnění poskytl deklarovaný dodavatel, mohl být nárok na odpočet DPH vyloučen pouze pro účast na daňovém podvodu. Krajský soud však s judikaturou pracoval nepřesně a zaměňuje pojmy „zneužití práva“ a „podvod na DPH“. Stěžovatel dále vyložil rozdíly mezi uvedenými pojmy. To má potom vliv na prokazování účasti daňového subjektu v těchto situacích, neboť u zneužití práva musí být prokázána objektivní i subjektivní kritéria na straně daňového subjektu, zatímco u podvodu na DPH postačí pouze objektivní kritéria. Podle použité judikatury tak měl krajský soud vysvětlit, proč má za to, že stěžovatel vytýkal žalobci zneužití práva.

Krajský soud podle stěžovatele pochybil i v tom, že přehlédl, že v průběhu odvolacího řízení byla vydána výzva na základě § 115 odst. 2 daňového řádu, která žalobce upozorňovala na změnu právní kvalifikace – z neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění na daňový podvod. Nelze proto hovořit o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť z obsahu spisu je zřejmé, proč odvolací orgán přistoupil k jiné právní kvalifikaci. Nelze proto vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs

163/2015 – 44, na nějž mj. krajský soud odkazuje, neboť tam se Nejvyšší správní soud zabýval případem, kdy odvolací orgán žádnou výzvu neprovedl. Žalobce na výzvu adekvátně reagoval, a nelze tak hovořit, že by byl jakkoliv zkrácen na svých právech.

Stěžovatel závěrem konstatoval, že zde existuje rozdílná rozhodovací praxe správních soudů ohledně přístupu k obdobným skutkovým okolnostem, konkrétně k neuznání nároku na odpočet DPH, jestliže daňový subjekt neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem (k tomu srov. argumentaci uvedenou v bodě 0 tohoto rozsudku). Požaduje proto po Nejvyšším správním soudu, aby provedl jednoznačný výklad rozhodnutí Maks Pen ve vztahu k uvedenému problému.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou a že je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná**.

V nyní projednávaném případě je nesporné, že správce daně neuznal nadměrný odpočet DPH uplatněný žalobcem za zdaňovací období říjen 2010, neboť měl za to, že žalobci se nepodařilo prokázat uskutečnění zdanitelného plnění, jak jej deklaroval. Žalobce tudíž nesplnil svoji důkazní povinnost a nezákonně uplatnil nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 ZDPH, proto správce daně tuto fakturu vyloučil z nároku na odpočet daně. V rámci odvolacího řízení stěžovatel vydal výzvu podle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, v níž vysvětlil princip fungování daně z přidané hodnoty a možnosti správce daně neuznat nárok na odpočet DPH v případě účasti na daňovém podvodu, popsal stav zjištěný správcem daně a uvedl, že tato zjištění vedou k závěru, že žalobce nepřijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována a že o své účasti na podvodu na DPH vědět mohl, resp. měl. Obdobně odůvodnil i napadené rozhodnutí. Jinými slovy žalovaný kvalifikoval danou situaci jinak, než to učinil správce daně.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu je meritem sporu to, zda stěžovatel v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečným a jasným způsobem vyložil svůj názor na daný případ, který byl odlišný od závěrů správce daně, resp. zda svůj názor vyjádřil přezkoumatelným způsobem.

Stěžovatel na odůvodnění napadeného rozsudku reagoval v první řadě vysvětlením, že plnění za uskutečnění považoval, nebylo však prokázáno, že jej poskytl Dosnetex plus, jak bylo deklarováno žalobcem. Právě proto přistoupil k posuzování otázky, zda se nejednalo o podvodné jednání, o kterém žalobce mohl a měl vědět. Následně uvedl, že v projednávané věci nastaly objektivní okolnosti, které zaviněnou účast žalobce na daňovém podvodu prokazují, ale krajský soud nesprávně pracuje s judikaturou.

pokračování

Na úvod Nejvyšší správní soud předesílá, že argumentace uvedená v kasační stížnosti nemá v několika případech odraz v napadeném rozhodnutí (jedná se zejména o část, kde stěžovatel vysvětloval, proč na rozdíl od správce daně zjišťoval, zda se žalobce zaviněně účastnil daňového podvodu). Tato skutečnost předurčuje vypořádání některých kasačních námitek, neboť správní soudy přezkouvávají napadené rozhodnutí a v něm uvedené důvody. Případný nedostatek odůvodnění nemůže být dodatečně zhojen podrobnějším rozbořem právní problematiky učiněným až v kasační stížnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 – 58).

Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že stěžovatel vycházel ze stejného skutkového stavu jako správce daně, což tvrdil v kasační stížnosti a konstatoval i krajský soud. V žádné části napadeného rozhodnutí však neuvedl, proč a zda závěr správce daně o neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele a v rozsahu deklarovaném považoval za nesprávný. Stejně tak v rozhodnutí neprezentoval závěr, že plnění pro konečného odběratele fakticky provedena byla a nebylo prokázáno toliko to, zda je provedl Dosnetex plus. Naopak stěžovatel, přestože kvalifikoval skutkovou situaci jako podvod na DPH, kdy tato kvalifikace v sobě nutně zahrnuje závěr o prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, se zároveň ztotožnil se správcem daně, že po přechodu důkazního břemene ze správce daně na žalobce se žalobci nepodařilo prokázat, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo tak, jak deklaroval. Na několika místech odmítl odvolací námitky žalobce směřující proti hodnocení věci správcem daně s tím, že správce daně věc posoudil správně. Zároveň však obsáhle a rovněž na několika místech prezentoval (z povahy věci tomu odporující) názor, že žalobce věděl nebo měl vědět o své účasti na daňovém podvodu.

Z toho je zřejmé, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť je postaveno na dvou navzájem si odporujících závěrech. Stejným (a tedy nepřezkoumatelným) způsobem byla odůvodněna i výzva dle § 115 odst. 2 daňového řádu, na kterou stěžovatel odkazuje. Ani v kontextu této výzvy tak napadené rozhodnutí nemůže obstát. Kromě toho, stěžovateli nebylo vytýkáno, že by se svým názorem před vydáním rozhodnutí žalobce neseznámil, nýbrž je mu vytýkáno, že posouzení věci nebylo správné, když jej založil na daňovém podvodu, přestože správce daně věc kvalifikoval jako neunesení důkazního břemene o uskutečnění zdanitelného plnění, a stěžovatel nevyjádřil důvody, které ho vedly ke kvalifikaci odlišné. Byť tedy byl žalobce s hodnocením věci stěžovatelem seznámen před vydáním rozhodnutí, nemění to nic na jeho nezákonnosti. Z toho rovněž plyne, že odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 – 44, je zcela přiléhavý.

Až v kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že pochybnosti má pouze o tom, kdo plnění uskutečnil, a proto v souladu s judikaturou Soudního dvora EU přistoupil k posuzování otázky, zda se jednalo o podvod a žalobce o něm mohl a měl vědět (bod [29] kasační stížnosti). Nejvyšší správní soud věcně neposuzoval úsudek stěžovatele, že plnění uskutečněna byla, nicméně žalobce neprokázal, že deklarovaným dodavatelem. Opakovaně zdůrazňuje, že tato úvaha není v napadeném rozhodnutí obsažena. S ohledem na to nemohl ani posuzovat, zda odkaz stěžovatele na věc Maks Pen je případný. Nicméně vzhledem k tomu, že stěžovatel žádal o vodítka k aplikaci předmětného rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nad rámec nutného podotýká, že i nadále setrvává na předpokladu, že je „*nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správcem daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je*

jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45). Závěry rozsudku ve věci Maks Pen (viz body 22-32) jsou použitelné především v případech řetězových obchodů, stojí však primárně na zjištění, že plnění bylo fakticky uskutečněno, zboží dodáno a služby poskytnuty. Konkrétním vodítkem by pro stěžovatele mohl být rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38, v němž se uvádí: „*Po daňovém subjektu nicméně nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodu zákonných překážek, anebo z důvodu faktického stavu věci, zjistit a ověřit, pokud prokázal obsahem svých povinných evidencí, jakož i záznamem faktické realizace služby, že zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí služby samo o sobě bylo dodáno a že bylo i zapláceno*“. Nutno podotknout, že posledně citovaný případ vykazuje vzhledem k obchodované komoditě specifické okolnosti, které jsou předpokladem aplikace zaujatých názorů. Nebylo totiž v tomto citovaném případě pochyb, že daňový subjekt přijal plnění v deklarovaném rozsahu a jeho cenu uhradil přímo deklarovanému dodavateli, sporné bylo pouze to, zda plnění přijal daňový subjekt fyzicky přímo od dodavatele, k čemuž Nejvyšší správní soud připomenul, že „*k dodání zboží mezi stěžovatelkou a dodavatelem mohlo dojít i bez fyzického předání zboží*“.

Za situace, kdy stěžovatel v rámci odvolacího řízení podstatným způsobem změnil právní posouzení věci, je nutné, aby se stěžovatel podrobně zabýval otázkou unesení důkazního břemene žalobce ve vztahu k uskutečnění zdanitelného plnění a tím, zda žalobci bylo skutečně prokázáno, že se účastnil daňového podvodu, jak stěžovatel v odůvodnění napadeného rozhodnutí (na rozdíl od správce daně) nově tvrdil. Ke stejnému závěru ostatně dospěl Nejvyšší správní soud v obdobné věci v rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 – 30.

K námitce, kterou Nejvyšší správní soud považuje v této věci za nejdůležitější, neboť směřuje proti nosnému důvodu zrušení rozhodnutí stěžovatele, totiž že krajský soud nesprávně aplikoval judikaturu týkající se daňových podvodů, lze uvést následující.

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. již shora odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 – 30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude – jak správně podotýká stěžovatel – v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet

pokračování

DPH, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno. Stěžovatel měl tedy nejprve přezkoumat závěr správce daně o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, kterážto úvaha se nutně musí promítnout v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Až tehdy, dospěl li by stěžovatel k závěru opačnému než správce daně, tedy že zdanitelné plnění bylo uskutečněno, byť by nebylo postaveno na jisto, od kterého dodavatele žalobce grafické návrhy získal, by mohl dále zkoumat existenci okolností zakládajících podezření z účasti žalobce na daňovém podvodu (srov. analogicky rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2009, č. j. 2 Afs 122/2008 - 58).

Stěžovatelova námitka, že krajský soud si odporuje, neboť nelze přijmout závěr, že ani žalobce ani stěžovatel neunesli důkazní břemeno, vyplývá ze špatné interpretace věci. Jak bylo uvedeno, nelze zaměňovat neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění (daňovým subjektem) a neprokázání účasti daňového subjektu na podvodu (správcem daně). Pokud krajský soud dospěl k závěru, že správce daně měl důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění a že žalobci se nepodařilo je vyvrátit, resp. neunesl důkazní břemeno, nijak to neodporuje posouzení, dle něhož v daném případě stěžovatel neprokázal žalobci účast na daňovém podvodu a nepopsal, v čem měl podvod spočívat. Důkazní břemeno se v daňovém řízení přesouvá mezi správcem daně a daňovým subjektem, přičemž vždy v určité fázi řízení jej může nést pouze jeden z nich. Může však nastat situace, kdy nejdříve unese důkazní břemeno daňový subjekt a poté rovněž správce daně. Typicky to bude v případech, kdy daňový subjekt prokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak deklaroval, ale správce daně následně neuzná nárok na odpočet DPH z důvodu prokázání podvodu na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Rozporné tudíž nejsou závěry krajského soudu, nýbrž závěry zaujaté v napadeném rozhodnutí, jak bylo uvedeno výše.

Pro úplnost považuje Nejvyšší správní soud za vhodné shrnout rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně:

a) Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Daňový subjekt dokládá svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy.

b) Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

c) Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude

tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.

d) Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení.

O vybočení z naznačeného mechanismu stěžovatelem svědčí jednak obsah jeho kasační stížnosti, jednak napadené rozhodnutí, v němž úvahy o podvodu na DPH *de facto* ztotožnil s prokázáním důvodných pochybností správcem daně. Mylný je pak jeho závěr, že po prokázání účasti na podvodu, přechází důkazní břemeno ze správce daně na daňový subjekt. Nejvyšší správní soud musí znovu uzavřít, že napadené rozhodnutí je v tomto rozsahu nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud dále považuje za potřebné vyvrátit názor stěžovatele vyjádřený v kasační stížnosti, že samotnou identifikací objektivních skutečností v podobě neodvedení daně z přidané hodnoty u dodavatele došlo k naplnění daňového podvodu. Touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2016, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, v němž mj. uvedl, „*podvod na DPH je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „věc Optigen“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „věc Kittel“), rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „věc Mahagében“)]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s předchozí námitkou, tedy s interpretací daňového podvodu. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I 771, bod 23).*

Poslední okruh námitek stěžovatele směřuje proti požadavkům, jež na něj krajský soud klade v souvislosti s prokázáním účasti žalobce na daňovém podvodu. Již krajský soud však s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uznal, že povinností stěžovatele jakožto správního orgánu není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl podvod spáchán. Dle názoru krajského soudu však stěžovatel mechanismus průběhu daňového podvodu nepopsal vůbec.

pokračování

Z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že účast na daňovém podvodu musí být podložena objektivními skutečnostmi, na jejichž základě lze dovodit, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se podvodného jednání účastní (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. července 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, bod 59). V první řadě je tedy třeba identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých mimo jiné vyplývá jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu, totiž porušení daňové neutrality.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neuhrazením příslušného DPH postačuje ke spolehlivému závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu. Každé daňově relevantní plnění totiž musí být zohledněno samo o sobě a jednání žalobce tak nelze hodnotit pouze v kontextu jednání jejího dodavatele (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. ledna 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Z toho, že je společnost Dosnetex plus vůči příslušnému finančnímu úřadu nekontaktní, že neuhradila v mezidobí vyměřenou DPH, nelze bez důkladného zohlednění dalších okolností (spolehlivě) usuzovat na účast žalobce na daňovém podvodu. Takovými okolnostmi mohou pochopitelně být i nedostatečně nastavené kontrolní mechanismy žalobce. Stěžovatel je však povinen úvahu, již dospěje se zohledněním všech zjištěných skutečností k závěru o podvodném jednání žalobce, promítnout do odůvodnění svého rozhodnutí.

Stěžovatel se v podstatné části odůvodnění svého rozhodnutí zaměřil na otázku, zda žalobce přijal potřebná opatření, aby své případné účasti na daňovém podvodu zabránil. Tato otázka však souvisí se subjektivní stránkou případného daňového podvodu, neboť absence dostatečných opatření může být důležitým indikátorem zavinění daňového subjektu, bez něhož nárok na odpočet DPH vyloučit nelze. Pokud však stěžovatel nevysvětlí, v čem spočívalo podvodné jednání žalobce a v jakém směru byla celkově odvedená DPH neoprávněně snížena, nelze zkoumat jeho zavinění. Stěžovatel je tedy povinen nejprve identifikovat alespoň základní skutkové okolnosti daňového podvodu (srov. výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60).

Pokud stěžovatel obsáhle dovozuje, že krajský soud pochybil tím, že nedostatečně rozlišil mezi zneužitím daně a daňovým podvodem, je na místě uvést, že krajský soud vyjadřoval pouze k procesní situaci ohledně správnosti postupu stěžovatele v daňovém řízení, tudíž krajský soud neuvedl, zda se o tyto případy v dané věci jedná či nikoli. Pouze jen obecně citoval příslušnou judikaturu ohledně situací, kdy nelze daňovému subjektu uznat nárok na odpočet DPH, z čehož nelze nic relevantního pro danou věc vyvodit.

Nejvyšší správní soud s ohledem na vše shora uvedené neshledal důvod se odchýlit od rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30, který se týkal typově shodné situace, a proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalobce,

který měl ve věci úspěch, žádné náklady nevynaložil, neboť se ke kasační stížnosti nevyjádřil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 21. prosince 2016

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu