



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **JUTTY GROUP s. r. o.**, se sídlem Na příkopě 1047/17, Praha 1, zastoupený Mgr. Zdeňkem Machem, advokátem se sídlem Dr. Skaláka 1447/10, Přerov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 27. 4. 2016, č. j. 65 Af 1/2014 - 46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Rozhodnutím žalovaného (dále jen „stěžovatel“) ze dne 28. 1. 2014, č. j. 2169/14/5000-14304-711359, byl částečně změněn (toliko v části výroku, týkající se specifikace bankovního účtu správce daně) a ve zbytku potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Přerově (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 9. 2012, č. j. 171111/12/393911806373, jímž správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009 ve výši 83 980 Kč a stanovil penále ve výši 16 796 Kč.

Důvodem doměření DPH žalobci byl závěr správce daně, že žalobce porušil § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), neboť neprokázal přijetí zdanitelných plnění od společnosti

Dosnetex plus s. r. o. (dále jen „Dosnetex plus“) v souladu s předloženými daňovými doklady, a to fakturou č. 2009004 ze dne 16. 12. 2009 za skladovací služby za 2. pololetí 2009 na částku 107 100 Kč (z toho DPH 17 100 Kč) a fakturami č. 2009006 a 2009007 ze dne 18. 12. 2009 za grafické práce (skládačky) na celkovou částku 418 880 Kč (z toho DPH 66 880 Kč). Žalobce neprokázal, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, na jejichž základě uplatnil nárok na nadměrný odpočet DPH, resp. že tato zdanitelná plnění uskutečnila právě společnost Dosnetex plus.

Stěžovatel na základě dokazování provedeného správcem daně konstatoval, že podstatou případu je posouzení, zda žalobce prokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaného fakturami č. 2009004, č. 2009006 a č. 2009007 došlo, tj. že společnost Dosnetex plus žalobci poskytla fakturované plnění (skladovací služby, grafické práce na materiálech dodaných žalobcem). Zjistil, že společnost Dosnetex plus se stala na konci roku 2010 nekontaktní, za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009 a následující období sice podala daňové přiznání k DPH, byly však zahájeny postupy k odstranění pochybností, vlastní daň stanovenou na základě těchto postupů společnost neuhradila. Z obchodního rejstříku bylo zjištěno, že dne 12. 11. 2010 nastala změna v personálním obsazení společnosti Dosnetex plus, neboť jednatel společnosti pan Josef Smékal byl vystřídán panem Rostislavem Trávníčkem, jenž se zároveň stal jediným společníkem. Pan Trávníček je osobou bez domova, 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 Smékala za hodnotu vkladu ve výši 200 000 Kč (uvedenou částku měl panu Smékalovi předat osobně, přičemž měl zároveň převzít veškeré účetní doklady, to vše na parkovišti). Ačkoli pan Smékal osobu pana Trávníčka prakticky nezná, i nadále je generálním zástupcem společnosti Dosnetex plus. Pan Trávníček nebyl schopen o společnosti cokoli uvést a nedisponoval žádnými doklady, které by se jí týkaly.

Ke grafickým pracím, které měla společnost Dosnetex plus poskytnout žalobci podle faktur č. 2009006 a 2009007, stěžovatel uvedl, jaké důkazy byly k prokázání jejich uskutečnění provedeny a které správce daně odmítl jako neprokazující zdanitelné plnění. Konstatoval, že nárok na odpočet DPH nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně. Žalobce si neopatřil žádné konkrétní přímé důkazy zachycující zadávání prací, komunikaci se zhotovitelem či předání grafických návrhů, kterými by mohl podpořit svá tvrzení týkající se uskutečnění zdanitelného plnění. Dále se stěžovatel zabýval skladovacími službami, které měla společnost Dosnetex plus poskytovat žalobci podle faktury č. 2009004. Uvedl, jaké důkazy byly k prokázání jejich uskutečnění provedeny a které správce daně odmítl jako zdanitelné plnění neprokazující. Opět zdůraznil, že nárok na odpočet DPH má základ v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoliv ve formálním dokladu. Žalobce nepředložil žádnou dokumentaci zachycující průběh skladování, termíny příjmu a výdeje uskladněného zboží a jeho množství či jiné údaje, na jejichž základě by bylo možno posoudit, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění. Stěžovatel přisvědčil správci daně, že v průběhu daňové kontroly byly zjištěny nesrovnalosti, které nevedly k úplnému odstranění pochybností.

Skutečnosti zjištěné správcem daně ohledně společnosti Dosnetex plus a její obchodní spolupráce s žalobcem (spočívající v grafických pracích a skladovacích službách)

pokračování

podle stěžovatele tvoří ucelený soubor důkazů a informací, které značí, že žalobce mohl, resp. měl vědět, že se svým plněním účastní podvodu na DPH, k čemuž podrobně popsal dle jeho názoru rozhodné skutečnosti (str. 19 až 21 a str. 26 až 27 napadeného rozhodnutí). Tím se důkazní břemeno přeneslo ze správce daně na žalobce a bylo na něm, aby prokázal uskutečnění zpochybněných plnění. To se však v posuzovaném případě nestalo.

Stěžovatel se v napadeném rozhodnutí vyjádřil také k dalším odvolacím námitkám týkajícím se zdanitelných plnění, postupu správce daně, provedení a hodnocení důkazů a argumentu žalobce, že nevěděl a nemohl vědět o neplnění daňových povinností společností Dosnetex plus. Žádné z nich však s odkazem na své podrobné posouzení nepřisvědčil.

Proti rozhodnutí stěžovatele brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který jí rozsudkem ze dne 27. 4. 2016, č. j. 65 Af 1/2014 - 46, vyhověl, rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud stěžovateli vytkl, 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, stěžovatel 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 stěžovatele k uvedenému závěru vedly, nepovažoval krajský soud za dostatečně objasněné, neboť v napadeném rozhodnutí absentuje úvaha, proč správce daně věc nesprávně kvalifikoval a proč stěžovatel volil kvalifikaci odlišnou. Dále shrnul judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu týkající se pojmu „podvod na dani z přidané hodnoty“. Z napadeného rozhodnutí podle krajského soudu je sice zřejmé, že v daném případě došlo k daňové ztrátě (nesplněním daňové povinnosti společnosti Dosnetex plus), avšak není jasné, v jakých skutkových okolnostech měl spočívat daňový podvod, kterého se měl žalobce účastnit. Stěžovatel daňový podvod nijak nepopsal, neuvedl, v čem měla spočívat jeho podstata, tedy nekvalifikoval jej, ani nevylicil 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 v bodě 17 (stran grafických prací) a 18 (stran skladovacích služeb) napadeného rozhodnutí, nelze to považovat za dostatečné, neboť se jedná o relativně samostatné okolnosti, které sice poukazují na neprofesionální postup žalobce a vyvolávají pochyby o pravdivosti jeho tvrzení, zda zdanitelná plnění byla uskutečněna, popř. zda je uskutečnila společnost Dosnetex plus, ale nepředstavují na sebe navazující sled skutečností, které by mohly tvořit komplexní obraz o určitém daňovém podvodu. Dle krajského soudu není zřejmé, jak dospěl stěžovatel k závěru, že žalobce mohl, resp. měl vědět, že jeho dodavatel neodvede DPH. V tomto směru stěžovatel nevedl žádné dokazování a pouhá skutečnost, že DPH nebyla dodavatelem žalobce odvedena, nemůže vést k postupu dle shora rozvedené judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu o daňových podvodech. Stěžovatel tak dospěl ke zcela odlišné právní kvalifikaci, aniž by tento svůj postup vysvětlil. Krajský soud dospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalobce

Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

Podle 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. Důvody kasační stížnosti stěžovatel spatřuje v nepřesné práci krajského soudu s judikaturou SDEU a v opomenutí výzvy dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), kterou byl žalobce seznámen s právním názorem stěžovatele.

Krajský soud nedostatečně uchopil problematiku podvodu na DPH, jak se podává v recentní judikatuře SDEU, a sám vyložil, jakou situaci lze označit jako „podvod na DPH“. Podle stěžovatele z judikatury SDEU plyne, že se jedná o skutkovou situaci, kdy nedojde k odvedení daně na výstupu, přičemž existuje subjekt, který si předmětnou daň nárokuje v podobě odpočtu daně. Dochází tedy k daňovému úniku, který nevznikl například odůvodnitelnou chybou v podnikání; daňový subjekt mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní daňového úniku. V nyní projednávané věci bylo prokázáno, že společnost Dosnetex plus svou vlastní daňovou povinnost v předmětné době neuhradila, čímž došlo ke vzniku chybějící daně. S ohledem na další skutečnosti zjištěné správcem daně má stěžovatel za prokázané, že k předmětnému daňovému úniku nedošlo žádnou odůvodnitelnou chybou v podnikání, ale jednalo se o podvodné jednání. Uvedené samo o sobě neznamená, že by bylo možné nepřiznat daňovému subjektu jím uplatněný nárok na odpočet daně (pokud daňový subjekt o daňovém podvodu nevěděl nebo vědět nemohl).

Podle stěžovatele však taková kvalifikace představuje skutkový stav, za kterého je třeba specificky přenášet důkazní břemeno. Otázka, zda byla nebo nebyla daň zaplacená do státní pokladny, tedy 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; 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 (objektivní okolnosti) 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 stěžovatel. Tytéž nestandardnosti nemohou postačovat k tomu, aby správní orgány a krajský soud odmítly nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, a zároveň aby nebyly způsobilé zpochybnit dobrou víru či dostatečnou opatrnost žalobce. Krajský soud se podle stěžovatele dopustil pochybení, pokud uvedl, že stěžovatel nepopsal a nekvalifikoval okolnosti daňového podvodu. 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

pokračování

zdanitelného plnění současně nepostačuje pro vyloučení dobré víry a dostatečné opatrnosti daňového subjektu) v rozporu s unijním právem a jde proti judikatuře SDEU (tuto konstrukci naopak schválil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Povinností správce daně není prokázat, jakým způsobem a kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán daňový podvod; musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud podle krajského soudu není zřejmé, na jakých skutkových okolnostech spočíval daňový podvod (tedy že uvedené stěžovatel nepopsal a nekvalifikoval), odmítá tím celý proces a výsledek zjišťování skutkového stavu v daňovém řízení.

Stěžovatel odkázal na judikaturu SDEU [především rozsudek ze dne 13. 2. 2014, *Maks Pen EOOD proti Bulharsku*, C-18/13 (dále jen „Maks Pen“); rozhodnutí SDEU jsou dostupná na <http://curia.europa.eu>], z níž podle jeho názoru vyplývá, že pokud plnění bylo poskytnuto, ale nelze na jisto postavit, kdo vyfakturované práce skutečně provedl (resp. že je patrně neprovedl deklarovaný dodavatel), je možné nárok na odpočet DPH neuznat pouze v případě daňového podvodu (za situace, kdy osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se jedná o daňový únik). 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 dále zaměňoval pojmy „zneužití práva“ (výsledkem a hlavním účelem plnění má být získání daňového zvýhodnění odporující cílům společného systému DPH) a „podvod na DPH“ (alespoň jedna společnost v řetězci nesplnila své daňové povinnosti a za plnění nebyla v řetězci alespoň jednou odvedena daň). Stěžovatel vyložil rozdíly mezi uvedenými pojmy s tím, že u podvodu se zkoumá dobrá víra daňového subjektu, tj. zda mu bylo či mohlo být určité jednání podezřelé, nestandardní a pochybné a zda podnikl vše, co mohlo být rozumně požadováno, aby své účasti v takových řetězcích předcházel. Uvedené má vliv na prokazování účasti daňového subjektu v nastíněných situacích, neboť u zneužití práva musí být prokázána objektivní a subjektivní kritéria na straně daňového subjektu, zatímco u podvodu na DPH postačí pouze objektivní kritéria. Podle citované judikatury měl krajský soud vysvětlit, proč má za to, že stěžovatel vytýkal žalobci zneužití práva.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, podle kterého není zřejmé, proč stěžovatel změnil právní kvalifikaci skutku. Krajský soud podle stěžovatele 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 oproti prvostupňovému řízení před správcem daně. Žalobce na výzvu reagoval, nebyl tedy krácen na svých právech, což sám ani nenamítal. Nelze vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, na který mj. krajský soud odkázal, neboť v něm se Nejvyšší správní soud zabýval případem, v němž odvolací orgán žádnou výzvu neučinil. Závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele nemá odraz ve skutkovém stavu.

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. Požaduje proto po Nejvyšším správním soudu, aby provedl jednoznačný výklad rozhodnutí Maks Pen ve vztahu k uvedenému problému.

Stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání, jež je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předesílá, že totožnou kasační argumentací stěžovatele, a to za v principu shodných skutkových okolností a ve vztahu k témuž žalobci (byť za jiná zdaňovací období) se již zabýval šestý senát v rozsudcích ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, a ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 35 (dále jen „rozsudek šestého senátu“). Závěry v citovaných rozsudcích jsou zcela příléhavé také v nyní projednávané věci a Nejvyšší správní soud neměl důvodu se od nich odchýlit. Proto na ně níže odkazuje.

Ve věci je spornou otázka, zda stěžovatel dostatečně, jasně a přezkoumatelně vyložil svůj právní názor na daný případ, který byl odlišný od závěrů správce daně.

Jak již bylo uvedeno v rozsudku šestého senátu, „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 rozbořením právní problematiky učiněným až v kasační stížnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 - 58).

pokračování

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 [a tedy že zdanitelné plnění, byť zatížené podvodem, skutečně proběhlo - pozn. NSS].

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 přílehlavý.

Argumentace stěžovatele v kasační stížnosti zjevně vychází z jeho předpokladu, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo (viz body [29] a [30] kasační stížnosti); pochybnosti má pouze o tom, kdo jej uskutečnil. Proto se s odkazem na judikaturu SDEU zabýval tím, zda se jednalo o podvod na DPH, o němž žalobce mohl a měl vědět. Již v rozsudku šestého senátu však bylo zdůrazněno, že úvaha stěžovatele o uskutečnění zdanitelného plnění, která nezbytně musela hodnocení daňového podvodu předcházet, není v napadeném rozhodnutí obsažena. S ohledem na to Nejvyšší správní soud ani nemohl posuzovat, „zda odkaz stěžovatele na věc Maks Pen je případný. Nicméně vzhledem k tomu, že stěžovatel žádal o vodítko 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 správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátcе 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 věcí, 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“.

Jak již bylo uvedeno výše, pokud stěžovatel v odvolacím řízení podstatným způsobem změnil právní posouzení věci oproti názoru správce daně, pak se měl podrobně zabývat otázkou unesení důkazního břemene žalobce ve vztahu k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění. Teprve tehdy, pokud by vyplynulo, že v řízení byla prokázána existence zdanitelného plnění (grafických prací a skladovacích služeb), mohl stěžovatel posuzovat, zda žalobce mohl a měl vědět, že se účastní daňového podvodu (srov. rozsudek šestého senátu, popř. rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 - 30).

V rozsudku šestého senátu byla rovněž obsáhle vypořádána námitka, že krajský soud nesprávně aplikoval judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu týkající se daňových podvodů. Šestý senát posoudil tuto námitku jako nedůvodnou, přičemž shrnul dosavadní relevantní judikaturu. Z té vyplývá správnost posouzení krajského soudu, který označil postup stěžovatele týkající se právního hodnocení věci za nesprávný: „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 DPH, lze sice také považovat v jistém (širším) smyslu za 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

pokračování

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 jej žalobce 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).“

Stěžovatel dále namítl, že krajský soud si odporuje, pokud konstatoval, že žalobce ani stěžovatel neunesli důkazní břemeno. Jak již bylo uvedeno v rozsudku šestého senátu, uvedený názor vyplývá z nesprávného pochopení odůvodnění napadeného rozsudku ze strany stěžovatele. Nelze totiž „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.“

V návaznosti na nesprávný názor stěžovatele shrnul zdejší soud v rozsudku šestého senátu rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, a to následovně:

„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.“

Z výše naznačeného mechanismu rozložení důkazního břemene stěžovatel v nyní projednávané věci zjevně vybočil, což plyne z argumentace uvedené v kasační stížnosti, a především pak z napadeného rozhodnutí, v němž byly úvahy o podvodu na DPH stěžovatelem *de facto* ztotožněny s prokázáním důvodných pochybností správce daně. Takový postup nelze připustit, neboť si vnitřně odporuje a nemá oporu v dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu ani SDEU. Mýlný je rovněž závěr stěžovatele, že po prokázání účasti na podvodu přechází důkazní břemeno ze správce daně opět na daňový subjekt. Lze uzavřít, že krajský soud postupoval správně, pokud napadené rozhodnutí označil v uvedeném ohledu za nepřezkoumatelné.

V rozsudku šestého senátu byl vyvrácen také (do velké míry paušální) názor stěžovatele, podle kterého samotnou identifikací objektivních skutečností v podobě neodvedení DPH 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).“*

K poslednímu okruhu námitek stěžovatele, v nichž rozporoval požadavky kladené krajským soudem v souvislosti s prokázáním účasti žalobce na daňovém podvodu, lze uvést, že již krajský soud uznal, že povinností správce daně není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v příslušném řetězci byl daňový podvod spáchán. Krajský soud však stěžovateli správně vytknul, že skutkové okolnosti a to, jak a jakým způsobem daňový podvod probíhal, nepopsal vůbec. V tomto ohledu lze opět citovat rozsudek šestého senátu, podle kterého: „*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.*

pokračování

rozsudek Soudního dvora EU 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, 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 jeho 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 uváhu, 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).“

Závěrem lze ve shodě s rozsudkem šestého senátu konstatovat, že krajský soud se nedopustil nedostatečného rozlišování mezi zneužitím daně a daňovým podvodem, neboť k tomu, zda se o ně v daném případě jednalo, se vůbec nevyjadřoval. Pouze posuzoval procesní situaci ohledně správnosti postupu stěžovatele v daňovém řízení a v souvislosti s tím citoval příslušnou judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu ohledně situací, kdy nelze daňovému subjektu uznat nárok na odpočet DPH (z čehož však nelze dovodovat názor krajského soudu, zda se v dané věci jednalo o zneužití daně či daňový podvod).

IV. Závěr a náklady řízení

Ze všech uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel (žalovaný) neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy podle § 60

odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti; z obsahu spisu však plyne, že mu v tomto řízení žádné náklady nevznikly, neboť žádný úkon (vyjádření ke kasační stížnosti ani jiný) v tomto řízení neučinil. Proto mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 24. května 2017

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu