



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **SPRINTER PRAGUE a. s.**, se sídlem Türkova 828/20, Praha 4, zast. Mgr. Jiřím Malínkem, advokátem se sídlem Fügnerovo náměstí 1808/3, Praha – Nové Město, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 7. 2018, č. j. 3 Af 23/2015 – 110,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 7. 2018, č. j. 3 Af 23/2015 – 110, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6813/15/5200-20442-711315, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám jeho právního zástupce náhradu nákladů soudního řízení ve výši 24 456 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6813/15/5200-20442-711315, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti třem dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu dne 12. 8. 2013 pod č. j. 4485982/13/2011-24903-108939, č. j. 4486032/13/2011-24903-108939 a č. j. 4486060/13/2011-24903-108939; těmito byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2010.

[2] V žalobě stěžovatel namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí; žalovaný nedostatečně zjistil skutkový stav věci a postupoval v rozporu se zásadami spravedlivého procesu, když bezdůvodně považoval za nadbytečné vyslechnout navržené svědky, kterým stěžovatel nemohl klást otázky; daňová kontrola nebyla řádně ukončena, nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole; rovněž namítl, že daňovou kontrolu správce zahájil bez uvedení důvodu, poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/2007, dle něhož v protokolu o zahájení kontroly musí správce daně jednoznačně formulovat důvody a podezření na zřejmé nesplnění daňové povinnosti, jinak důkazy v takovém daňovém řízení jsou opatřeny protiústavním postupem. Namítl rovněž, že správce daně po dobu trvání daňového řízení od 16. 12. 2010 do 12. 3. 2015, měnil účelově kontrolní zjištění nikoli za účelem správného stanovení daně, nýbrž za účelem daň doměřit; nejprve správce daně uvedl, že společnosti VIASAT SERVICE, s. r. o. (dále jen „Viasat“) byla zrušena registrace k DPH, tudíž nemohla vystavit daňové doklady s DPH a stěžovatel z nich nemohl uplatnit nárok na odpočet DPH; po námítce stěžovatele, že zpětné zrušení registrace k DPH společnosti Viasat je v rozporu s principem právní jistoty, bylo dalším důvodem doměření daně to, že doklad prokazující nárok na odpočet DPH nebyl vystaven oprávněnou osobou, jednatelem společnosti Viasat panem J. N.; nakonec správce daně doměřil stěžovateli daň se závěrem, že mohl a měl vědět, že se účastní podvodu na DPH, což bylo pro stěžovatele překvapivé rozhodnutí, odlišné od původního rozhodnutí, v němž není o takovém závěru zmínka. Konečně zásadně popírá, že by se účastnil daňového podvodu; nesouhlasí s tvrzením, že při uzavírání obchodu s paní T. nevěděl, jaký má vztah ke společnosti Viasat, zda tuto společnost reprezentuje; jím navržené svědky (zaměstnance společnosti Viasat) správce daně přitom považoval za zbytečné slyšet; za absurdní považuje, že mu správce daně vytýká, že neusiloval o kontakt s jednatelem a nikdy se s ním nesetkal; nepovažuje rovněž za nic neobvyklého, že smlouva o reklamě byla odeslána na odlišnou adresu od sídla společnosti Viasat, kterou pan H. telefonicky zjistil; sídlo kanceláře přitom správce daně ostatně nijak nezpochybňuje, na této adrese bylo u této společnosti provedeno FÚ pro Prahu 6 vytýkácí řízení. Stěžovatel rovněž nesouhlasil s tvrzením správce daně, že vytvoření spotů neodpovídá smlouvě, a že o změně smluvních ujednání pan H. nikdy s jednatelem nejednal; namítal, že smlouva o reklamě není o výrobě spotů, nýbrž o jejich odvysílání a ostatní věci se domlouvaly mimo smlouvu, k žádným změnám ve smlouvě nedošlo; správce daně přitom nezpochybňuje, že spoty odvysílány byly, stěžovatel chtěl uvedené doložit svědeckými výpověďmi, což žalovaný zamítl. Nesouhlasil s tvrzením správce daně, že není pravděpodobné, aby smlouva o reklamě byla podepsána v jeden předtištěný den na smlouvě, když u toho strany podepisující smlouvu nejsou současně přítomny; uvedl, že je provozovatelem kurýrní služby a není pro něho problém doručit podepsané smlouvy v rámci Prahy během pár hodin jednoho dne; nadto, i kdyby kurýrní službu sám neprovozoval, společností zabývajících se po Praze kurýrní službou je mnoho. Konečně k tvrzení správce daně, že v roce 2010 smluvní částka za odvysílání 10 vteřin trvajícího spotu na LCD obrazovce je nepřiměřeně vysoká, uvedl, že cena je dána dohodou stran, i daleko dražší cena může být výhodná, jestliže následně přinese ekonomický efekt.

[3] Nejvyšší správní soud předepisuje, že v projednávané věci rozhoduje opakovaně poté, kdy rozsudkem ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017 – 28, předchozí rozsudek městského soudu ze dne 25. 1. 2017 č. j. 3 Af 23/2015 – 77, kterým bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno, ke kasační stížnosti žalovaného zrušil; městskému soudu vytkl nesprávnou

pokračování

interpretaci § 88 daňového řádu, na základě čehož městský soud dospěl následně k nesprávným dílčím závěrům v otázkách procesněprávního posouzení. Ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval, že z obsahu správního spisu, který dokumentuje jednotlivé kroky správce daně, či žalovaného, jakož i jednání žalobce (nyní stěžovatele), „*nikterak nevyplývá, že by byl jakkoli zkrácen na svých právech ať již v rámci daňové kontroly nebo v řízení před stěžovatelem* (nyní žalovaného). Nejvyšší správní soud poukázal v souvislosti s uplatněnou námitkou ve vztahu k doplňování odvolacího řízení na usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, dle kterého „*veškeré zjištěné vady budou v takovém případě odstraněny v rámci odvolacího řízení. Odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné.*“ K uvedenému vyjádření vyslovil, že „*odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně.*“ Nejvyšší správní soud dále ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že „*[j]udikatura Nejvyššího správního soudu dokonce dovodila, že postup odvolacího orgánu, kdy přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, není v rozporu se zákonem.*“; vyslovil závěr, že „*jelikož odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně, musí mít možnost odstranit jakékoliv pochybení prvostupňového správce daně. Takovou vadou odstranitelnou v odvolacím řízení je i případné pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole* (viz např. rozsudky ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012 - 41, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39, či ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, či rozsudek ze dne 28. 7. 2016, č. j. 9 Afs 169/2015 - 97). Připouští-li zákon, aby stěžovatel, jakožto odvolací orgán mohl odstranit případné vady v rámci odvolacího řízení, musí mít pro takové jednání prostor; může tak v odvolacím řízení napravit i chybu správce daně spočívající v tom, že tento řádně neprojednal s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole.“ Nejvyšší správní soud rovněž uvedl, že „*správce daně nepostupoval zásadně v rozporu s § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť z chování žalobce, resp. způsobu jeho komunikace se správcem daně* (viz bod 15 tohoto rozsudku) *mohl správce daně usuzovat na obstrukce žalobce a neochotu se k podpisu, resp. projednání zprávy o kontrole dostavit a odsouvat termín podpisu zprávy a ukončení daňové kontroly. Žalobce na žádném místě neuvedl, co jej k tomu, že na urgentní výzvy správce daně, které prokazatelně obdržel, nereagoval, vedlo... Ze spisu naopak vyplývá, že žalobce výzvy správce daně obdržel, reagoval na ně, avšak neadekvátním způsobem... Nejvyšší správní soud konstatuje, že i kdyby připustil v postupu správce daně určité pochybnosti ohledně aplikace postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, nemohlo by neprojednání zprávy o daňové kontrole a její podpis za situace, kdy žalobce byl řádně seznámen s výsledky kontrolních zjištění, mohl se k nim vyjádřit a navrhnout doplnění, což také učinil, samo o sobě bez dalšího způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.*“ K otázce doplňování daňového řízení o další skutková zjištění v rámci postupu podle § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[d]aňové řízení tvoří celek, rozhodující je až pravomocné rozhodnutí o vyměření daně. Lze zde odkázat na rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61*“, podle správního spisu žalovaný „*založil rozhodnutí o konečné výši daně žalobce na základě rozsáhlého dokazování, a to včetně těch poznatků, které byly poprvé získány až v rámci doplněného odvolacího řízení. Není zřejmé, nebyly-li takové poznatky (ani logicky nemohly být) součástí zprávy o kontrole, resp. ani součástí seznámení se s výsledky kontrolních zjištění v rámci prováděné daňové kontroly, k čemu by dodatečné projednání zprávy o kontrole,*

mělo vést, bylo-li doměření daně založeno na jiných důvodech.“ Nejvyšší správní soud rovněž konstatoval, že „[d]aňový řád (který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků), významně změnil proces ukončení daňové kontroly. Před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil totiž další procesní krok, kterým je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). Samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). Nutno dodat, že při seznámení se zprávou o daňové kontrole již daňový subjekt nemá (podle výslovné dikce § 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu) právo zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění.“

[4] Nejvyšší správní soud zrušujícím rozsudkem zavázal městský soud, který se dosud meritem věci samé nezabýval, aby věc posoudil z hlediska hmotněprávního, tedy přezkoumal, zda stěžovatel unesl či neunesl důkazní břemeno, popř. zda této povinnosti dostal správce daně a zda daň byla stanovena v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu.

[5] V novém rozhodnutí městský soud meritorním námitkám stěžovatele nepřisvědčil a žalobu zamítl. Zamítl návrh stěžovatele na provedení dokazování, uvedl, že z převážné části se jedná o návrhy na provádění důkazů zněním právních předpisů; tyto není třeba dokazovat, totéž platí o veřejně přístupné judikatuře. K návrhu důkazu listinami obsaženými ve správním spisu, soud uvedl, že z obsahu správního spisu je povinen vycházet, tudíž dokazování v tomto směru je nadbytečné. Navrhované výslechy svědků ke skutkovému stavu soud shledal soud nadbytečnými, neboť skutkový stav byl dle soudu dostatečně zjištěn v rámci daňového řízení a vyplývá ze správního spisu. Konstatoval, že po doplnění dokazování odvolací orgán podrobil svému hodnocení jednotlivé důkazní prostředky a své závěry vyjádřil v napadeném rozhodnutí na str. 12 a násl. Přesvědčivým způsobem a dostatečně obsáhle i srozumitelně se žalovaný vypořádal se všemi uplatněnými námitkami. Soud v tomto směru odkazuje na str. 20 až 27, kde žalovaný reagoval na námitky stěžovatele v podání ze dne 13. 2. 2015 a dále na str. 27 až 32 napadeného rozhodnutí; zde odvolací orgán popsal obsah námitek a důvody, které učinil na základě zjištění dle listin a výpovědí jednotlivých svědků, vedoucí jej k závěru o neoprávněném uplatnění nároku na odpočet. Doplnění důkazního řízení v rámci odvolacího řízení dle soudu umožnilo odvolacímu orgánu zjistit skutkový stav věci v dostatečné míře tak, aby na základě něho mohl věc adekvátně posoudit i po stránce právní; jeho závěry vzal za logické a nelze jim vytknout nesystematičnost.

[6] K neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí městský soud uvedl, že správce daně jakož i žalovaný srozumitelnými důvody objasnili u každého navrhovaného svědka důvody, pro které je nadbytečné provádět jeho výslech; tyto důvody jsou dle městského soudu dostatečné a vyčerpávající a odkázal na str. 27 a 28 napadeného rozhodnutí.

pokračování

[7] Městský soud nepřisvědčil ani námitce stran řádného ukončení daňové kontroly a neprojednání zprávy o kontrole; konstatoval s odkazem na obsah spisu, že stěžovatel byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění, měl možnost se k němu vyjadřovat a průběžně navrhol doplnění dokazování; o projednání zprávy o kontrole vypovídá předně protokol ze dne 14. 3. 2013, k jehož obsahu se stěžovatel obsáhle vyjádřil; založeno je rovněž vyjádření ze dne 7. 6. 2013 (viz čl. 32 správního spisu), v němž navrhuje, resp. trvá na předvolání navrhovaných svědků. Městský soud přitom vycházel z právního názoru, který Nejvyšší správní soud vyslovil ve zrušujícím rozhodnutí, a konstatoval, že správce daně postupoval při projednání zprávy o kontrole a ukončení daňové kontroly v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu.

[8] Městský soud v intencích závazného právního názoru posoudil rovněž jednotlivé úkony žalovaného i správce daně provedené v rámci doplnění dokazování v odvolacím řízení a dospěl k závěru, že stěžovatel nebyl zkrácen na svých právech v rámci daňové kontroly či v odvolacím řízení; poukázal na to, že odvolací orgán je oprávněn ke všem úkonům, které vedou ke zjištění skutkového stavu věci; rovněž konstatoval, že stěžovatel byl s odlišným právním posouzením zjištěného skutkového stavu v rámci doplnění dokazování odvolacím orgánem seznámen, byla mu dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující, což písemně učinil dne 7. 2. 2015 (viz č. 21 správního spisu).

[9] Městský soud nepřisvědčil stěžovateli ani v námitce bezdůvodného zahájení daňové kontroly, poukázal na ojedinělost nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, a odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, v němž Ústavní soud prvně vyslovený názor překonal, jakož i na setrvalou judikaturu správních soudů, ze které vyplývá, že správce daně nemusí při zahájení daňové kontroly disponovat konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění kontrolované daňové povinnosti (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, či rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52).

[10] Co se týče otázky prokázání samotného uskutečněného zdanitelného plnění a posouzení splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, městský soud podotkl, že zpětné zrušení registrace DPH společnosti Viasat se vůči stěžovateli v napadeném rozhodnutí projevilo tak, že v daném případě žalovaný zohlednil námitky stěžovatele ohledně vyvozování nesprávných úvah správcem daně a hodnocení důkazních prostředků a své závěry korigoval, tedy na svých právech stěžovatel zkrácen nebyl. K námitce, v níž stěžovatel tvrdí překvapivost závěru žalovaného, že vědět měl a mohl, že se účastní daňového podvodu, soud uvedl, že žalovaný se této otázce věnuje podrobně v bodech 41 až 107 na str. 12 až 27 napadeného rozhodnutí; dodal, že se lze ztotožnit s žalovaným, že svědeckou výpověď pana J. N. nelze považovat za věrohodnou a dále k ostatním námitkám fakticky převzal hodnocení žalovaného z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Podle městského soudu nedošlo ze strany stěžovatele k racionálnímu vysvětlení vzniku, průběhu a úhrady obchodní transakce, neunesl tedy důkazní břemeno k prokázání obchodu, a v tomto směru se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že s péčí řádného hospodáře řádně nedoložil okolnosti uzavření a realizace obchodu, proto mohl a měl vědět, že se účastní na podvodu na DPH. Rozhodnutí podle

soudu nemohlo být pro žalobce překvapivé, neboť byl řádně seznámen se zjištěnými skutečnostmi. Soud dále poukazuje na str. 18 a 19 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný pod body 74 až 87 zabýval posouzením objektivních kritérií, která jej vedla k závěru o tom, že stěžovatel v daném případě neprověřoval s náležitou opatrností svého dodavatele a osobu, která za něho měla jednat, nevěnoval náležitou péči uzavírání smluv a nepostupoval dostatečně obezřetně, tedy s péčí řádného hospodáře, a proto je třeba označit takové jednání za neobezřetné a neodpovědné. Důvody uvedené žalovaným shledal soud jako dostatečné.

[11] Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonem vymezené lhůtě dle § 106 odst. 2 zákona s. ř. s. kasační stížnost; uvádí v ní, že ji podává z důvodů vymezených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s., konkrétně pak tvrdí, že rozhodnutí soudu je nezákonné, protože spočívá v nesprávném posouzení právní otázky.

[12] Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že kasační stížnosti je poměrně obtížně srozumitelná. Ačkoli stěžovatel ji formálně rozděluje na několik částí, v jejím poměrně rozsáhlém textu uvádí na přeskáčku a bez zjevné návaznosti různá tvrzení o pochybeních správce daně a žalovaného, která navíc v dalším textu mnohdy opakuje či parafrázuje. Není však vždy zřejmé, co stěžovatel těmito tvrzeními sleduje, resp. zda z nich dovozuje nějaké závěry ve vztahu ke kasační stížnosti napadenému rozsudku. Stěžovatel především obsáhle popisuje celý průběh daňového řízení, opakuje námitky, které uplatnil již v průběhu daňové kontroly, v odvolání a poté v žalobě (nezákonnost kontroly z důvodu nevymezení pochybností, neprojednání zprávy a nezákonné ukončení kontroly; dále namítá nepřípustnost změny v právní kvalifikaci skutkového stavu v průběhu odvolacího řízení, porušení zásady dvojinstančnosti řízení, neumožnění nahlédnout do spisu); fakticky tvrdí, že správce daně a žalovaný porušili veškerá procesní ustanovení daňového řádu. Stěžovatel v podstatě celou kasační stížnost pojímá jako popis toho, co tvrdí v odvolacím rozhodnutí žalovaný, jeho závěry kritizuje a vyvrací. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje za nutné tyto skutečnosti související se zjišťováním skutkového stavu a hodnocením důkazů dále opakovaně reprodukovat, neboť totožné námitky byly již obsahem žaloby, městský soud je posoudil, a především nikterak nesměřují k napadenému rozsudku městského soudu, tedy nerozporují to, jak se s nimi městský soud vypořádal.

[13] Za námitky směřující k napadenému rozsudku městského soudu lze při dobré vůli snad považovat pouze tuto část kasační stížnosti, z níž lze dovodit námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku: „*MS v Praze tvrdí, že doplnění důkazního řízení v rámci odvolacího řízení umožnilo odvolacímu orgánu zjistit skutkový stav věci v dostatečné míře tak, aby na základě něho mohl věc adekvátně posoudit i po stránce právní. Závěry přijaté žalovaným jsou logické a nelze jim vytknout nesystematičnost, ale neuvádí, v čem jsou tyto závěry logické a systematické. V rozsudku MS v Praze je uvedeno, že ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 7. 2013, č. j. 1294117/13/2011-05404-101122 je uvedena svědecká výpověď pana Nováka, když z daňového řízení vyplývá a uvedl to i žalovaný, že nešlo o svědeckou výpověď, ale šlo o účastníka řízení. Správce daně bezdůvodně odmítá navržené svědky žalobcem za účelem vyvrácení nepravdivých tvrzení pana Nováka jako nadbytečné, protože jejich prostřednictvím prý nemohou být prokázány rozhodné skutečnosti. V rozsudku MS v Praze uvádí, že se ztotožňuje s hodnocením svědecké výpovědi pana Nováka, jednatele společnosti Viasat, i když z celého řízení vyplývá, že se jednalo o účastníka řízení. Dle stávající judikatury*

pokračování

nelze odmítnout tvrzení a návrhy důkazních prostředků daňového subjektu bez uvedení důvodu; resp. skutečnost, že je správce daně nepovažuje za důkazní prostředek či průkazné tvrzení a z jakého důvodu, musí být seznatelná z daňového spisu. Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by správce daně, potažmo následně soud, měl při svém rozhodování na výběr, které z důkazů provede a které nikoli a o které z provedených důkazů opře své skutkové závěry a které prohlásí za nerelevantní či nadbytečné. Nelze totiž připustit, aby posuzující orgán připustil pouze takové důkazy, které svědčí jen ve prospěch či jen v neprospěch daňového subjektu. Důkazní návrh nelze odmítnout jen proto, že je v rozporu s jiným - dříve získaným důkazem. Toto své hodnocení navržených důkazů musí správce daně také řádně zdůvodnit“.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal především na to, že jelikož jsou kasační námitky fakticky směsicí parafrází uplatněných žalobních bodů a tvrzení, která stěžovatel poprvé uplatnil až v kasační stížnosti, má určité pochybnosti stran toho, do jaké míry lze kasační stížnost vůbec věcně projednat. Co se týče kasační stížnosti napadeného rozsudku, dle názoru žalovaného postupoval městský soud při posouzení žaloby správně, rozsudek je zákonný a přezkoumatelný; soud se v rozsudku zcela adekvátně vypořádal se všemi námitkami stěžovatele. S ohledem na shora popsanou povahu stěžovatelem uplatněných kasačních námitek odkazuje žalovaný na své vyjádření k žalobě a rozhodnutí o odvolání jako na součást svého vyjádření ke kasační stížnosti, neboť z těchto písemností je patrný jeho právní názor. Žalovaný je přesvědčen, že v daňovém řízení bylo bez důvodných pochybností prokázáno, že posuzované transakce stěžovatele za vymezená zdaňovací období byly stiženy podvodem na dani z přidané hodnoty (viz zejména strany 12 až 18 rozhodnutí o odvolání), že stěžovatel o tomto podvodu věděl, nebo alespoň vědět měl a mohl, avšak neučinil přiměřená opatření, aby se účasti na tomto podvodu vyhnul (viz zejména strany 18 až 27 rozhodnutí o odvolání); žalovaný svá zjištění řádně odůvodnil a odkázal na relevantní podklady, z nichž tato zjištění dle jeho názoru vyplývají, naopak stěžovatel nenabídl žádnou reálnou skutkovou alternativu k těmto zjištěním, na základě které by bylo možné vysvětlit situaci jiným způsobem. Žalovaný rovněž poukazuje na nepřípustnost kasační stížnosti v části týkající se otázek, které byly již Nejvyšším správním soudem posouzeny v předcházejícím zrušujícím rozsudku, a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[15] K vyjádření žalovaného zaslal stěžovatel repliku, v níž oponuje žalovanému v jeho názorech na dílem nepřípustné kasační námitky, dále opakovaně namítá, že daňová kontrola byla vedena v rozporu se zákonem, nebyla ukončena v souladu se zákonem, bylo mu v rámci odvolacího řízení upřeno právo na spravedlivý proces, nebyly provedeny v rozporu se zákonem navrhované důkazy a opakovaně namítá, že žalovaný neprokázal, že by stěžovatel věděl a mohl vědět, že je součástí podvodu; pouze uvádí domněnky a fabulace.

[16] Nejvyšší správní soud po konstatování časnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných, přihlížel rovněž k tomu, zda netrpí takovým i vadami, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost je důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že jako nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je třeba označit námitky týkající se ukončení daňové kontroly, projednání zprávy o kontrole, jakož i doplňování odvolacího řízení a postupu žalovaného při změně právní kvalifikace. Tyto otázky (viz odst. 3 tohoto rozsudku) byly již ve věci stěžovatele komplexně posouzeny Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017 – 28; městský soud byl pro další řízení, k němuž mu byla věc vrácena, zavázán právním názorem, který v nyní kasační stížnosti napadeném rozsudku respektoval. Pokud se stěžovatel v kasační stížnosti podané proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, dovolává přezkumu otázek již jednou Nejvyšším správním soudem věcně přezkoumaných, je kasační stížnost v této části nepřípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2005, č. j. 7 Azs 338/2004 – 106).

[19] Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil (srov. Nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, N 119/37 SbNU 519), v němž Ústavní soud konstatoval, že samo o sobě ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. „*prima facie* žádné rysy protiústavnosti nevykazuje“ a doplnil, že je však třeba interpretovat je způsobem ústavně souladným. Ústavní soud dále poukázal na to, že smyslem a účelem zákonem založené nepřípustnosti kasační stížnosti v tomto případě „*je nepochybně skutečně to, aby Nejvyšší správní soud se znovu nemusel zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Podrobit takovéto rozhodnutí novému přezkumu v rámci řízení o kasační stížnosti by bylo zcela nesmyslné, neboť ve svých důsledcích by v případě připuštění nového přezkumu mohly nastat toliko dvě možné situace. Buď by totiž kasační soud setrval na svém původním právním názoru (takže by věcné projednání kasační stížnosti nemělo pro stěžovatele naprosto žádný význam), nebo by vyslovil právní názor jiný (takže by postupně rozličnými právními názory zcela rozvrátil právní jistotu a popřel princip předvídatelnosti soudních rozhodnutí)*“. K tomu Ústavní soud dodal, že „*[v]ztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav (jako v posuzované věci), by ve svých důsledcích, v rozporu i s úmyslem zákonodárce mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu, neboť byl-li by výklad předestřený v projednávané věci Nejvyšším správním soudem přípustný, mohl by tento soud v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum naříkaného rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva*“ (viz též nález sp. zn. IV. ÚS 4397/12, ze dne 9. 2. 2016).

[20] Nejvyšší správní soud proto přistoupil k přezkoumání těch závěrů městského soudu, k nimž dosud žádný právní názor nezaujal.

[21] Nejvyšší správní soud zcela ve shodě s městským soudem neshledává důvodnou námitku stěžovatele stran nezákonnosti daňové kontroly z důvodu absence jakýchkoli předestřených pochybností. Městský soud zcela případně poukázal na překonání

pokračování

původního názoru Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/2007, který vyžadoval sdělení důvodů kontroly, jehož se stěžovatel dovolává. Samotný Ústavní soud tento svůj právní názor přehodnotil a následně k dané problematice zaujal následující stanovisko: *„Omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. šikanózní postup zvolený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07). Za takovýto postup však nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.“* (viz stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS – st. 33/11). Lze tak uzavřít, že podmínkou zákonného zahájení daňové kontroly není existence konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil své daňové povinnosti, resp. sdělení takových pochybností daňovému subjektu. Městský soud při vypořádání této námitky stěžovatele nepochybil a tvrzené nezákonnosti se nedopustil.

[22] Ve věci zásadní námitka, která nebyla dosud posouzena, směřuje k neprovedení navrhaných důkazů a dále k naplnění podmínek pro nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z uskutečněných zdanitelných plnění; konkrétně, zda žalovaný prokázal, že stěžovatel mohl a měl vědět o své účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty, a zda se choval dostatečně obezřetně, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil. V této části shledal Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zcela nepřezkoumatelný.

[23] K neprovedení navrhaných svědeckých výpovědí městský soud uvedl, že správce daně jakož i žalovaný srozumitelnými důvody objasnili u každého navrhaného svědka důvody, pro které je nadbytečné provádět jeho výslech; tyto důvody jsou dle městského soudu dostatečné a vyčerpávající a odkázal na str. 27 a 28 napadeného rozhodnutí. Městský soud, který fakticky převzal veškeré závěry žalovaného, však pominul, shodně jako žalovaný, že došlo ke změně právní kvalifikace a především ke změně důvodů, pro které nebyl stěžovateli odpočet daně přiznán. Hodnoceny na soudem odkazovaných stránkách byly důkazy prováděné či navrhané v řízení, kdy prvotním důvodem nepřiznání odpočtu bylo zpochybnění faktického uskutečnění plnění, resp. oprávněnost osoby za společnost Viasat jednající; je proto zcela logické, že za této situace bylo vedení důkazního řízení stran toho, zda, kdy a kdo plnění poskytl, zcela bezvýznamné. Důkazy, jejichž provedení se zejména výpovědí paní T., s níž stěžovatel reklamní kampaň domlouval, a již hodlal stěžovatel mimo jiné prokazovat i její postavení ve společnosti Viasat, stěžovatel tedy zcela logicky směřoval k nově nastolenému důvodu odepření odpočtu, kterým byla žalovaným tvrzená neobezřetnost stěžovatele při uzavření obchodu, resp. nepřijetí relevantních opatření k eliminaci účasti na daňovém podvodu. Konkrétně ve vztahu k tomuto navrhanému důkazu je rozhodnutí žalovaného zcela nesrozumitelné a nepřezkoumatelné. Žalovaný nové důvody nepřiznání nároku založil na tzv. objektivních kritériích; za jedno z nich považuje skutečnost, že stěžovatel jednal s paní T., jejíž totožnost a osobní vazbu na společnost Viasat si neověřil - viz bod 74, 75 rozhodnutí žalovaného. Následně v bodě 95 k návrhu stěžovatele na výslech svědka, který za společnost jednal, a mohl osvědčit, jakou funkci zde paní T. zastávala, žalovaný uvedl, že svědeckou výpověď považuje za nadbytečnou a skutečnost, kterou by měla osvědčit, označil za irelevantní; současně uvedl, že není podstatné, jakou funkci a postavení zde paní T. měla, ale to, že stěžovatel v době uzavírání transakce nebyl obezřetný, když s ní jednal,

aniž by ověřoval její oprávnění. Nejvyšší správní soud se proto nedomnívá, že navrhovaný výsledek svědka byl nepodstatný, zpochybňoval-li žalovaný v rámci objektivních kritérií jednání stěžovatele. Žalovaný přitom nikterak nehodnotil okolnosti uzavření transakce a nevěděl, v čem tkívá nestandardnost chování stěžovatele. Stěžovatel v průběhu řízení vysvětlil, jak došlo k navázání kontraktu se společností Viasat; reklamní kampaň mu byla nabídnuta paní T., která se představila jako zástupce této společnosti; stěžovatel sice neověřoval totožnost jmenované, považoval ji za obchodního zástupce, ale ověřil existenci společnosti, která se nabízenou činností zabývala a byla registrována jako plátc DPH, obdržel návrh smlouvy, obdržel poté CD s nahrávkou spotů, jejich skutečné odvysílání mu potvrdili kurýři pohybující se po městě, po té kdy mu paní T. sdělila, kdy a kde budou spoty nasazeny, kontroloval, zda jejich vysílání probíhá; uvedl, kde konkrétně byly obrazovky. Již jen z uvedeného vyplývá, že se nejednalo o žádné fiktivní plnění, ale o plnění fakticky provedené, přičemž bylo poskytnuté existujícím plátcem DPH; rovněž dle soudu nelze seznat žádné indicie, které by stěžovatele měly vést k podezření z možnosti zapojení v daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud měl správce daně, resp. žalovaný výhrady ke skutečnému rozsahu plnění (uváděl - li, že na některých místech nebylo odvysílání spotu prokázáno), jakož i ke sjednané ceně, měl vést dokazování tímto směrem, což však neučinil.

[24] Skutečnost, že se zdanitelné plnění mezi plátcem DPH uskutečnilo, žalovaný sám vzal za prokázanou; sám uvedl (viz bod 26 rozhodnutí žalovaného), že „*pouze na základě skutečnosti, že podpisy na kontrolovaných dokladech nebyly podpisy jednatele společnosti Viasat nelze s ohledem na konstantní judikaturu SDEU odmítnout nárok na odpočet daně, pokud zároveň není prokázáno, že obchodní transakce byly zasaženy podvodem a že daňový subjekt mohl a měl vědět, že plnění, u nichž uplatňuje nárok na odpočet, byla součástí tohoto daňového úniku.*“ Současně žalovaný uvedl, že se tak dále zabýval posouzením otázky, zda v daném případě došlo k podvodu na DPH a zda o něm stěžovatel mohl nebo měl vědět. V tomto směru však další dokazování nevedl.

[25] Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že rozhodnutí žalovaného nepovažuje za rozdíl od městského soudu za logické, systematické a přezkoumatelné. Samotný rozsah odůvodnění, na který městský soud poukazuje, ještě nic nevypovídá o srozumitelnosti a průkaznosti zjištění. Žalovaný, jakož i městský soud, jsou ve svých úvahách nekonzistentní a jejich hodnocení je rozporuplné a nelogické, pokud z uváděných „objektivních okolností“ na jednu stranu mají za prokázané, že plnění bylo deklarovaným dodavatelem fakticky dodáno, na stranu druhou přičítají stěžovateli k tíži skutečnosti se samotnou dodávkou plnění související.

[26] Rozhodnutí žalovaného na několika místech opakuje průběh řízení, jednotlivé odvolací námitky, které však jsou zcela mimoběžné s jeho konečným závěrem. Důvodem odepření odpočtu nebylo nesplnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, nebylo zpochybнено ani uskutečnění zdanitelného plnění ani naplnění ostatních podmínek v uvedených ustanoveních presumovaných. V odůvodnění měl proto žalovaný ve své argumentaci směřovat právě k tomu, co nově vzal jako důvod odepření odpočtu - ke zjištění podvodu a možné vědomosti stěžovatele o něm. Převážná část odůvodnění rozhodnutí žalovaného však popisuje opakovaně průběh řízení, odkazy na čtenou judikaturu NSS s citacemi, dále se zabývá fakticitou plnění - popisuje, co je na kterém CD

pokračování

nosiči, které stěžovatel předložil, k tomu uvádí, že není zřejmé, kdo je autorem a kdy vznikly, zpochybňuje jejich provedení v souladu se smlouvou apod. Jinými slovy obsáhle se opakovaně zabývá hodnocením důkazů ve vztahu k prokázání plnění, což však nebylo důvodem neuznání odpočtu; tím činí rozhodnutí nepřehledným, místy nesrozumitelným a nepřezkoumatelným. Na tomto nesprávném hodnocení setrval i městský soud, pokud odkazuje na jednotlivé stránky rozhodnutí žalovaného, které však jsou pro posouzení důvodnosti odepření odpočtu zcela bez významu; tím zatížil v hmotněprávním posouzení věci nepřezkoumatelností i vlastní rozsudek.

[27] Žalovaný až v bodě 71 odůvodnění rozhodnutí uvádí, že společnost Viasat za uvedená období nepodala daňová přiznání a neodvedla daň; v této souvislosti žalovaný uvedl, že „tím, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet na základě přijatých dokladů od této společnosti, byla narušena neutralita DPH.“ Lze tak konstatovat, že žalovaný identifikoval daňový únik. Nicméně to samo o sobě nepostačuje ani v intencích judikatury SDEU, kterou sám žalovaný citoval, k závěru o tom, že stěžovatel se jakkoli nějakého podvodného jednání účastnil či o něm měl či mohl vědět. Zcela je pak nutno odmítnout „obrácenou filosofii“ žalovaného, že daňový únik (resp. narušení daňové neutrality) zapříčinil stěžovatel tím, že přijal daňové doklady - od existujícího plátce DPH za provedené plnění, nikoli dodavatel, který daň neodvedl. Nadto na základě přijatých dokladů vzal žalovaný plnění za prokázané, není tedy zřejmé, jak tato skutečnost na druhou stranu má přispět k vyvození důsledků v neprospěch stěžovatele.

[28] Žalovaný, jakož i městský soud, jsou ve svých úvahách nekonzistentní a jejich hodnocení je rozporuplné a nelogické. Z uváděných „objektivních kritérií“, na základě nichž dospěl žalovaný k důvodu pro odepření odpočtu, na jednu stranu má za prokázané, že plnění se uskutečnilo (byť zde může být pochybnost o skutečném rozsahu a ceně, což však žalovaný nezkoumal, ale pouze konstatoval, že se cena jeví jako nepřiměřená), na stranu druhou přičítá stěžovateli k tíži to, že nebylo plněno přesně podle smlouvy, nepřesnost či absenci některých smluvních ujednání, neověření totožnosti paní T., jinými slovy konstatuje skutečnosti, které se samy o sobě váží k prokázání faktického uskutečnění plnění. Tato objektivní kritéria, jimiž však argumentuje v souvislosti s odepřením odpočtu v intencích judikatury SDEU, shrnuje žalovaný v bodech 74 až 87 rozhodnutí o odvolání; poté však v bodě 88 zcela překvapivě uvádí, že na základě výše uvedených důvodů byl odvolateli odepřen nárok na odpočet daně uplatněný na základě daňových dokladů vystavených společností Viasat za reklamní služby, neboť byl uplatněn v rozporu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

[29] K samotným objektivním kritériím, která žalovaný standardně ve svých postupech při odepření odpočtu používá, Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani uzavření písemné smlouvy či nezveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin v obchodním rejstříku samo o sobě nic nevypovídá o tom, zda dodavatel či jiný subjekt je či není zapojen v podvodném obchodu, resp. zda podal daňové přiznání, a odvedl či neodvedl daň; v tomto směru nejsou úvahy žalovaného na místě; tyto „objektivní skutečnosti“ nic nevypovídají o povědomosti stěžovatele o možném zapojení v podvodné transakci. V tomto ohledu je tedy rozhodnutí žalovaného nesrozumitelné, neboť na jednu stranu je vystavěno na premise o účasti stěžovatele na daňovém podvodu, na druhou stranu se mu fakticky (pod přdestřeny

objektivními skutečnostmi) vytýká v podstatě neunesení důkazního břemene stran uskutečnění zdanitelného plnění (srov. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 427/2017).

[30] Nejvyšší správní soud opakovaně v judikatuře vymezil rozsah důkazního břemene daňového subjektu a správce daně; rovněž judikoval, že skutečnosti, které nastanou ex post, resp. jsou správcem daně zjištěny až poté, kdy k plnění došlo, nelze daňovému subjektu přičítat k tíži (viz např. rozsudky sp. zn. 5 Afs 131/2004, sp. zn. 5 Afs 129/2006, sp. zn. 5 Afs 83/2012, sp. zn. 5 Afs 180/2014, sp. zn. 6 Afs 130/2014, sp. zn. 6 Afs 170/2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016, sp. zn. 2 Afs 55/2016, či nedávne rozsudky sp. zn. 5 Afs 60/2017 nebo sp. zn. 1 Afs 427/2017). Z judikatury zdejšího soudu vyplývá, že je to právě správce daně, koho tíží břemeno k prokázání povědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Jak již v minulosti uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 28, závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH nárokující si odpočet, případnou účast na daňovém podvodu prokazuje vždy správce daně. Daňový subjekt totiž tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu); tvrzení svědčící o účasti na daňovém podvodu však daňový subjekt v daňových přiznáních s největší pravděpodobností uvádět nebude. Ve fázi daňového řízení, v níž je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet DPH, může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť svou důkazní povinnost již splnil. Zásadní nepochopení celého průběhu řízení, rozložení důkazního břemene a hodnocení důkazů relevantních k novému důvodu odeprání odpočtu vyplývá mimo jiné např. z konstatování městského soudu, že *„nedošlo ze strany stěžovatele k racionálnímu vysvětlení vzniku, průběhu a úhrady obchodní transakce, neunesl tedy důkazní břemeno k prokázání obchodu, a v tomto směru se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že s péčí řádného hospodáře řádně nedoložil okolnosti uzavření a realizace obchodu, proto mohl a měl vědět, že se účastní na podvodu na DPH. Rozhodnutí podle soudu nemohlo být pro žalobce překvapivé, neboť byl řádně seznámen se zjištěnými skutečnostmi.“* Jak již bylo uvedeno, uskutečnění zdanitelného plnění nebylo sporné; v okamžiku změny právního posouzení leželo důkazní břemeno stran prokazování „zlé vůle“ stěžovatele a jeho nedostatečné péči řádného hospodáře, jak uvádí městský soud, na správci daně, nikoli na stěžovateli. Celá uvedená pasáž zcela postrádá logiku.

[31] Ani na základě dalších, žalovaným popsaných objektivních kritérií, týkajících se osob od stěžovatele odlišných, nelze dospět k závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno stran toho, že stěžovatel se nechoval dostatečně obezřetně, resp. že mohl rozpoznat, že se účastní podvodu na dani, či že záměrem stěžovatele či jeho dodavatele bylo čerpat odpočet na DPH, a že věděl nebo mohl vědět, že DPH nebyla či nebude v plné výši odvedena. Stěžovateli je v rámci objektivních (fakticky přitěžujících) skutečností přičítáno neodvedení daně jiným subjektem. Pro závěr o vědomosti stěžovatele bylo proto nutno především prokázat, zda stěžovatel o záměrném neplnění daňových povinností svého dodavatele mohl vědět či věděl. Žádné indicie např. o osobních vazbách, či podezřelých jednáních či obchodech, v nichž byl dodavatel zapojen, a stěžovateli byly či mohly být známy, v tomto směru žalovaný ani nepředestřel, natož prokázal. Žádné z uváděných objektivních kritérií nelze za relevantní indicii pro závěr o povědomosti stěžovatele o daňovém podvodu ve smyslu judikatury SDEU považovat.

pokračování

[32] Pokud je stěžovateli v rámci těchto kritérií vytýkáno, že na straně dodavatele došlo k protiprávnímu jednání, neboť za něj jednala neoprávněná osoba, nelze to přičítat k tíži stěžovatele, neboť se jedná o skutečnost, o které nemohl stěžovatel v době obchodní transakce vědět a nemohl ji jakýmkoli způsobem ovlivnit. Není zřejmé, jak stěžovatel měl vědět skutečnosti týkající se vnitřní organizace práce a podepisování daňových dokladů svého dodavatele. Není ani nic nestandardního např. na tom, že transakce jsou uzavírány s osobou jinou než s jednatelem společnosti, ani na tom, že smlouva je zaslána na jinou adresu, než je registrované sídlo společnosti (nejde přitom o adresu neexistující či sídlo fiktivní). Nelze stěžovateli ani přičítat k tíži, že dodavatel byl jemu příslušným správcem daně zaregistrován, ačkoli podala žádost o registraci osoba, která nebyla k jednání za společnost oprávněná, což příslušný správce daně neověřoval. Stěžovatel existenci dodavatele jakož i jeho registraci ověřil. Skutečnost, že byla následně dodavateli zrušena registrace, zcela jistě nemůže být skutečností cokoli vypovídající o povědomosti stěžovatele o možném zapojení v pochybném obchodě uzavřeném více než rok před zrušením registrace. Nelze ani přehlédnout to, že důvody pro obnovu registračního řízení nastaly na straně správce daně, a to z důvodu jeho chybného postupu, nikoli na straně dodavatele stěžovatele.

[33] Ze správního spisu (odpověď na dožádání FÚ pro Prahu 6) vyplývá, že společnost Viasat byla registrována jako plátce DPH již od 29. 7. 2009 (u stěžovatele byla prověřována plnění za období září – prosinec 2010); následně byla sice registrace zrušena v rámci obnovy řízení rozhodnutím ze dne 1. 10. 2011, a to z důvodu, že přihláška byla podána neoprávněnou osobou. Dne 22. 12. 2011 byla opětovně zaregistrována tato společnost od 3. 11. 2011 jakožto dobrovolný plátce; dne 8. 11. 2011 byla zaregistrována z úřední povinnosti k dani z příjmů právnických osob. Již z uvedeného vyplývá, že subjekt, s nímž se zdanitelné plnění uskutečnilo, stěžovatel zcela důvodně v době transakce považoval za řádně zaregistrovaného plátce DPH, tato společnost byla zapsána v obchodním rejstříku a byla zcela kontaktní a se správcem daně běžně ještě více než rok po uskutečnění zdanitelného plnění jednala. V tomto směru je třeba některé dotazy stěžovateli kladené označit za zcela nepochopitelné a irelevantní - viz např. protokol ze dne 2. 1. 2012: žalovaný se dotazuje: *„Je vám známo, že tato společnost nebyla až do 3. 11. 2011 zaregistrována jako plátce?“* Není zřejmé, jak by taková skutečnost mohla ex post stěžovateli být v roce 2010 známa, byla-li registrace zrušena rozhodnutím ze dne 1. 10. 2011, tedy téměř rok po uskutečnění zdanitelného plnění, kdy byla předložena tehdy platná registrace z 29. 7. 2009. Nutno konstatovat, že jen námátkou Nejvyšší správní soud obdobně zcela irelevantních dotazů shledal ve spise několik; opakovaně přitom ve své judikatuře poukazuje na to, že okolnosti uzavírání transakcí a skutečnosti rozhodné pro stanovení daně je nutno hodnotit v čase uzavírání obchodu, nikoli ex post na základě skutečností, které správce daně následně, s odstupem několika let zjistí, např. v rámci součinnosti. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 – 31, *„vychází-li osoba povinná k dani v dobré víře ze správnosti zveřejněných údajů o daňových subjektech, nelze jí klást k tíži skutečnosti následně zjištěné, byť i mohou o zapojení do podvodné transakce z hlediska objektivních skutečností svědčit.“*

[34] Nejvyšší správní soud rovněž opakovaně konstatoval, že samotné neodvedení daně jiným subjektem není dostačujícím argumentem; k tomu by musely přispět další okolnosti,

z nichž by bylo lze dovodit, že stěžovatel o jednání, jehož jediným účelem bylo vylákání daňové výhody, věděl, tedy věděl, že daň nebude (nebo nebyla v předchozím stupni) zaplacená. Ani to nebylo v řízení prokázáno. Je povinností správce daně specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Jak konstatoval zdejší soud již v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, nelze pomíjet ani to, že v rámci daňového řízení existují legitimní nástroje, které správce daně může, resp. musí využít k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi, tedy dlužnou daň vymáhat po něm.

[35] Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny striktně v zákoně o dani z přidané hodnoty; nárok na odpočet tak není žádným dobrodiním státu, ale i dle judikatury Soudního dvora EU je naopak esenciální součástí společného systému daně z přidané hodnoty a jako takový zásadně nemůže být omezen. Za situace, kdy stěžovatel splnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu daně dle § 72, resp. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, což nebylo žalovaným zpochybněno, mohl mu být nárok na odpočet odepřen pouze a jen tehdy, pokud byly prokázány skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU, k níž, jakožto k výkladové pomůcce při aplikaci Směrnice Rady 2006/112/ES (dále „směrnice o DPH“) je třeba přihlížet, spojuje [viz zejména rozsudky SDEU 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, (dále jen „*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* (dále jen „*Kittel*“), rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében Kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11 (dále jen „*Mahagében*“)]. Jak konstatoval Soudní dvůr EU např. v rozsudku ze dne 11. 5. 2006, ve věci C - 384/04, *Federation of Technological Industries a další*, osoba povinná k dani musí důvěřovat legalitě uskutečněných operací, a nikoli a priori každou mít za podezřelou.

[36] Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz věc *Kittel*). Obdobně tak konstatoval zdejší soud např. již v rozsudku sp. zn. 1 Afs 15/2008. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu stěžovatel v rozumné míře a v jeho reálných možnostech z dostupných zdrojů ověřil skutečnosti týkající se dodavatele, přitom nebylo prokázáno, že by v době uskutečnění zdanitelného plnění existovaly indicie svědčící o následném neodvedení daně či vylákání neoprávněné daňové výhody. Pokud správce daně má mít právo odmítnout nárok na odpočet, musí prokázat „zlou víru“ na straně plátce daně, tj. prokázat, nikoli pouze tvrdit či se domnívat, že stěžovatel věděl nebo vědět mohl či měl, že se uskutečněným plněním účastní podvodu. Z výkladových stanovisek SDEU lze dovodit, že i v případě,

pokračování

že se prokáže podvod, tak i tehdy má kupující nárok na odpočet daně, pokud o tomto podvodu nevěděl ani vědět nemohl.

[37] Dle judikatury SDEU opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě směrnice o DPH k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH. Právě takový postup žalovaného však lze (nejen) v projednávané věci spatřovat. V rozsudku SDEU *Mahagében* soud mimo jiné konstatoval, že určení opatření, jež lze rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech uvedeného případu: „[60] Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti. [61] Obecně však nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady. [62] Je totiž v zásadě na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila.“ Současně v uvedeném rozsudku Soudní dvůr zdůraznil, že členské státy mají povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a jiné relevantní dokumenty (viz též rozsudky ze dne 17. července 2008, *Komise v. Itálie*, C-132/06, Sb. rozh. s. I-5457, bod 37 a ze dne 29. července 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, C-188/09, Sb. rozh. s. I-7639, bod 21). Podle uvedeného rozsudku tedy správce daně nemůže odmítnout přiznat nárok na odpočet z důvodu, „že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.“

[38] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, které v případě aplikace objektivních okolností leží v souladu s ustálenou unijní i vnitrostátní judikaturou výhradně na něm. Uváděné objektivní okolnosti nesvědčí, a to ani v jejich celkovém posouzení, dostatečně o povědomí stěžovatele o jeho možné účasti na daňovém podvodu ani o jeho neobezřetnosti. Žalovaný nevyložil příčinnou souvislost popsanych objektivních okolností a neprokázal, že by z těchto skutečností v souhrnu a ve vzájemných souvislostech bylo možné dovozovat, že stěžovatel věděl nebo měl vědět, že je či může být součástí podvodu či k němu svou neobezřetností být nápomocen.

[39] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené shledal rozsudek městského soudu v části týkající se hmotněprávního posouzení nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů; dle § 110 odst. 1 a 2 s. ř. s. proto rozsudek městského soudu zrušil; vzhledem k tomu, že již v řízení před městským soudem byly důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného z týchž důvodů, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zpochybnil-li žalovaný, resp. již v původním řízení správce daně výši či rozsah zdanitelného plnění, bylo na něm, aby své pochybnosti prokázal a dokazování vedl tímto směrem; nemůže to však bez dalšího vést k závěru o odepření nároku na odpočet, pokud k plnění samotnému při splnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty došlo, ale může to vést k úpravě jeho výše. Správce daně, jak bylo předesláno výše, je povinen věrohodně vyvrátit tvrzení stěžovatele, že opatření přijatá k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu byla dostatečná, resp. je povinen uvést, proč má za to, že nebyla dostatečná. Skutečnosti svědčící stávající argumentaci žalovaného o vědomosti stěžovatele o možném zapojení v daňovém podvodu se žalovanému dle Nejvyššího správního soudu prokázat nepodařilo.

[40] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení za úkony spočívající v převzetí a přípravě zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb (§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], podání žaloby a kasační stížnosti (§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za jeden úkon přísluší částka 3100 Kč (§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]; v řízení o žalobě byl stěžovatel zastoupen na základě plné moci daňovým poradcem Milanem Greplem. Nejvyšší správní soud přiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení za 4 úkony právní služby (za převzetí zastoupení před krajským soudem, převzetí zastoupení před kasačním soudem, podání žaloby, podání kasační stížnosti), dále 4 x náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 300 Kč, tj. celkem 13 600 Kč; odměna se zvyšuje dle § 14a advokátního tarifu o částku DPH ve výši 2856 Kč; celkem tak činí odměna 16 456 Kč. Dále soud přiznal náhradu výdajů ve výši 8000 Kč za zaplacené soudní poplatky (3000 Kč za žalobu, 5000 Kč za kasační stížnost). Celkovou částku náhrady nákladů řízení ve výši 24 456 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce.

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

V Brně dne 7. srpna 2019

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu