

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **NURA, s. r. o.**, se sídlem Lipová 1, Aš, zastoupen Mgr. Jiřím Halaburtem, LL.M., advokátem se sídlem Plzeňská 11, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2015, č. j. 15132/15/5300-22443-711513, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 11. 2016, č. j. 57 Af 17/2015 – 112,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 11. 2016, č. j. 57 Af 17/2015 – 112, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 29. 11. 2010 vydal Finanční úřad v Aši (dále jen „správce daně“) platební výměr č. j. 27879/10/124970402112, kterým žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 157.109 Kč, a platební výměr č. j. 27885/10/124970402112, kterým žalobci vyměřil DPH za zdaňovací období leden 2010 ve výši 145.488 Kč. Správce daně k vydání označených platebních výměrů přistoupil poté, co v rámci vytýkacího řízení dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, když nevyvrátil pochybnosti správce daně o přijetí zdanitelných plnění od dodavatele M. K., přestože předložil formálně bezvadné daňové doklady.

[2] Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutími ze dne 21. 12. 2011, č. j. 9037/11-1300-401087 a č. j. 9039/11-1300-401087, odvolání žalobce proti výměrům zamítlo, a platební výměry za prosinec 2009 a leden 2010 potvrdilo.

[3] Žalobce závěry odvolacího orgánu napadl žalobou ke Krajskému soudu v Plzni, který rozhodnutí o odvolání ze dne 21. 12. 2011 zrušil rozsudkem ze dne 23. 10. 2013, č. j. 57Af 7/2012 - 68, a vrátil věc k dalšímu řízení, ve kterém uložil odvolacímu orgánu doplnit dokazování. Konkrétně odvolací orgán zavázal zjistit skutečnosti rozhodné pro závěr o tom, zda osobou vykonávající práce pro žalobce byl M. K.

[4] Dnem 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, podle jehož § 7 písm. a) vykonává působnost správního orgánu nejblíže nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, které je ve smyslu § 69 s. ř. s. správním orgánem, na který přešla působnost Finančního ředitelství v Plzni. Jako žalovaný odvolací orgán tak v následujícím řízení vystupovalo již Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

[5] Po doplnění dokazování žalovaný znovu rozhodl o odvolání proti platebním výměrům ze dne 19. 5. 2015, č. j. 15132/15/5300-22443-711513, tak, že je změnil v části týkající se bankovního spojení, k jehož změně došlo v souvislosti s reorganizací finanční správy, a v ostatním ponechal výroky napadených výměrů beze změny. Dle žalovaného z existence prokazatelných objektivních skutečností (viz bod 45 rozhodnutí žalovaného) vyplynulo, že žalobce nepřijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k ověření, zda plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Podle žalovaného uvedené objektivní skutečnosti jako celek dostatečně prokázaly, že žalobce mohl vědět a měl, že se účastní plnění, které je součástí obchodu zasaženého daňovým podvodem. Důkazní břemeno bylo podle § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, předmětnou výzvou přeneseno zpět na žalobce, který však na výzvu nijak nereagoval ani nepředložil žádné důkazní prostředky, ačkoliv měl dle § 92 odst. 3 daňového řádu předložit relevantní důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že jednal v dobré víře a učinil veškerá rozumná opatření, která lze od něj očekávat, aby se vyhnul účasti na podvodném jednání.

II. Řízení před městským soudem

[6] Žalobce odvolací rozhodnutí opět napadl žalobou ke krajskému soudu, který jej rozsudkem ze dne 8. 11. 2016 zrušil, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[7] Krajský soud uvedl, že žalovaný postupoval v souladu s právním názorem krajského soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku ze dne 23. 10. 2013, neboť doplnil dokazování, aby učinil závěr, že bylo prokázáno uskutečnění stavebních prací, a žádný z důkazních prostředků nesvědčil tomu, že by stavební práce nebyly provedeny M. K.

[8] Krajský soud dále odmítl žalobní námitku, že žalovaný na základě doplnění dokazování změnil skutkový stav a jeho právní posouzení, k čemuž odkázal na § 114 odst. 2 daňového řádu, dle něhož *vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.* Pokud by v rámci doplnění dokazování a následného

hodnocení důkazů dospěl žalovaný k závěru, že je nutno vycházet z odlišného skutkového stavu, byl by takový postup v souladu se zákonem.

[9] Důvodnou krajský soud shledal námitku žalobce, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vyšel z plnění, které bylo součástí podvodu. K definici podvodu poukázal krajský soud na judikaturu Soudního dvora EU (SD EU) ve věci Halifax plc a další v. Commissioners of Customs & Excise, C-255/02 (dále jen „věc Halifax“) a 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 & Excese, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „věc Optigen“). Judikatura SD EU 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 Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). Krajský soud na základě uvedené judikatury konstatoval, že zneužití pravidel DPH nemusí být jediným, ale musí být hlavním účelem provedené transakce, k čemuž odkázal na rozsudek SD EU ze dne 21. 2. 2008 ve věci Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Part Service Srl., C-425/06 (dále jen věc „Part Service“).

[10] Krajský soud zrekapituloval, že dle žalovaného důkazy provedené v řízení prokázaly, že žalobce mohl a měl vědět o své účasti na podvodu s cílem získat nárok na odpočet daně ze státního rozpočtu. Tento nárok prokazoval daňovými doklady vystavenými dodavatelem stavebních prací M. K., přičemž DPH z těchto plnění nebyla do státního rozpočtu odvedena. Z šetření správce daně tak vyplynuly skutečnosti, na základě kterých uzavřel, že na žalobce nelze hledět jako na osobu jednající v dobré víře, která přijala veškerá rozumně požadovatelná opatření, aby zajistila, že operace, které provádí, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Krajský soud uvedl, že proto posuzoval, zda žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí náležitě zdůvodnil, že ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. Dále posuzoval, zda bylo prokázáno, že žalobce jako společnost s ručením omezeným s předmětem podnikání pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona při dodávkách stavebních prací dodavatelem M. K. věděl nebo měl vědět, že plnění, na jehož základě uplatnil nárok na odpočet DPH, bylo součástí podvodu spáchaného tímto dodavatelem na vstupu, k čemuž odkázal na výše citované rozsudky SD EU a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 - 52.

[11] Krajský soud poukázal, že žalovaný změnil původní právní závěr na základě nových skutkových zjištění učiněných v rámci pokračování v odvolacím řízení. Dle žalovaného tato skutková zjištění vzbuzují vážné podezření o podvodném jednání v rámci posuzovaných plnění. Novými skutkovými zjištěními byl obsah usnesení Okresního státního zastupitelství v Chomutově ze dne 23. 11. 2012, č. j. 1 ZT 422/2012-15, a postup

správce daně při zjišťování pobytu M. K., včetně dožádání několika finančních úřadů o provedení jeho svědecké výpovědi. Za zásadní skutečnost žalovaný označil znalecký posudek z odvětví psychiatrie týkající se duševního stavu M. K. a na něj navazující usnesení Okresního státního zastupitelství v Chomutově, kterým bylo zastaveno trestní stíhání M. K.. Dále pak vyjádření M. K. v rámci protokolu o výslechu obviněného ze dne 25. 10. 2012, kde dle žalovaného výslovně připustil pouze zprostředkování jako svou jedinou možnou činnost a uvedl, že *„sám nic nestavěl"*.

[12] Krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí náležitě posoudil, zda v daném případě ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění a dospěl k závěru, že se žalovaný touto otázkou vůbec nezabýval. V nyní posuzovaném případě nebylo na rozdíl od případu ve věci Halifax či Part Service prokázáno, že jediným cílem, který žalobce a jeho dodavatel stavebních prací M. K. předmětnými plněními sledovali, bylo vyhnout se placení DPH. Bylo pouze zjištěno, že dodavatel žalobce neodvedl z předmětných plnění daň z přidané hodnoty. Dle krajského soudu tedy žalovaný ve svém rozhodnutí náležitě nezdůvodnil, že ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění.

[13] Dále krajský soud posuzoval, zda bylo prokázáno, že žalobce věděl nebo měl vědět, že plnění, na jehož základě uplatnil nárok na odpočet DPH, bylo součástí podvodu spáchaného tímto dodavatelem na vstupu (viz rozsudky SD EU, zejména ve věcech Optigen, Mahagében a Kittel, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 - 52) a shledal, že žalovaný toto ve svém rozhodnutí nedostatečně zdůvodnil. Žalovaný považoval za objektivní okolnosti prokazující, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že je součástí podvodného jednání 1) skutečnost, že M. K. k datu uzavření rámcové smlouvy o dílo, tj. k 2. 6. 2008, nedisponoval žádným živnostenským oprávněním; 2) že byla mezi žalobkyní a M. K. uzavřena toliko rámcová smlouva o dílo ze dne 2. 6. 2008, ve které nebyly žádné konkrétnější údaje o rozsahu dodávek stavebních prací, o způsobu dodání materiálu, o konkrétním místě provedení a druhu stavební práce; 3) že byly veškeré platby uskutečňovány v hotovosti, ačkoliv měl M. K. účet u peněžního ústavu a jednalo se v souhrnu o částku více než 10 milionů korun a v jiném případě, kdy nešlo o tak vysoké částky, byly platby činěny bezhotovostním převodem; 4) že žalobkyně nepředložila žádnou stavební dokumentaci zachycující průběh stavebních úprav. Žalovaný označil jednání žalobce s ohledem na uvedené za jednání, které nelze označit za péči řádného hospodáře, a to již vzhledem k tomu, co bylo zjištěno ze znaleckého posudku o psychickém stavu M. K., na jehož podkladě bylo zastaveno trestního stíhání této osoby pro krácení daně.

[14] Krajský soud zdůraznil, že žalobci nebyl nárok na odpočet DPH uznán z toho důvodu, že plnění bylo součástí daňového podvodu, a nikoli z důvodu, že uskutečnění zdanitelného plnění nebylo prokázáno. Žalovaný se v rámci nového posouzení odvolání a po doplnění dokazování neztotožnil se závěrem prvostupňového správce daně, že nebylo prokázáno, že by zdanitelná plnění provedl M. K., plátce DPH, ale konstatoval, že *„správcem daně provedené důkazy v daňovém řízení, tj. provedené svědecké výpovědi spolu s ostatními důkazními prostředky, tj. doklady a listiny předložené odvolatelem správci daně, prokazují ve vzájemné souvislosti uskutečnění stavebních prací a žádný z důkazních prostředků*

nesvědčí o tom, že by stavební práce nebyly provedeny M. K.“. Žalovaný však dále shledal, že se v předmětném řízení jedná o plnění zasažené u žalobkyně na vstupu daňovým podvodem, v němž nebyla odvedena DPH. Dospěl proto k závěru, „*že, ačkoliv odvolatel splnil formální náležitosti pro uplatnění nároku na odpočet daně, tak v důsledku prokázání, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se odvolatel účastnil, a za okolností, že o této skutečnosti odvolatel na základě objektivních okolností vědět mohl a měl, nevznikl odvolateli nárok na odpočet daně.*“

[15] Krajský soud uvedl, že důkazní břemeno v dané situaci spočívalo na žalovaném. Ten měl prokázat, že žalobce věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného jeho dodavatelem. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí však dle krajského soudu nebylo zřejmé, na základě jakých provedených důkazů žalovaný dospěl k závěrům o tom, že postup žalobce při zadávání zakázek M. K. nebyl obvyklým postupem a ukazoval na podvod. Tím byla dle krajského soudu porušena ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu zásada volného hodnocení důkazů, neboť žalovaný učinil skutkové a právní závěry, které nemají podklad v provedeném dokazování. Tato skutečnost způsobila nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť nebylo-li prokázáno, že zde existovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, nebylo možno dospět k závěru, že žalobce věděl nebo měl vědět, že plnění uplatňovaná k odůvodnění nároku na odpočet DPH byla součástí podvodu spáchaného dodavatelem na vstupu.

[16] Krajský soud závěrem odmítl názor žalovaného, že k přenosu důkazního břemene na žalobce došlo po té, kdy byl žalovaným seznámen se závěry odvolacího řízení, a bylo na něm, aby navrhoval důkazy, že nevěděl, resp. nemohl vědět, že se účastní daňového podvodu. Z judikatury SD EU jednoznačně vyplývá, že je na daňovém orgánu, nikoli na daňovém subjektu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[17] Žalovaný (dále „stěžovatel“) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[18] Krajský soud dle stěžovatele v napadeném rozsudku nesprávně vyhodnotil, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by žalobce věděl nebo musel vědět, že jím uplatněný nárok na odpočet DPH vyšel z plnění, které bylo součástí podvodu. Závěr soudu, že se stěžovatel nezabýval a neprokázal, že hlavním cílem účastníka řízení bylo získání výhody, označil stěžovatel za nesprávný. Krajský soud v této souvislosti skrze rozsudek Halifax i judikaturu Nejvyššího správního soudu opakovaně odkazoval na institut zneužití práva. Stěžovatel však takový závěr neučinil, nebylo proto nutné se prokazováním toho, že hlavním cílem bylo primárně získání výhody, zabývat. Naopak byl učiněn závěr o podvodu s odkazem na příslušnou judikaturu, dle které postačuje pomocí definování objektivních kritérií prokázat neopatrnost daňového subjektu v obchodním vztahu, a tím

prokázat, že o účasti na podvodném jednání (byť někoho jiného) vědět přinejmenším mohl, či měl.

[19] Podle stěžovatele krajský soud též nesprávně posoudil, že (druhostupňový) správce daně měl prokazovat, že žalobce o podvodu vědět musel.

[20] Stěžovatel rovněž zpochybňuje názor krajského soudu, že se stěžovatel mýlí, pokud má za to, že výzvou dle § 115 daňového řádu, kterou byl žalobce seznámen s vydefinováním objektivních kritérií po doplňování odvolacího řízení, přenesl důkazní břemeno ze stěžovatele zpět na žalobce.

[21] Stěžovatel uvádí, že v daňovém odvolacím řízení dospěl k závěru, že se žalobce účastní plnění zasaženého podvodem na DPH, přičemž dle stěžovatele o tom měl nebo mohl vědět. V odvolacím řízení stěžovatel pro posouzení klíčové právní otázky aplikoval zejména rozsudky SDEU ve věci C-409/99 Metropol a Stadler ze dne 8. 1. 2002, C-465/03 Kretztechnik AG ze dne 26. 5. 2005, C-439/04 a C-440/04 Alex Kittel ze dne 6. 7. 2006, C-324/11 Gábor Tóth ze dne 6. 9. 2012, C-273/11 Mecsek Gabona Kft ze dne 6. 9. 2012 a rozsudek ve věcech C-80/11 Mahagében Kft a C-142/11 Péter Dávid ze dne 21. 6. 2012.

[22] Krajský soud oproti stěžovateli aplikoval rozsudky SDEU ve věci C-255/02 Halifax ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-425/06 Part Service ze dne 21. 2. 2008 a dále rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 54/2006 ze dne 16. 10. 2008. Předmětem výše uvedených rozsudku Halifax, Part Service a rozsudku č. j. 7 Afs 54/2006 je situace, kterou lze nazvat „zneužití práva“. Stěžovatel však předmětnou věc jako zneužití práva nikdy nehodnotil. Krajský soud tak ve svém rozsudku překvalifikoval právní závěr napadeného rozhodnutí.

[23] Daňový podvod lze nejobecněji vymezit jako situaci, kdy daňový subjekt neodvede částku, kterou získal jako DPH. S ohledem na skutkové okolnosti mohou existovat různé varianty a modifikace, jimž je společná chybějící daň. Pouhá skutečnost, zda byla nebo nebyla odvedena DPH za předchozí nebo následující plnění nemá vliv na nárok na odpočet, pokud daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět, že plnění bylo zasaženo podvodem. Pokud o existenci podvodu daňový subjekt mohl a měl vědět, je možné jej činit odpovědným za zapojení se do obchodní transakce zasažené tímto podvodem. K přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt dochází na základě tzv. vědomostního testu, v němž se na základě objektivních okolností zkoumá nestandardnost obchodní transakce. Následně správce daně posuzuje, zda daňový subjekt přijal opatření k zamezení jeho možné účasti na podvodu. Stěžovatel takto postupoval v posuzované věci.

[24] Za zneužití práva lze v nejobecnější rovině označit plnění, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých podmínek, ale pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody vyplývající z unijního práva. Jediným cílem plnění je tedy daňové zvýhodnění. Pokud je zjištěno zneužití práva, daňové orgány mohou zpětně požadovat vrácení odpočtené částky, protože musí být nastolena situace, jaká by existovala v případě neexistence zneužití. Zákaz zneužití práva vede k zákazu čistě vykonstruovaných plnění, zbavených hospodářské reality, která se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění.

[25] Hlavní rozdíly mezi daňovým podvodem a zneužitím práva lze vymezit následovně. V případě zneužití práva platí, že: (1) *cílem* předmětné transakce je získání daňového zvýhodnění, (2) zneužitím práva je stiženo *předmětné plnění*, (3) dobrá víra daňového subjektu *nemůže být předpokládána*, protože hlavním cílem transakce je získání daňového zvýhodnění, a (4) ze všech skutkových okolností transakce je potvrzeno, že daňový subjekt *musel vědět* o zneužití práva. V případě podvodu na DPH platí, že: (1) hlavním cílem předmětné transakce *nemusí být* získání daňového zvýhodnění, (2) získání daňového zvýhodnění mohlo být cílem některé z *předcházejících nebo následných transakcí*, (3) daňový subjekt *může* prokázat svou dobrou víru a (4) existují objektivní okolnosti prokazující, že daňový subjekt *věděl nebo mohl vědět*, že se svým plněním účastní podvodu na DPH.

[26] Z napadeného rozsudku nevyplývá, proč krajský soud aplikoval v posuzované věci rozsudky týkající se zneužití práva. Krajský soud tedy pracoval s judikaturou nepřesně a překvalifikoval právní posouzení učiněné stěžovatelem.

[27] K otázkám přenosu důkazního břemene a dobré víry daňového subjektu stěžovatel odkázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, který vymezuje situace, v nichž daňový subjekt mohl vědět, že přijal nebo uskutečnil plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Tak tomu bude v případě, že existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu.

[28] V nyní posuzovaném daňovém řízení byly zjištěny objektivní skutečnosti prokazující, žalobce věděl nebo mohl vědět, že je součástí podvodného jednání. Mezi tyto skutečnosti lze zařadit zejména (1) skutečnost, že M. K. k datu uzavření rámcové smlouvy o dílo, tj. ke 2. 6. 2008, nedisponoval žádným živnostenským oprávněním; (2) skutečnost, že byla mezi žalobcem a M. K. uzavřena pouze rámcová smlouva o dílo ze dne 2. 6. 2008, ve které nebyly žádné konkrétnější údaje o rozsahu dodávek stavebních prací, o způsobu dodání materiálu, o konkrétním místě provedení ani druhu stavební práce; (3) skutečnost, že byly veškeré platby uskutečňovány v hotovosti, ačkoliv měl M. K. účet u peněžního ústavu a jednalo se v souhrnu o částku více než 10 milionů korun a v jiném případě, kdy nešlo o tak vysoké částky, byly platby činěny bezhotovostním převodem; a (4) skutečnost, že žalobce nepředložil žádnou stavební dokumentaci zachycující průběh stavebních úprav. Na základě těchto objektivních skutečností dospěl stěžovatel k závěru, že byl spáchán daňový podvod, čímž splnil požadavky na něj kladené judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle které není třeba prokázat, jakým způsobem a kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán daňový podvod, ale musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013 - 61). Důkazní břemeno bylo na žalobce v odvolacím řízení přeneseno výzvou k vyjádření ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5605/15/5200-20446-711513.

[29] Dále stěžovatel vytýká napadenému rozsudku nepřezkoumatelnost, neboť se krajský soud zabýval otázkou, která vůbec nebyla předmětem odvolacího řízení. Krajský soud kladl stěžovateli k tíži, že neřešil otázku zneužití práva, přestože stěžovatel založil své závěry na zjištění, že posuzované plnění bylo součástí daňového podvodu. Stěžovatel nikdy netvrdil, že hlavním účelem dotčeného plnění bylo získání daňového zvýhodnění, přesto

mu krajský soud vytkl, že uvedenou skutečnost neprokázal. Odůvodnění napadeného rozsudku je tedy vnitřně rozporné a nesrozumitelné.

[30] Závěrem stěžovatel namítá, že krajský soud hodnotil objektivní okolnosti, o které stěžovatel opřel své závěry, pouze jednotlivě, bez jejich vzájemných souvislostí. Z judikatury Nejvyššího správního soudu ovšem vyplývá, že byť posuzované indicie samy o sobě nesvědčí o nezákonnosti, ve svém souhrnu mohou tvořit ucelený soubor, který jednoznačně prokazuje, že daňový subjekt o podvodu na dani věděl, nebo přinejmenším mohl vědět (srov. rozsudek ze dne 4. 10. 2012, č. j. 1 Afs 56/2012 - 42). Krajský soud zcela opomněl úvahy stěžovatele obsažené v napadeném rozhodnutí vztahující se k opatřením, která lze po účastníku řízení rozumně vyžadovat, aby předešel své vědomé účasti na daňovém podvodu.

[31] Žalobce se k věci vyjádřil přípisem ze dne 21. 3. 2017, ve kterém navrhuje kasační stížnost zamítnout. Žalobce uvádí, že se plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu. Stěžovatel neprokázal, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že předmětná plnění byla součástí podvodu spáchaného dodavatelem na vstupu. V průběhu řízení bylo prokázání, že stavební práce byly provedeny, a že je realizoval M. K. Měl-li stěžovatel za to, že skutkový děj proběhl jinak, bylo na něm, aby v tomto směru doplnil dokazování. Pokud tak neučinil, neunesl důkazní břemeno. Žalobce dále namítá, že stěžovatel neprokázal, že na rozdíl od rozhodnutí, na něž odkazoval, bylo cílem žalobce získat daňové zvýhodnění uskutečněním stavebních prací pro žalobce. Žalobce následně rozebírá rozdíl mezi daňovým podvodem a zneužitím práva a vyjadřuje přesvědčení, že aby mohl stěžovatel učinit závěr o existenci podvodu, musel by prokázat, že a jak se příslušná plněná vymykala z běžných obchodních transakcí. U žalobce byly provedeny kontroly i za jiná období, a stěžovatel žádná pochybení nezjistil. S odkazem na judikaturu žalobce zdůrazňuje, že daňový orgán nemůže vyžadovat, aby osoba povinná k dani důkladně prověřovala vystavitele faktur v souvislosti s nárokem na odpočet DPH, neboť by tak byla vlastní kontrolní činnost přenesena na osoby povinné k dani. Závěrem poukazuje žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu k nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[32] Kasační stížnost je projednatelná.

[33] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 – 71).

[34] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze

dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 - 51). Podobně je např. již zmíněným rozsudkem č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 vymezena nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost tak, že za nesrozumitelné je třeba obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.

[35] K nepřezkoumatelnosti rozsudků správních soudů i rozhodnutí správních orgánů je pak Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). V daném případě ovšem nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu stěžovatel namítal.

[36] Stěžovatel konkrétně namítl, že se krajský soud zabýval otázkou, která vůbec nebyla předmětem odvolacího řízení. Krajský soud kladl stěžovateli k tíži, že neřešil otázku zneužití práva, přestože stěžovatel založil své závěry na zjištění, že posuzované plnění bylo součástí daňového podvodu. Nejvyšší správní soud tuto námitku hodnotí jako důvodnou.

[37] Koncept zneužití práva SD EU používá v různých oblastech unijního práva, včetně práva daňového. Společným znakem je, že míří na tzv. čistě umělé situace, kdy fyzická či právnická osoba záměrně uměle vytvoří podmínky pro získání výhody plynoucí z unijního práva, aniž by právní normy formálně porušila. Za zneužití je považována situace, kdy ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. I přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice (resp. v současnosti platné směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, dále jen „směrnice o DPH“) a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici by poskytnutí daňového zvýhodnění osobě povinné k dani bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Soudy jsou proto oprávněny zjistit skutečný obsah a význam dotčených plnění (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, Halifax, C-255/02, odst. 73-75 a 81). Za zneužití práva lze proto obecně označit obcházení smyslu a účelu právních norem, aniž by muselo dojít k jednání v rozporu s jejich zněním.

[38] Naopak podvodem na DPH dochází k porušení právních norem. Podvody na DPH mohou nabývat různých forem. Jak poznamenal generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem Kittel a Recolta (C-439/04 a C 440/04, odst. 35), ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 – 343).

[39] Jedná se tedy o dva odlišné způsoby, jak neoprávněně získat daňový prospěch.

[40] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že zneužití práva nebylo v posuzované věci prokázáno. V této skutečnosti však nelze shledat pochybení stěžovatele, neboť v daném případě zneužití práva žalobci nepřičítal, logicky jej tedy nebyl povinen

prokazovat. Stěžovatel vyslovil závěr o podvodu na DPH, posuzování podmínek zneužití práva krajským soudem tak bylo v dané věci zcela bezpředmětné. Stěžovatel netvrdil, že hlavním účelem dotčeného plnění bylo získání daňového zvýhodnění, přesto mu krajský soud vytkl, že uvedenou skutečnost neprokázal. Odůvodnění napadeného rozsudku je tedy nesrozumitelné, a ve svém důsledku nepřezkoumatelné.

[41] Pro posouzení, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve, je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu.

[42] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že zjištěné skutkové okolnosti svědčí pro závěr, že se dodavatel posuzovaného plnění M. K. dopustil podvodu na DPH. Jednou z typických forem podvodu na DPH je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku. Poté tento dodavatel „zmizí ze scény“. Nepodává daňová přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, apod.

[43] Takové okolnosti byly zjištěny i v nyní posuzované věci. V průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že dodavatel deklarovaných stavebních prací M. K. je nekontaktní, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 až 2. čtvrtletí 2010 nepodával daňová přiznání k DPH, a proto správce daně zrušil registraci k DPH s účinností ode dne 2. 4. 2010. Z daňových dokladů předložených žalobcem za květen 2009 – leden 2010 bylo zjištěno, že se stavební práce měly uskutečnit v celkové výši 10.793.803 Kč bez DPH. Ve zde posuzovaných zdaňovacích obdobích prosinec 2009 a leden 2010 si odvolatel nárokuje z přijatých zdanitelných plnění v celkové výši 5.396.946,40 Kč včetně DPH odpočet daně v celkové výši 867.824,40 Kč včetně DPH, která nebyla dodavatelem odvolatele do státní pokladny odvedena, čímž byla narušena neutralita systému DPH (viz odst. 36 rozhodnutí stěžovatele).

[44] Za této situace je třeba posoudit, zda je možné žalobci odepřít nárok na odpočet z důvodu spoluúčasti na popsaném podvodu.

[45] Obecně platí, že *„[n]árok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“* (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok).

[46] *„Naopak, pokud je 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“* (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, odst. 61 a výrok).

[47] Nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl, a ani s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět nemohl. Pouze za této situace je namístě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li 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 DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz rozsudek č. j. 9 Afs 44/2011 - 343, obdobně též rozsudek ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34).

[48] Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely směrnice o DPH považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Takový výklad je v souladu s cílem unijního systému DPH, neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, může jim i zabránit (viz rozsudek *Kittel a Recolta*, odst. 56 až 58). Skutečnost, že se na takovou osobu hledí pro účely DPH jako na „*spolupachatele*“ podvodu nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost, důsledkem je pouze ztráta nároku na odpočet. Jakkoliv nárok na odpočet nemůže být v zásadě omezen, boj proti podvodům a daňovým únikům je cíl uznaný a podporovaný směrnicí o DPH i Soudním dvorem (viz např. rozsudek ze dne 27. 9. 2007, *Teleos*, C-409/04, odst. 61).

[49] Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet tedy je, zda věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. „*Vědomost*“ žalobce je přitom třeba posoudit podle objektivních okolností.

[50] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že v posuzované věci byly zjištěny objektivní okolnosti svědčící pro závěr, že žalobce měl vědět, že se přijetím plnění od dodavatele M. K. účastní podvodu. Za takové okolnosti považuje zejména (1) skutečnost, že M. K. k datu uzavření rámcové smlouvy o dílo, tj. ke 2. 6. 2008, nedisponoval žádným živnostenským oprávněním; (2) skutečnost, že byla mezi žalobcem a M. K. uzavřena pouze rámcová smlouva o dílo ze dne 2. 6. 2008, ve které nebyly žádné konkrétnější údaje o rozsahu dodávek stavebních prací, o způsobu dodání materiálu, o konkrétním místě provedení ani druhu stavební práce; (3) skutečnost, že byly veškeré platby uskutečňovány v hotovosti, ačkoliv měl M. K. účet u peněžního ústavu a jednalo se v souhrnu o částku více než 10 mil. Kč a v jiném případě, kdy nešlo o tak vysoké částky, byly platby činěny bezhotovostním převodem; a (4) skutečnost, že žalobce nepředložil žádnou stavební dokumentaci zachycující průběh stavebních úprav. Zejména v souvislosti se způsobem provádění plateb lze vyjádřit pochybnosti o souladu s účelem a smyslem zákona o omezení plateb v hotovosti, kterým je omezit daňové úniky, racionalizovat a optimalizovat peněžní

hotovostní oběh, zvýšit bezpečnost zúčastněných subjektů a působit proti legalizaci výnosů z trestné činnosti (viz důvodová zpráva k uvedenému zákonu, sněmovní tisk č. 264/0, 4. volební období).

[51] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že popsané okolnosti měly u žalobce vyvolat přinejmenším podezření, zda se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. V rozsudku *Mahagében a Dávid* Soudní dvůr uzavřel, že *„[j]estliže 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*“ (odst. 60).

[52] Zpravidla v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže *„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*“ (rozsudek *Mahagében a Dávid*, odst. 61). Pokud však okolnosti transakce vzbuzují podezření o možném podvodu na DPH, lze po osobě povinné k dani požadovat větší obezřetnost.

[53] S ohledem na popsané okolnosti nyní posuzované věci bylo možné po žalobci rozumně požadovat, aby přijal opatření, která by zajistila, že se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. Žalobce přijetí takových opatření netvrdil, a tím méně prokázal. Ze zjištění učiněných v daňovém řízení naopak vyplývá, že i za takto podezřelých okolností jednal neobezřetně. Na základě těchto objektivních skutečností dospěl stěžovatel k závěru, že byl spáchán daňový podvod, čímž splnil požadavky na něj kladené judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle které není třeba prokázat, jakým způsobem a kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán daňový podvod, ale musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013 – 61).

[54] Jakkoliv bylo na žalobci, za jakých podmínek obchod uzavře a jaká rizika je ochoten podstoupit, pokud následně chtěl nárokovat odpočet DPH vztahující se k takové transakci, bylo na něm, aby si zajistil podklady, které mu umožní takový nárok řádně uplatnit, a které prokážou, že jednal v dobré víře, že se neúčastní podvodného jednání. Lze předpokládat, že pokud by si žalobce vyžádal patřičné záruky obchodu, tzn. obchodování za přiměřeně obezřetných obchodních podmínek, eliminoval by možnost podvodný obchod vůbec uzavřít, nebo přinejmenším by tímto způsobem osvědčil svou dobrou víru založenou na tom, že učinil vše, co po něm bylo možné rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu zabránil.

[55] Stěžovateli lze přisvědčit také v tom, že krajský soud hodnotil objektivní okolnosti, o něž stěžovatel opřel své závěry, pouze izolovaně. Krajský soud nepřihlédl k tomu, že zjištěné okolnosti ve svém souhrnu prokazují závěr, že žalobce si účasti na podvodném jednání dodavatele M. K. přinejmenším měl být vědom. Každý důkaz zajištěný

ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, odst. 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 Afs 7/2011 - 619).

[56] Okolnosti posuzované věci ve svém souhrnu jasně ukazují, že žalobce dobrou víru osvědčit nemůže. Jinými slovy, s ohledem na okolnosti zjištěné a prokázané správními orgány žalobce nemůže úspěšně tvrdit, že o daňovém podvodu nevěděl nebo nemohl vědět. V posuzované věci se tedy neuplatní základní *ratio* judikatury Soudního dvora, kterým je ochrana subjektivní práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takovéhoto daňového podvodu - slovy rozhodnutí ve spojených věcech *Kittel* a *Recolta*: „*subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu*“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100).

V. Závěr a náklady řízení

[57] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Krajský soud v něm bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[58] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. srpna 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu