

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **FILÁK, s. r. o.**, se sídlem Skopalova 2911/20, Přerov, zastoupen JUDr. Pavlem Dvorským, advokátem se sídlem T. G. Masaryka 588, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2015, č. j. 17221/15/5300-21443-708158, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci, ze dne 17. 10. 2017, č. j. 65 Af 32/2015 – 128,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci, ze dne 17. 10. 2017, č. j. 65 Af 32/2015 - 128, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 6. 2015, č. j. 17221/15/5300-21443-708158, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám JUDr. Pavla Dvorského, advokáta, na náhradě nákladů řízení celkem 32.684 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj rozhodnutím ze dne 5. 11. 2013, č. j. 1626862/13/3107-24801-800637, žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben 2012 ve výši nadměrného odpočtu 483.437 Kč. Žalovaný odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobce proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou u Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci, který ji zamítl.

[3] Soud uvedl, že sporné bylo, zda žalobce měl nebo mohl vědět o sestavení účelového řetězce až k dodavateli žalobce. Podvodem na DPH je situace, v níž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice. Varianty podvodu na DPH mohou být rozmanité a spletité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH.

[4] V žalobcově věci jde o posouzení vykázaného nadměrného odpočtu s předmětem plnění „Svařovací automat, typ stroje TC 840, výrobní číslo TC840 766 167“. Dle krajského soudu žalovaný v řízení jednoznačně prokázal nestandardní průběh obchodního jednání mezi žalobcem a společností DILA s. r. o. (dále jen „DILA“), přičemž v daňovém řízení absentují jakékoli důkazní prostředky, které by rozporuplná tvrzení žalobce prokázaly. Žalobce se svými tvrzeními snaží zjištění žalovaného bagatelizovat a skutkovou verzi průběhu uskutečněného obchodu neustále přizpůsobuje tomu, co se dozvídá o poznatcích správce daně. Stejně činí i v žalobě, kdy uvádí, že se skutečnosti, z nichž správce daně usuzuje na podvodné jednání (které sám správci daně v průběhu daňového řízení sdělil a jež se následně ukázaly jako nepravdivé, resp. byly správcem daně vyvráceny), dozvěděl až následně v daňovém řízení, kdy požádal společnost DILA o potvrzení, že stroj řádně koupil, a že před dodáním strojů o těchto skutečnostech nevěděl.

[5] Za zásadní zjištění, která svědčí o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět o tom, že předmětný obchod je součástí podvodu, považoval soud zejména to, že jednatel žalobce při ústním jednání dne 21. 8. 2014 výslovně uvedl, že byl v Číně přítomen u konzultace o vývoji stroje, přisvědčil tomu, že stroj byl vyroben v Číně. Jak zjistil žalovaný, v evidenci výstupů z centrálního registru JSD žádné zúčastněné společnosti ani daňovému subjektu nebylo propuštěno do režimu volného oběhu žádné zboží. Žádné doklady o tom, že svařovací automat byl vyroben v Číně, v daňovém řízení předloženy nebyly. Původ stroje je tak nejasný, nebyl uspokojivě zjištěn, tvrzení žalobce o tom, že vlastně nevěděl, kde byl stroj vyroben, že jen uvedl skutečnosti, které mu sdělil jednatel společnosti DILA, jsou v přímém rozporu s jeho vyjádřením při ústním jednání.

[6] S ohledem na další zjištěné skutečnosti (rozpory ve výpovědích atd.) považoval krajský soud za prokázané, že žalobce při uvedené obchodní transakci nemohl být v dobré víře, že zdanitelné plnění probíhá řádně. Soud neshledal žádná opatření, kterými by se žalobce snažil zajistit, že předmětné plnění není součástí podvodu. Skutečnosti, na které v žalobě poukazuje žalobce, a sice že stroj přijal, reálně jej používá pro svoji ekonomickou činnost, jedná se o stroj unikátní, zaplatil za něj cenu, která odpovídá dle znaleckého posudku ceně obvyklé, nejsou skutečnostmi, ze kterých by žalovaný učinil závěr o podvodném jednání. Tyto skutečnosti samy o sobě svědčí pro realizovaný obchod, žalovaný je nijak nerozporoval, naopak byly důvodem, proč nepřijal závěr správce daně o

fiktivním plnění. Nepostačují však, s ohledem na další výše uvedená závažná zjištění o nestandardním průběhu obchodu a další nejasnosti, k prokázání dobré víry žalobce.

[7] 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. Tuto osobu je třeba považovat za účastnící se podvodu bez ohledu na to, zda má z prodeje zboží prospěch či nikoli. Žalovaný tak nebyl, s ohledem na učiněný závěr o podvodném řetězci, jehož byl žalobce součástí, povinen ve svém rozhodnutí popsat, zda a jakou výhodu žalobce z účasti měl či neměl. Tato skutečnost totiž při výše uvedeném závěru není pro posouzení dobré víry žalobce rozhodná.

II. Obsah kasační stížnosti

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[9] Krajský soud nesprávně posoudil otázku existence podvodu na dani a otázku vědomé účasti stěžovatele na tomto podvodu. Stěžovatel předkládá rozhodnutí žalovaného ve věci společnosti DILA (ze dne 28. 6. 2017, č. j. 28444/17/5300-22443-711745). Žalovaný v tomto rozhodnutí odmítl společnosti DILA nárok na odpočet z pořízení předmětných strojů nikoliv z důvodu vědomé účasti na podvodu, ale z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek (fiktivní plnění). Není možné, aby totožné plnění bylo u dodavatele posouzeno jinak než u odběratele (stěžovatel). Takový postup žalovaného je zcela v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněného nerovného zacházení. Stěžovatel si je vědom, že uvedené nenamítal v žalobě; nicméně tuto skutečnost uvádí pro dokreslení celé situace, ze které je patrno, že žalovaný rozhodl v rozporu se zákonem.

[10] Pro posouzení vědomé účasti stěžovatel na podvodu nelze považovat za podstatné, že se jeho výpovědi rozcházely s výpovědí dodavatele. Tyto skutečnosti by byly významné, pokud by žalovaný tvrdil, že plnění přijatá stěžovatelem byla fiktivní. Tak tomu v projednávané věci nebylo. Rozpory ve výpovědích spíše naznačují, že účastníci transakce nedisponovali dobrou pamětí, co se detailů týče, nikoli že se stěžovatel účastnil podvodu.

[11] Skutečnosti, o které žalovaný opřel svá tvrzení, že se stěžovatel účastnil podvodu (absence příručky s technickými výkresy, rozpor v místě pořízení stroje, pochybnost o tom, zda se jedná o nové zařízení, okamžik osazení svářecími jednotkami, původ softwaru v řídicí jednotce, neznalost počátku zdlouhavého procesu a rozpor v místě provádění zkušebního provozu), zjistil stěžovatel od svého dodavatele, takže je nemohl sám ověřit. Navíc se jedná o skutečnosti technického rázu, které nelze považovat za objektivní skutečnost svědčící o účasti na podvodu. Žalovaný nikde nevysvětlil, jak uvedené skutečnosti mohly ovlivnit vznik podvodu na dani a jak jim stěžovatel mohl zabránit. Tyto skutečnosti neprokazují, že se stěžovatel vědomě účastnil podvodu na dani; žalovaný tedy neunesl své důkazní břemeno. Stěžovatel si nahlédnutím do příslušných rejstříků a evidencí ověřil, že dodavatel existuje, není v insolvenci, není nespolehlivým plátcem a že účet, na

který za plnění platí, je účtem zveřejněným. Splnil tak všechna kontrolní kritéria, která od něj lze spravedlivě požadovat.

[12] V souzené věci nebylo postaveno najisto, že daňová povinnost stíhá právě stěžovatele. V tomto ohledu nebyla skutková zjištění dostatečná. Stěžovatel pořídil stroje v dobré víře, která pramenila z předchozí dlouhodobé a bezproblémové spolupráce s dodavatelem. Smlouvy a ceny včetně technického řešení byly schváleny Ministerstvem průmyslu a obchodu. Stroje jsou zcela unikátním technickým řešením, což potvrdil i znalecký posudek vypracovaný pro žalovaného. Jednalo se o nové stroje, i když jejich část byla zkonstruována z použitých a repasovaných dílů.

[13] Rozhodnutí žalovaného je nepřehledné a nesrozumitelné. Nelze z něj seznat, zda žalovaný vytýká neprokázání faktického přijetí strojů, nebo to, že subdodavatelé neplnili své povinnosti, že zařízení pořídil za cenu neodpovídající běžným cenám či že se účastnil vědomého podvodu na DPH. Nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost je i rozsudek krajského soudu, pokud tvrdí, že neshledal žádná opatření, kterými by se stěžovatel snažil zjistit, že předmětné plnění je součástí podvodu. Soud opomněl stěžovateli sdělit, jaká opatření má na mysli a jak by měla podvodu zabránit. Krajský soud mylně interpretuje judikaturu; daňový subjekt nemá povinnost přijímat opatření, která by zabránila vzniku podvodu, ale opatření, která by zabránila vědomé účasti na podvodu.

[14] Stěžovatel navrhuje rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[15] Dle žalovaného existují zásadní zjištění svědčící o tom, že stěžovatel věděl nebo mohl vědět, že předmětný obchod je součástí podvodu. V daném případě byly objektivními okolnostmi, které vedly k odmítnutí nároku na odpočet, určité nestandardnosti obchodních vztahů stěžovatele, které ve svém souhrnu prokazují, že stěžovatel věděl, či minimálně vědět mohl, že se účastní podvodu na DPH. Stěžovatel neučinil žádná opatření, kterými by se snažil zajistit, že předmětné plnění není součástí podvodu. K otázce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí se krajský soud vyjádřil dostatečně. Dle žalovaného není nepřezkoumatelný ani rozsudek krajského soudu.

[16] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[17] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel setrvává na své argumentaci a plně odkazuje na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60 (věc *Vyrtych*). V odkazované věci se dle stěžovatele jednalo o skutkově podobnou situaci, ve které (stejně jako zde) žalovaný ani krajský soud nedokázali určit, v čem spatřují skutečné objektivní skutečnosti svědčící o tom, že se stěžovatel na údajném podvodu na DPH vědomě podílel.

IV. Posouzení věci

[18] Soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je přípustná. Po věcném posouzení kasační stížnosti dospěl soud k závěru, že je důvodná.

[19] Z předloženého daňového spisu soud zjistil následující, pro věc podstatné, skutečnosti:

[20] Správce daně u stěžovatele zahájil dne 21. 6. 2012 daňovou kontrolu mj. na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2012. Správce daně se na základě místního šetření (provedeného dne 13. 6. 2012) zaměřil na nadměrný odpočet z pořízení svařovacího automatu výrobní číslo TC840 766 167 od dodavatele DILA.

[21] Správce daně na základě provedené daňové kontroly stěžovateli vyměřil DPH za zdaňovací období duben 2012 ve výši nadměrného odpočtu 483.437 Kč (platební výměr ze dne 5. 11. 2013); stěžovatel za toto zdaňovací období v daňovém přiznání vykázal nadměrný odpočet ve výši 3.453.437 Kč. Ze zprávy o daňové kontrole (projednána dne 16. 10. 2013) vyplývá, že správce daně dospěl k závěru, že k uskutečnění zdanitelného plnění prokazatelně nemohlo dojít tak, jak bylo uvedeno, a jedná se tedy o plnění fiktivní. Tzv. „svařovací automat“, stěžovatelem označovaný jako „linka“, sestával ze tří starých obráběcích strojů – soustruhů (oproti původnímu tvrzení, že se jedná o nový stroj po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, stěžovatel uvedl, že se automaty skládají z obráběcích strojů, které slouží pouze jako upínací zařízení a jako zařízení k zajištění otáčivého pohybu) opatřených novým nátěrem (a následně dle tvrzení stěžovatele novými kryty) vyráběné národním podnikem TOS cca do roku 1970, jejichž bazarová cena se dle inzerátů pohybuje do 40.000 Kč, upravených pro svařovaní a doplněných svařovacími jednotkami Fronius. Odpočet daně byl tedy uplatněn neoprávněně.

[22] V rámci odvolacího řízení byl na žádost správce daně vyhotoven znalecký posudek (vyhotoven dne 28. 9. 2014 znaleckým ústavem AZET KONZULT), z nějž vyplývá, že svařovací automat je tvořen čtyřmi samostatnými jednotkami, které sestávají z jednotlivých podskupin - z revolverového soustruhu R 5 (z bývalé produkce ZPS Zlín, byl užit pro konstrukci automatu), z jeho rozsáhlých stavebních úprav popsaných podrobně v posudku, z elektronického ovládání s řídicí jednotkou a software, z odvíjecího zařízení navařované pásky a z příslušenství. Dle znaleckého posudku jde o zařízení, které lze v podmínkách ČR považovat za unikátní. Za výslednou férovou hodnotu svařovacích automatů znalecký posudek označil cenu v rozmezí od 11.910.000 do 15.990.000 bez DPH (stěžovatel svařovací automat pořídil za 14.850.000 Kč bez DPH).

[23] V seznámení se zjištěnými skutečnostmi, odlišným právním názorem a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 29. 4. 2015 žalovaný konstatoval, že na základě zjištěného skutkového stavu nelze popřít a vyvrátit faktickou existenci zboží, ani to, že k obchodům mezi jednotlivými subjekty dle předložených dokladů docházelo.

[24] V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že předmětný automat měl být dodán v řetězci společností, a to: neznámý dodavatel – Open Space – Black Service – DILA – stěžovatel. Dle žalovaného neměl takový řetězec žádné ekonomické opodstatnění, neboť automat byl vyvinut a vyroben dle požadavků stěžovatele

společností DILA, která je též autorem technických výkresů a technické dokumentace spolu s čínskými výrobci a výrobní proces byl pod kontrolou jednatele společnosti DILA. Na základě čtrnácti objektivních kritérií pak žalovaný dospěl k závěru, že pořízení svařovacího automatu od společnosti DILA bylo součástí podvodného jednání, jehož cílem bylo dosažení neoprávněné daňové výhody a daňový subjekt o této skutečnosti vzhledem k nestandardnímu průběhu obchodního případu věděl, či minimálně vědět mohl a měl.

[25] Za tato objektivní kritéria žalovaný označil:

1. Ke dni zahájení daňové kontroly nebyla předložena příručka s technickými výkresy a výchozí revize elektrického zařízení, ačkoli měly být dodány současně s automatem.

2. Nebyly předloženy žádné doklady o tom, že automat byl vyroben v Číně, ačkoli to stěžovatel a DILA tvrdili, a z centrálního registru JSD vyplývá, že žádné zúčastněné společnosti nebylo takové zboží propuštěno do režimu volného oběhu.

3. Stěžovatel i DILA tvrdili, že jde o nové zařízení; správce daně však ověřil, že základem zařízení jsou opotřebené soustruhy R5 (což bylo potvrzeno znaleckým posudkem).

4. Stěžovatel tvrdil, že svařovací zdroje byly součástí dodávky od DILA; byly však pořízeny již v roce 2010. Následně pak uvedl, že byly připojeny až po přivezení ostatního zařízení.

5. Stěžovatel uváděl, že software a řídicí jednotky byly speciálně vyvinuty společností DILA; jednatel DILA uvedl, že byly vyvinuty čínskými výrobci. Ze znaleckého posudku vyplývá, že jde o běžně používané systémy.

6. Stěžovatel věděl, že DILA deklarovala nákup svařovacího automatu od Black Service.

7. Stěžovatel nevěděl, od jakého data probíhal „zdlouhavý proces kompletace a řešení technických problémů“.

8. V kupní smlouvě uzavřené mezi DILA a Black Service dne 1. 2. 2012 je uvedeno, že na svařovacím automatu budou následně provedeny úpravy dle požadavků zákazníka. Dle jednatele DILA však tyto úpravy byly provedeny v Číně již po výběrovém řízení.
9. Dle stěžovatele probíhal zkušební provoz v jeho provozovně. Dle jednatele DILA byl svařovací automat odzkoušen v Číně a byl plně funkční.

10. V daňovém řízení nebyly předloženy žádné doklady týkající se přepravy svařovacího automatu.

11. Jednatel DILA tvrdil, že kupní cenu za svařovací automat stěžovatel zaplatil jednorázově. Z výpisu z bankovního účtu však vyplynulo, že byla hrazena v několika splátkách. Pokuta dle kupní smlouvy stěžovateli účtována nebyla.

12. Dle jednatele DILA se na pořízení svařovacího automatu finančně podílela společnost Black Service; z výpisů z bankovních účtů však nevyplývá, že by Black Service pořízení svařovacího automatu „zafinancovala“.

13. Dodávka svařovacího automatu se uskutečnila v řetězci. Bývalý jednatel Open Space nevěděl, od koho svařovací automat společnost koupila.

14. Společnost Open Space finanční prostředky za dodání svařovacího automatu poslala dále společnosti OCELA, odkud byly zaslány zpět společnosti Black Service a část na účet s označením GARDENA s. r. o., ze kterého byly v hotovosti vybrány. Jednatel Black Service měl dispoziční právo k účtům společnosti Black Service, OCELA a GARDENA.

[26] Žalovaný konstatoval, že pořízení svařovacího automatu bylo součástí podvodného jednání, jehož cílem bylo dosažení neoprávněné daňové výhody. Stěžovatel o této skutečnosti vzhledem k nestandardnímu průběhu obchodního případu věděl, či minimálně vědět měl a mohl. Nárok na odpočet daně byl získán zneužívajícím způsobem; žalovaný jeho přiznání proto odmítl, a to i přesto, že jsou „*formální podmínky pro vznik nároku zdánlivě splněny*“. Žalovaný konstatoval, že na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k názoru odlišnému od původního posouzení správce daně, tedy že nelze popřít a vyvrátit faktickou existenci zboží, ani že k obchodům mezi jednotlivými subjekty dle předložených dokladů docházelo. Dle žalovaného však zjištění v průběhu celého řízení prokazují existenci objektivních skutečností svědčících o podvodném jednání zúčastněných stran. Tím dle žalovaného dochází k přenesení důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt, který na základě těchto objektivních skutečností mohl vědět a měl vědět, že plnění je součástí podvodu. Stěžovatel nepřijal všechna opatření, která mohou být po něm rozumně požadována.

[27] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené přisvědčil kasační námitce zpochybňující přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného i krajského soudu.

[28] Pojem „podvod na dani z přidané hodnoty“ je správními soudy užíván ve smyslu judikatury SDEU, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty [viz rozsudky ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax plc a další*, ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd* (dále jen „věc *Optigen*“), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* (dále jen „*věc Kittel*“), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid* (dále jen „věc *Mahagében*“)].

[29] Opakovaně se zde konstatuje, že „[o]*bchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově*“ s tím, že „*práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely*“. Judikatura SDEU pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty 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 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, 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).

[30] Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci *Optigen* je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je *výjimkou* ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, 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 (věc *Mahagében*, bod 49). 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 (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další,* bod 33).

[31] 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*). Není však povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, a další).

[32] V projednávané věci Nejvyšší správní soud konstatuje, že ačkoli žalovaný i krajský soud citují judikaturu, která se podvodů na DPH týká, při posouzení stěžovatelova případu jejím požadavkům nedostáli.

[33] Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zaměřil na subjektivní stránku věci, což lze ilustrovat na tom, jakým způsobem vymezil předmět dokazování v bodě [36] rozhodnutí: „*Postačí však, že plátci daně je prokázáno, že výše uvedené* (tedy, že je součástí daňového podvodu, pozn. soudu) *vědět mohl a měl. V takovém případě se plátce daně považuje za osobu účastnící se podvodu. Je pak na správci daně, aby prokázal, že plátce daně vědět mohl a měl, že je součástí podvodu.*“ Odpovídá tomu také závěr žalovaného, kterým zakončil stěžejní část vlastního odůvodnění v bodě [93]: „*Uvedené objektivní skutečnosti jako celek podle odvolacího orgánu dostatečně prokazují, že daňový subjekt vědět mohl a měl, že je předmětné zdanitelné plnění zasaženo podvodem.*“ Současně žalovaný uvedl (bod [92]), že v tomto „*konkrétním případě by chování daňového subjektu vedlo k tomu, že by měl být důkazním břemenem k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění zatížen správce daně*

namísto daňového subjektu, který při svém obchodním jednání se svým dodavatelem nepočínal tak, jak je při tomto jednání obvyklé".

[34] Rozhodnutí žalovaného je tak v prvé řadě vnitřně rozporné, neboť na jednu stranu vytýká stěžovateli, že neunesl důkazní břemeno k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, ačkoli to, že zdanitelné plnění proběhlo tak, jak tvrdí stěžovatel, žalovaný ve svém rozhodnutí nezpochybňoval (nebyl zpochybněn deklarovaný dodavatel ani fakticita plnění). Jak již v minulosti judikoval Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek 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. Rozhodnutí žalovaného ve svém souhrnu vyznívá tak, že nadměrný odpočet nelze stěžovateli přiznat z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu. Tomuto závěru ovšem nekorespondují shora citované úvahy žalovaného stran rozložení důkazního břemene. Jak totiž vyplývá z judikatury (citované též žalovaným), je to právě správce daně, koho tíží břemeno k prokázání existence daňového podvodu, nikoli daňový subjekt. Zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH nárokující si odpočet, případnou účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Daňový subjekt totiž tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě dalších podáních. 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. 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 mu vytýká neunesení důkazního břemene stran uskutečnění zdanitelného plnění.

[35] Žalovaný se pak dostatečně nevěnoval objektivní stránce věci, které by z povahy věci mělo předcházet (srovnej věc *Kittel*) úvahám ohledně vědomosti stěžovatele o jeho účasti na daňovém podvodu.

[36] Z rozhodnutí žalovaného vůbec nelze zjistit, zda došlo k neodvedení daně. Není zřejmé, na základě čeho žalovaný a potažmo krajský soud kalkuluje, že jediným a hlavní účelem transakce se jeví získání výhody – čerpání nadměrného odpočtu z fakturované ceny, resp. neuhrazení daně, pokud články obchodního řetězce stěžovateli bezprostředně předcházející žádnou neoprávněnou daňovou výhodu nezískaly a ani nenarušily neutralitu DPH. Za dostatečné rozhodně nelze považovat konstatování, že společnosti Open Space a OCELA, které měly stát na počátku celého řetězce, jsou pro správce daně nekontaktní. V průběhu daňového řízení naopak vůbec nebylo zpochybněno, že společnost DILA (tedy stěžovatelův dodavatel) daň přiznala a zaplatila. Neodvedení daně je základním předpokladem pro to, aby daňový subjekt mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu (rozsudek ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 – 44).

[37] Z napadeného rozhodnutí dále není zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat. Žalovaný daňový podvod nijak nepopsal, neuvedl, v čem měla spočívat jeho podstata, tedy jej nekvalifikoval, ani nevylíčil řetězec skutkových okolností, ze kterých by v souhrnu bylo možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, a omezil se toliko na obecná, nekonkrétní konstatování. Pokud měla být existence daňového

podvodu prokázána objektivními okolnostmi shrnutými v bodě [25] tohoto rozsudku, což z napadeného rozhodnutí není jednoznačně zřejmé (z rozhodnutí – srov. zejména bod [102] rozhodnutí – naopak plyne, že se tyto objektivní okolnosti měly vztahovat k prokázání subjektivní stránky podvodného jednání, tedy že jimi žalovaný prokazoval, že stěžovatel věděl, nebo mohl vědět, že předmětné plnění je zasaženo podvodem), ani toto by nemohlo být dostatečné. Jedná se totiž o relativně samostatné okolnosti, které sice poukazují na některé rozpory v tvrzeních stěžovatele a jednatele DILA, případně na dílčí neprofesionální postupy v jejich obchodním vztahu; nepředstavují ale na sebe navazující sled skutečností, které tvoří komplexní obraz o určitém daňovém podvodu.

[38] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že žalovaný na základě skutkového stavu, ze kterého správce daně usoudil na neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, dospěl ke zcela odlišné právní kvalifikaci spočívající v existenci podvodu na DPH. Jeho závěr o účasti stěžovatele na daňovém podvodu však není v napadeném rozhodnutí dostatečně zdůvodněn, protože se zaměřuje pouze na to, že stěžovatel mohl a měl vědět o své účasti na transakci, která je zatížena daňovým podvodem, ale nepopisuje, v jakých skutkových okolnostech měl podvod spočívat. Proto soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, což musí vést k jeho zrušení. Na žalovaném pak bude, aby v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přezkoumatelně předestřel, v čem měl tvrzený podvod na DPH spočívat. Teprve následně se může zabývat tím, zda stěžovatel mohl a měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, případně zda učinil dostatečné opatření k tomu, aby své účasti na daňovém podvodu předešel.

[39] S ohledem na shora uvedené byl již v řízení před krajským soudem dán důvod zrušit napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. pro nepřezkoumatelnost. Krajský soud však této žalobní námitce nepřisvědčil a napadené rozhodnutí přezkoumal. Tím zatížil vadou i napadený rozsudek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 – 91, nebo ze dne 27. 6. 2011, č. j. 4 As 21/2011 - 60), což představuje naplnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a je proto namístě společně s rozhodnutím žalovaného zrušit i rozsudek krajského soudu.

[40] Vzhledem k tomu, že otázka prokázání existence daňového podvodu a řádně zdůvodnění toho, v čem měl daňový podvod spočívat, je pro celou věc naprosto zásadní, přičemž toto zdůvodnění rozhodnutí žalovaného (i krajského soudu) postrádá, nemůže se již Nejvyšší správní soud vyjádřit k dalším kasačním námitkám (které se týkají zejména prokázání dobré víry stěžovatele a učinění opatření, kterými měl předejít účasti na případném daňovém podvodu). Zcela na okraj však lze žalovaného upozornit na stěžovatelem předložené rozhodnutí ve věci společnosti DILA, které se týká nároku na odpočet DPH za stejné zdaňovací období a za stejnou obchodní transakci (prodej svařovacího automatu stěžovateli). V této věci dospěl Finanční úřad pro Středočeský kraj (a následně žalovaný) na základě totožných skutkových okolností k závěrům odlišným; u uvedeného řetězce daňových subjektů nekonstatoval existenci daňového podvodu, ale společnosti DILA neuznal nárok na odpočet DPH na vstupu, neboť neprokázala, že jí zdanitelné plnění poskytl dodavatel uvedený na dokladu (společnost Black Service). Žalovaný tak v dalším řízení vedeném se stěžovatelem zváží případné dopady těchto závěrů (byť učiněných v jiné, ale úzce související, věci) na toto řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

V. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil Nejvyšší správní soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše.

[42] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodl o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[43] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a dále náklady na právní zastoupení.

[44] Stěžovatel byl v řízení o žalobě zastoupen daňovým poradcem, Ing. Tomášem Goláněm. Jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, které tedy podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení o žalobě učinil tento zástupce celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a replika k vyjádření žalovaného [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Doplnění žaloby ze dne 18. 3. 2016 soud jako úkon právní služby – podání v věci samé - nevyhodnotil, neboť v něm žalobce pouze specifikoval důkaz k jednomu z již uplatněných žalobních bodů a pro věc samou tak toto podání nic nového nepřineslo. V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen advokátem, JUDr. Pavlem Dvorským, který v tomto řízení učinil tři úkony, kterými bylo převzetí a příprava zastoupení, podání kasační stížnosti a replika k vyjádření žalovaného [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal zástupcům stěžovatele odměnu za šest úkonů právní služby ve výši 6 x 3.100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 6 x 300 Kč, celkem tedy 20.400 Kč. Jelikož jsou stěžovatelovi zástupci plátci DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 4.284 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 24.684 Kč.

[45] Celkem tak náklady řízení činí 32.684 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce JUDr. Pavla Dvorského, advokáta ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 21. března 2018

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu