

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **TRIMETAL s.r.o,** se sídlem Hájecká 1194/12, Brno, zast. JUDr. Zlatavou Codrovou Davidovou, advokátkou, se sídlem Přívrat 12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 7. 2017, č. j. 29 Af 76/2015 - 66,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 7. 2017, č. j. 29 Af 76/2015 - 66, **se ruší.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2015, č. j. 18254/15/5300-22444-710968, **se ruší** a věc **se** mu **vrací** 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.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2015, č. j. 18254/15/5300-22444-710968; tímto bylo zamítnuto odvolání proti platebním výměrům vydaným FÚ pro Jihomoravský kraj, kterými byla stěžovateli vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen 2012 ve výši 2 881 298 Kč, resp. 2 054 637 Kč.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně") zahájil u stěžovatele dle § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, postup k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen roku 2012 z důvodu

pochybností o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro prověřované zdaňovací období.

[3] Správce daně měl prvotní pochybnosti o tom, zda k deklarovanému zdanitelnému plnění na základě přijatých daňových dokladů od dodavatele MRC Metal, s.r.o. (dodání Cu katod) skutečně došlo. Na základě výsledků postupu k odstranění pochybností vydal správce daně dne 6. 11. 2013 platební výměry a nárok na odpočet za vedená zdaňovací období neuznal; odvolání podaná proti nim žalovaný zamítl s odůvodněním, že nárok na odpočet nelze stěžovateli přiznat, neboť se nechoval dostatečně obezřetně a nepřijal veškerá opatření k tomu, aby se nestal součástí podvodné transakce.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, ve které namítal především, že daň mu byla ve smyslu § 148 daňového řádu vyměřena po prekluzi práva, neboť napadené rozhodnutí nebylo stěžovateli účinně doručeno v prekluzivní lhůtě; dále namítl porušení § 115 odst. 2 daňového řádu s tím, že žalovaný mu v průběhu odvolacího řízení zaslal seznámení s odlišným právním názorem, že stěžovatel neprokázal poskytnutí předmětných plnění deklarovaným dodavatelem a poté, co v rámci odvolacího řízení písemně uznal unesení důkazního břemene stěžovatelem v této věci, zcela účelově argumentaci obrátil a s odkazem na zjištěné objektivní okolnosti se vrátil zpět k verzi o účasti stěžovatele na daňovém podvodu; dle stěžovatele se žalovaný rovněž nevypořádal se všemi odvolacími důvody, které vyjmenovává; vyvracel v žalobě jednotlivé objektivní okolnosti, které dle žalovaného mají ukazovat na jeho povědomí o účasti na daňovém podvodu a dokládají, že nepřijal veškerá opatření, aby se, byť nechtěným, účastníkem tohoto podvodného jednání nestal.

[5] Krajský soud neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Co se týče námitky prekluze, konstatoval, že prekluzivní lhůta činí tři roky od uplynutí lhůty pro podání řádného daňového přiznání, tj. v případě zdaňovacího období květen 2012 připadl poslední den lhůty pro stanovení daně na 25. 6. 2015 a v případě zdaňovacího období červen 2012 na 25. 7. 2015. K námitce neúčinnosti doručení (bylo-li doručeno odvolanému zástupci stěžovatele), krajský soud s odkazem na rozsudek NSS ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 - 73, uvedl, že stěžovatel byl s napadeným rozhodnutím včetně jeho obsahu zjevně obeznámen, o čemž svědčí již samotné podání žaloby v dvouměsíční lhůtě počítané právě od doručení zmocněnci dne 15. 6. 2015, resp. netvrdí, že by byl s rozhodnutím seznámen až po uplynutí lhůty. Právě skutečnost, že se písemnost dostala do rukou adresáta, je dle krajského soudu z hlediska procesní úpravy doručování rozhodující, proto zabývat se otázkou, zda měl žalovaný rozhodnutí doručovat správně přímo stěžovateli nebo jeho zmocněnci, nemá význam. Krajský soud stěžovateli přisvědčil v tom, že žalovaný změnil svoji argumentaci stran unesení důkazního břemene, nicméně postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, když poté, co dospěl k odlišnému právnímu názoru než prvostupňový správce daně, obeznámil stěžovatele se změnou právního názoru a umožnil mu, aby se ve stanovené lhůtě vyjádřil. Krajský soud stran námitky nevypořádání se se všemi odvolacími důvody dospěl k závěru, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně vyjádřil ke všem stěžejním námitkám a argumentům stěžovatele, podrobně vymezil a zdůvodnil objektivní okolnosti, které podle jeho názoru svědčí o tom, že stěžovatel věděl nebo mohl vědět o daňovém podvodu. Ke konkrétně zmiňovaným argumentům, které dle stěžovatele nebyly vypořádány, krajský soud uvedl,

že zčásti námitky vypořádány byly nebo odpověď na ně bylo možné dovodit implicitně z odlišného názoru žalovaného, zčásti se jednalo o námitky nezpůsobilé změnit výrok rozhodnutí nebo o argumenty, které nebyly stěžovateli vytýkány nebo nebyly mezi stranami sporné.

[6] Co se týká merita sporu, zda stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, resp. zda bylo možné stěžovateli nárok na odpočet daně odepřít z důvodu spoluúčasti na daňovém podvodu, resp. z důvodu neobezřetnosti stěžovatele při uzavírání obchodu, krajský soud obsáhle odkázal na vnitrostátní úpravu, která se řídí Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), která nahradila šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, jejíž výklad přitom platí i pro novou směrnici o DPH; rovněž poukazuje podrobně na četnou judikaturu SDEU k problematice nároku na odpočet daně. Krajský soud vzal za nesporné, že stěžovatel byl součástí řetězce, který byl zatížen podvodem na dani z přidané hodnoty, jelikož měl přijmout plnění (Cu katody), aniž by některým z předchozích článků řetězce byla odvedena daň; konstatoval, že v napadeném rozhodnutí na str. 8 - 10 žalovaný označil objektivní skutečnosti svědčící o tom, že se stěžovatel nechoval dostatečně obezřetně a že nepřijal žádná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Krajský soud přisvědčil stěžovateli, že prokázal předloženými doklady splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet; to však nic nemění na tom, že s ohledem na existenci žalovaným uvedených objektivních skutečností neučinil veškerá opatření, která po něm lze rozumět vyžadovat, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost. Tvrdí, že napadený rozsudek je zcela neobjektivní; soud jednoznačně straní záměru správce daně vybrat daň za každou cenu alespoň od toho, kdo je kontaktní a solventní, není-li schopen ji vybrat od pravých původců daňových podvodů na DPH. K namítané prekluzi práva krajský soud pouze bez dalšího konstatoval, že pokud stěžovatel proti tomuto rozhodnutí podal žalobu, je zřejmé, že se do jeho rukou dostalo, a že tedy k prekluzi práva z důvodu jeho nedoručení stěžovateli nedošlo. Přitom však žalovaný ve vyjádření k žalobě, a poté ani soud, nijak neprokázali, že by se rozhodnutí takto dostalo do rukou stěžovatele ještě v prekluzivní lhůtě, neboť žaloba byla podána dne 14. 8. 2015 a prekluzivní lhůta za období květen 2012 uplynula dne 25. 6. 2015 a za období červen 2015 dne 25. 7. 2015. Žalovaný ani soud dle stěžovatele nemohou svévolně dovozovat, že k předání předmětné písemnosti stěžovateli jeho bývalým zástupcem došlo před uplynutím této prekluzivní lhůty. Zejména však účinné doručení daňové písemnosti nelze zaměňovat za skutečnost, že tato písemnost se daňovému subjektu „dostala do rukou“ jiným způsobem než jejím řádným doručením, což se v případě stěžovatele nestalo vůbec, neboť předmětné platební výměry byly doručeny dne 15. 6. 2015 pouze jeho bývalému zástupci, jehož plnou moc dne 10. 6. 2015 stěžovatel odvolal a týž den tuto skutečnost písemně oznámil správci daně, takže ten měl možnost tuto vadu řízení napravit a doručit platební výměry stěžovateli ještě ve výše uvedené prekluzivní lhůtě. Soud dle stěžovatele přistoupil k vyhodnocení tak závažné právní otázky, jakou je namítaná prekluze práva, naprosto ledabyle, spokojil se s tím, že rozhodnutí žalovaného se stěžovateli zřejmě „nějak do rukou dostalo“, ani se přitom nezabýval otázkou, kdy se tak stalo a konkrétním žalobním argumentům v této

věci obsaženým následně i v replice k vyjádření žalovaného se už nevěnoval s tím, že „to za této situace nemá význam“. Nutno ještě podotknout, že bývalý zástupce stěžovatele nebyl advokát a neměl tedy ze zákona povinnost stěžovatele po odvolání jeho plné moci o doručeném rozhodnutí žalovaného informovat. Stěžovatel trvá na tom, že rozhodnutí žalovaného mu nebylo v prekluzivní lhůtě účinně doručeno a nebylo mu účinně doručeno vůbec, právo na vyměření daně tak bylo prekludováno a soud měl proto toto rozhodnutí zrušit pro závažnou vadu řízení způsobující jeho nezákonnost.

[8] Stěžovatel uvádí, že pro odmítnutí žalobní námitky ohledně změny argumentace žalovaného krajský soud pouze převzal argumentaci žalovaného, nijak tuto námitku sám právně nevyhodnotil, jen konstatoval, že není zřejmé, jak byl stěžovatel postupem žalovaného dotčen na svých veřejných subjektivních právech. Stěžovatel trvá na tom, že byl na svých veřejných subjektivních právech dotčen postupem žalovaného, který ve snaze daň vybrat za každou cenu měnil své závěry podle situace. Žalovaný sám avizoval, že dospěl v průběhu odvolacího řízení k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, tj. že nesdílí názor o účasti stěžovatele na daňovém podvodu, ale má za to, že stěžovatel neprokázal poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem, a pokud poté stěžovatel ohledně dodavatele důkazní břemeno unesl, což žalovaný ve svém rozhodnutí výslovně potvrdil, není logicky možné, aby se opět přiklonil k původnímu prvoinstančnímu závěru, který předtím odmítl. Dle stěžovatele § 115 odst. 2 daňového řádu možnost takového rozporuplného a účelového postupu žalovanému nedává, jeho rozhodnutí je tak nezákonné pro nepřezkoumatelnost a soud ho měl pro tuto vadu řízení zrušit.

[9] Stěžovatel namítá, že v žalobě vyjmenoval třináct dle jeho názoru zásadních odvolacích důvodů, kterými se žalovaný ve svém rozhodnutí v rozporu s § 116 daňového řádu nezabýval. Krajský soud sice připustil, že vypořádání všech odvolacích důvodů je předpokladem přezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání, posléze však tuto žalobní námitku odmítl s tím, že ke všem stěžejním námitkám a argumentům stěžovatele se žalovaný vyjádřil dostatečně, a pokud jde o ty nevypořádané odvolací důvody, na část bylo možné dovodit odpověď implicitně z odlišného názoru žalovaného a zčásti se jednalo o námitky nezpůsobilé změnit výrok rozhodnutí nebo o argumenty, které nebyly žalobci vytýkány nebo nebyly mezi stranami sporné. Přitom však soud vůbec neuvedl, které to jsou ty stěžejní odvolací námitky a argumenty, ke kterým se měl žalovaný dle jeho názoru vyjádřit dostatečně a ty nevypořádané argumenty, kterými se dle soudu žalovaný nemusel zabývat, zde pouze vyjmenoval – viz bod 29 napadeného rozsudku. Dle stěžovatele však jde o námitky zásadní a silně relevantní a žalovaný se jimi proto v souladu s § 116 odst. 2 daňového řádu vypořádat měl - konkr. např. že stěžovatel nemohl získat daňové zvýhodnění, spolehlivost MRC Metal a CROSTATA na webu finanční správy ještě v roce 2014, tvrzení stěžovatele nejsou v rozporu s výsledky dožádání a nahlížení do spisu subjektů CROSTATA, Gigasystems a LUKDA Trans, tedy subjektů stojících před dodavatelem stěžovatele, které si dle správce daně řádně neprověřil a nezjistil tak existenci podvodného řetězce. Posledně uvedená nevypořádaná odvolací námitka pak navíc směřuje proti hlavnímu důvodu odepření nároku na odpočet daně, tj. tvrzené povědomí stěžovatele o jeho účasti na daňovém podvodu, proto se jí žalovaný bezesporu měl zabývat. Namísto toho, aby žalovaný řádně vyhodnotil všechny odvolací důvody, jak mu to ukládá § 116 odst. 2 daňového řádu, případně aby sám odůvodnil, proč se některými těmito důvody

nebude zabývat, nahrazuje tuto jeho povinnost v napadeném rozsudku krajský soud, aby tak mohlo být rozhodnutí žalovaného označeno za přezkoumatelné, a to navíc, argumentuje soud ve prospěch žalovaného nedostatečně. Dle stěžovatele není povinností krajského soudu hledat a implicitně dovozovat v rozhodnutí správního orgánu odpovědi na své argumenty, či si sám vyhodnocovat, které jeho odvolací důvody neměly vliv na výrok rozhodnutí nebo byly v souladu s názorem správce daně, a proto je žalovaný nemusel vypořádat. Stěžovatel trvá na tom, že rozhodnutí žalovaného je z uvedených důvodů nepřezkoumatelné a soud ho měl pro tuto vadu řízení zrušit, a ne ji za žalovaného sám napravovat.

[10] K samotné sporné otázce – odepření nároku na odpočet, stěžovatel uvádí, že krajský soud v napadeném rozsudku postupně odmítl veškerou jeho argumentaci k vyvrácení žalovaným deklarovaných objektivních okolností a ke zpochybnění jejich průkaznosti s tím, že se stěžovatel spoléhal pouze na bezproblémovou spolupráci s dodavatelem z dřívější doby a na živý kontakt s jeho jednatelem, nepožadoval sepsání písemné smlouvy, popř. objednávky, nezajímal se o charakter sídla svého dodavatele, neověřil si v obchodním rejstříku skutečnosti o dodavateli a dalších článcích v řetězci a ignoroval skutečnosti ve věci přepravy zboží, když se spokojil s tím, že zboží bylo dodáno do jeho areálu a nepřijal tak dostatečná opatření, která po něm mohla být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Při hodnocení těchto okolností se však soud vůbec nezabýval zásadou proporcionality, konkr., zda bylo veškeré riziko podvodu na DPH spravedlivě rozloženo mezi stěžovatele a správce daně a zda tak není odpovědnost státu neodůvodněně přenesena jen na stěžovatele. Primárně je totiž povinností státu, aby zabránil těmto podvodům, přičemž je nutné zkoumat, zdali mohl stát, resp. správce daně, učinit opatření, aby vzniku podvodu na DPH zabránil. Jak však vyplývá z provedených důkazů, i přesto, že společnost MRC Metal a stejně tak před ní zúčastněná společnost CROSTATA, měly být dle žalovaného v době deklarovaných plnění (v roce 2012) nekontaktní a nepodávaly daňová přiznání, byly ještě v roce 2014 evidovány na webu finanční správy jako spolehliví plátci DPH. Toto však soud vůbec nezkoumal, předmětnou žalobní námitkou stěžovatele a předloženými důkazy o evidování uvedených subjektů ještě v roce 2014 mezi spolehlivými plátci DPH, se v napadeném rozsudku vůbec nezabýval, dokonce tuto námitku označil za argument, který není mezi stranami sporný a žalovaný se mu tak nemusel věnovat, a judikaturu SDEU v této věci zcela ignoroval. Zmíněná zásada proporcionality tedy v projednávaném případě zjevně nebyla naplněna a za popsaných okolností nemůže být stěžovateli vytýkáno, že se nechoval dostatečně obezřetně, když sám stát nevytváří k obezřetnému jednání daňových subjektů ani ty základní podmínky. Krajský soud, ačkoliv v napadeném rozsudku uvádí, že je povinností správce daně při tvrzení podvodů důvodnost objektivních okolností prokázat, věnoval se těmto objektivním okolnostem také pouze izolovaně a jen zkonstatoval, že jsou pro závěr žalovaného relevantní a dostatečně prokazují povědomí stěžovatele o jeho účasti na daňovém podvodu. Závěry soudu jsou však zmatečné, jsou ve vzájemném rozporu, či jsou dokonce nepravdivé, jako např. tvrzení na několika místech rozsudku, že stěžovatel nepřijal vůči dodavateli žádná opatření, aby své účasti na podvodu zabránil, ačkoliv stěžovatel v žalobě vyjmenoval celou řadu takových opatření: ověření z veřejných zdrojů, že nejde o nově založenou firmu a že jde o dlouholetého plátce DPH (v roce 2012 si ještě stěžovatel ani nemohl ověřit i jeho spolehlivost, ale spolehlivým plátcem byl až do roku 2014), pořizování fotodokumentace o jednotlivých jeho dodávkách,

certifikáty ke zboží a doklady o jeho původu a další v žalobě uvedené předložené doklady. Také tvrzení soudu, že stěžovateli nebyla přičítána k tíži nekontaktnost dodavatele, je nepravdivé a v navíc rozporu s následným tvrzením soudu v bodu 38 napadeného rozsudku, že jednou z podezřelých objektivních okolností je, že MRC Meta a společnosti účastnící se obchodních transakcí na předchozích článcích řetězce mají formální sídla, jsou nekontaktní; navíc zde soud pro účelovou podporu žalovaného doslova vykonstruoval, že stěžovateli byla vytýkána pouze skutečnost, že se spoléhal na dosažitelnost dodavatele skrze živý kontakt, aniž by jej navštívil v jeho sídle, čímž ale žalovaný neargumentoval.

[11] Pokud krajský soud konstatoval, že stěžovatel nepřijal žádná opatření ve vztahu k přepravě zboží a spokojil se s tím, že zboží bylo dodáno do jeho areálu, nelze s tím zásadně souhlasit. Stěžovatel si u dodavatele objednal zboží za cenu včetně přepravy až do svého sídla, nebyl tak účastníkem přepravní smlouvy a neměl tak povinnost, ale ani právo pátrat po okolnostech přepravy či vyžadovat předložení CMR dokladů, ze kterých by údajně mohl zjistit subjekty stojící před jeho dodavatelem a pojmout tak pochybnost o jeho i jejich důvěryhodnosti. Rozhodnutí soudu je rozporuplné a zmatečné; na jedné straně zde soud dává za pravdu stěžovateli, že z provedeného dokazování skutečně jednoznačně nevyplývá, že by řidič předával CMR a dodací listy přímo stěžovateli, resp. jeho zaměstnanci a hned vzápětí si odporuje, když tvrdí, že toto není rozhodující, protože stěžovateli muselo být v každém případě, ať už na základě přítomnosti zástupce společnosti CROSTATA v jeho areálu nebo na základě stěžovatelem převzatých CMR (!), známo, že dodavatel MRC Metal není příjemcem zboží, a že před ním stojí další společnosti, což mu mělo být podezřelé. Stěžovatel trvá na tom, že nebyl účastníkem přepravy, prokazatelně neměl k dispozici přepravní doklady, čemuž přisvědčil i soud – viz výše a že ze spisu nelze dovodit ani povědomí stěžovatele o přítomnosti zástupce CROSTATY v jeho areálu, takže na základě této objektivní skutečnosti nelze dojít k závěru, že mohl a měl vědět o podvodu na DPH. Navíc je třeba zdůraznit, že není možné, aby správce daně vyvodil povědomí daňového subjektu o podvodu ze skutečnosti, která nastala až v průběhu započaté transakce. Je totiž nutné zohledňovat pouze informace, které daňový subjekt věděl nebo mohl vědět před samotným započetím obchodu, nikoliv až poté. Žalovaný i správní soud se tak dopouští zpětného hodnocení, které je zásadním pochybením v prokazování toho, zda daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o tom, že je součástí podvodu. Žalovaný i soud vycházejí z informací, jež se měl stěžovatel podle nich dovědět až z přepravních listů při předání zboží, tedy ve chvíli, kdy již závazek mezi stěžovatelem a dodavatelem existoval, takže na základě těchto informací už by se účasti na daných zakázkách vyvarovat nemohl, protože dodáním zboží do areálu již byla zakázka ukončena.

[12] Další objektivní okolností, která má dokládat, že stěžovatel nebyl v obchodním vztahu dostatečně obezřetný, je - dle žalovaného i soudu - absence písemné smlouvy či písemné objednávky. Krajský soud uvádí, že neuzavřením písemných smluv stěžovatel zvýšil riziko a byl nedostatečně obezřetný z hlediska přijatých opatření, aby se nestal součástí řetězce podvodného jednání. S tímto závěrem soudu však stěžovatel taktéž nesouhlasí; namítá, že rozsudek NSS č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, na který soud v této věci v bodě 36 napadeného rozsudku odkazuje, obsahuje v klíčové otázce o opatřeních, která je po daňovém subjektu možné rozumně vyžadovat k ověření, že se neúčastní daňového podvodu, násobně více znaků svědčících o podvodu, než je vytýkáno stěžovateli. Absence písemné formy kupní smlouvy je dokonce jediným společným prvkem obou případů a

uvedený judikát je tedy s projednávaným případem nesrovnatelný. Dle stěžovatele je postaveno najisto, že kupní smlouva s dodavatelem uzavřena byla, neboť on sám dne 28. 11. 2012 předložil správci daně doklady k prokázání předmětných plnění a existenci tohoto smluvního vztahu tak jednoznačně potvrdil. Dále je nutné zdůraznit, že i kdyby stěžovatel s dodavatelem uzavřel smlouvu písemně, nevedla by tato skutečnost ke zjištění, že se transakce může stát součástí podvodu na DPH. Soud nemůže klást k tíži daňového subjektu neučinění takových opatření, která by podvod neodhalila. Z toho tedy lze usuzovat, že daňové subjekty, které nevědí o podvodu na DPH, nemohou reálně ovlivnit svou účast na daňovém podvodu uzavřením nebo neuzavřením smlouvy v písemné formě. Navíc ustálená soudní judikatura i kontrolní praxe správců daně zhusta považuje písemné doklady v důkazním řízení za nedostačující, takže i kdyby stěžovatel písemnou smlouvu s dodavatelem uzavřel, najisto by byla jako důkaz odmítnuta s tím, že formální důkaz k prokázání jeho dobré víry nepostačuje. Z uvedených důvodů nemůže nedostatek písemné formy kupní smlouvy ukazovat na povědomí stěžovatele o daňovém podvodu.

[13] Rozporuplné, zmatečné a nepravdivé odůvodnění soud podal také ve věci dalších objektivních skutečností, a to nedůvěryhodnosti předchozích článků řetězce (CROSTATA, Gigasystems). Na jedné straně soud v bodě 38 rozsudku uvádí, že jako jednu z podezřelých objektivních okolností označil žalovaný, že společnosti účastnící se obchodních transakcí na předchozích článcích řetězce mají formální sídla, jsou nekontaktní a neplní své povinnosti, a to nejen vůči správci daně. Poté si však soud protiřečí, když v bodě 40 rozsudku uvádí, že ve shodě s žalovaným neklade stěžovateli k tíži, že si dodavatelé na předchozích článcích v řetězci neplní své povinnosti a nebylo mu prý vytýkáno, že nezkoumal podrobnosti o těchto dalších subjektech, ale to, že se spoléhal pouze na bezproblémovou spolupráci s dodavatelem z dřívější doby a na živý kontakt s jeho jednatelem, aniž by se zajímal o sídla dodavatele a dalších článků v řetězci či jiné skutečnosti dostupné z veřejných zdrojů. Nejen z této části odůvodnění rozsudku stěžovatel dochází k oprávněnému závěru, že soud bez dalšího přisvědčil všem argumentům žalovaného bez ohledu na to, že vzápětí si často odporuje. Stěžovatel trvá na tom, že mu nelze klást k tíži případné protiprávní jednání subjektů stojících před jeho dodavatelem, a to tím spíše, že i dle soudu z provedeného dokazování nevyplývá, že by CMR a dodací listy, ve kterých prý tyto subjekty figurovaly, předával řidič přímo stěžovateli, a o existenci těchto subjektů tak prokazatelně nemohl vědět. Ze stejného důvodu nemohl stěžovatel vědět ani o tom, že před výše uvedenými předchozími subjekty byl do řetězce zapojen i pan B., se kterým v minulosti obchodoval, a tak i tato, dle žalovaného i soudu, objektivní okolnost je naprosto bezpředmětná. Popsaný postup soudu zakládá dle stěžovatele nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro jeho rozporuplné, zmatečné a nedostatečné odůvodnění.

[14] Co se týče dalších okolností, které dle soudu vedly k závěru o účasti stěžovatele na podvodu - nezjištění virtuálního sídla a nezjištění neukládání účetní závěrky do obchodního rejstříku, stěžovatel konstatuje, že obchodní vztah probíhal v roce 2012. Je dle stěžovatele třeba objektivně zvažovat, co bylo v té době obvyklé v porovnání s následujícím vývojem odhalování daňových podvodů až do současnosti. Stěžovatel si troufá tvrdit, že v roce 2012 neukládaly ani poctivé podnikatelské subjekty účetní závěrky do obchodního rejstříku v takové míře jako postupně v následujících letech, kdy už se možné znaky daňového podvodu dostávaly do obecného povědomí podnikatelské

veřejnosti. Nelze proto tvrdit, že stěžovatel vybočil z obvyklého podnikatelského chování a nebyl dostatečně obezřetný, když si v podmínkách roku 2012 nezjistil, zda jeho dodavatel, se kterým měl i dle soudu v předešlé době bezproblémovou spolupráci, ukládá do obchodního rejstříku účetní závěrky, stejně jako nezjistil, že tento sídlí na virtuální adrese, když v té době ještě neexistovaly žádné veřejné seznamy virtuálních adres a ani dnes ještě neexistuje ve věci zákonnosti virtuálního sídla závazný negativní právní názor. Navíc skutečnost, že potenciální obchodní partner poctivě ukládá každý rok účetní závěrku do obchodního rejstříku a nesídlí na virtuální adrese, ještě neukazuje na jeho důvěryhodnost, kontaktnost a bezdlužnost vůči správci daně. Dle stěžovatele tedy uvedené dvě skutečnosti ani z tohoto důvodu nemohou postačit k tvrzení o nedostatku jeho obezřetnosti vůči společnosti MRC Metal; krajský soud přitakal žalovanému v této věci bez objektivního zvážení všech okolností a bez dostatečného odůvodnění. Stěžovatel trvá na tom, že učinil potřebná opatření, která lze rozumně předpokládat, když si společnost MRC Metal ověřil v registru plátců DPH a z obchodního rejstříku zjistil, že se nejedná o nově založenou firmu, o dodávkách zboží si pořizoval fotodokumentaci, ke všem fakturám si vyžádal od dodavatele certifikát od výrobce a čestné prohlášení o původu zboží a způsobu jeho přepravy, dále si vyžádal prohlášení pro produkty se statusem preferenčního původu, prohlášení, že se jedná o polotovar, a nikoliv o odpad a prohlášení, že se nejedná o zboží kriminálního původu a nevázne na něm jiná zástava. Dle stěžovatele se jedná o dostatečná opatření, přičemž skutečnost, že dodavatel měl v obchodním rejstříku zapsáno virtuální sídlo a že zde neměl uloženou účetní závěrku, nezakládá průkaz o tom, že stěžovatel mohl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je či může být součástí podvodu na DPH.

[15] Krajský soud dle stěžovatele bez dalšího pouze převzal nedostatečné odůvodnění žalovaného, případně odůvodnění za žalovaného sám nahrazoval, často aniž by jasně vyložil, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, jaký sám učinil závěr o skutkovém stavu a jak věc sám posoudil po právní stránce namísto toho, aby nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného zrušil. Vedle toho se však soud také nevypořádal s některými zásadními žalobními důvody; nevypořádal se s žalobním argumentem, že nepřiznáním nároku na odpočet daně by uhradil daň podruhé, neboť nejdříve ji řádně uhradil dodavateli v ceně zboží a podruhé je po něm žalovaným požadována odepřením nároku na odpočet daně z těchto plnění, a to namísto pravého původce údajného daňového podvodu, od kterého správce daně není schopen daň vybrat. Tato namítaná skutečnost je aktuální soudní judikaturou citlivě posuzována, zde se však soud touto námitkou vůbec nezabýval. Dále se soud vůbec nevěnoval žalobní námitce, že dodavatel stěžovatele nebyl v době uskutečnění plnění vůči svému správci daně nekontaktní, jak tvrdí žalovaný, neboť z odpovědi jeho správce daně na dožádání ze dne 16. 12. 2013 vyplývá, že dodavatel byl vůči svému správci daně kontaktní ještě téměř rok poté a doklady k těmto plněním mu dne 28. 11. 2012 osobně předložil, a že také z předložených účetních výstupů získaných od účetní dodavatele je jednoznačně zřejmé, že daň na výstupu z těchto plnění v příslušných daňových přiznáních řádně deklaroval. Namísto toho, aby se soud této žalobní námitce řádně věnoval, nepravdivě v napadeném rozsudku tvrdí, že nekontaktnost dodavatele nebyla stěžovateli vůbec vytýkána, což, jak vyplývá z rozhodnutí žalovaného, prokazatelně není pravda, neboť jinak by stěžovatel v této věci v odvolání a poté v žalobě neargumentoval. Bez reakce soudu zůstala také žalobní námitka, že sám žalovaný, resp. finanční správa, nevytvářejí bezpečné prostředí pro podnikatelské subjekty a vlastně tak

sami přispívají k snadnějšímu vytváření podvodných řetězců, když dle žalovaného nedůvěryhodné subjekty MRC Metal a CROSTATA byly ještě v roce 2014 evidovány na webu finanční správy jako spolehliví plátci DPH, ačkoliv dle správce daně byly již v době uskutečnění předmětných plnění v roce 2012 nekontaktní a neodváděli daně. Soud se také nevěnoval žalobní námitce, že dle nahlédnutí do daňového spisu nejsou tvrzení stěžovatele v rozporu s výsledky dožádání u subjektů CROSTATA, Gigasystems a LUKDA Trans a ani námitce, že i kdyby o těchto subjektech stěžovatel věděl, nemohl by nevybaven pravomocemi správce daně zjistit, stejně jako o svém přímém dodavateli, že jsou nekontaktní a neplní své daňové povinnosti, což mu bylo kladeno k tíži. Bez řádného odůvodnění pak soud odmítl žalobní argument, že nárokováním odpočtu daně nedosáhl stěžovatel žádného daňového zvýhodnění, jak tvrdí žalovaný, neboť předmětné zboží následně dodal tuzemským odběratelům, tedy s daní na výstupu, že tak nešlo jen o požadavek na vyplacení odpočtu bez vykázání daně na výstupu, jak je to běžné u podvodných řetězců a že tedy nebyl naplněn jeden ze dvou základních znaků daňového podvodu, tj. konání za účelem získání daňového zvýhodnění. Soud zde vůbec neargumentoval k věci, svými odkazy na soudní judikaturu se úplně minul tématem a dosažení daňového zvýhodnění stěžovatelem a tím oprávněnost tvrzení žalovaného, že k daňovému zvýhodnění u stěžovatele došlo, tak vůbec neprokázal (bod 46 rozsudku). Další žalobní námitku, že žalovaný neposoudil případ s ohledem na konkrétní okolnosti, zejména s ohledem na zcela jednoduchý model pořízení předmětného zboží za cenu včetně přepravy přímo na sklad a z toho vyplývající omezené možnosti stěžovatele ve vztahu k přepravě tohoto zboží pak soud odbyl pouhým konstatováním, že žalovaný toto vše zohlednil a poté jen vyjmenoval, co všechno žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, tím však jasně nevyložil z jakých konkrétních důvodů má za to, že žalovaný opravdu případ posoudil s ohledem na jeho individuální okolnosti, jak požadoval stěžovatel (bod 47 rozsudku).

[16] Závěrem stěžovatel poukazuje na skutečnost, že již od svého vzniku v roce 1995, tedy 22 let, úspěšně podniká v oblasti obchodu s kovy, po celou tuto dobu s neměnnou majetkovou strukturou, dosahuje trvale nemalých zisků a je řádným poplatníkem daně z příjmů, je spolehlivým plátcem DPH, své daňové povinnosti plní vždy řádně a před rokem 2012, kdy došlo k předmětným plněním, neměl se správcem daně žádné problémy. Nelze tedy na něho pohlížet jako na subjekt, který účelově vznikl s cílem zúčastnit se daňových podvodů a který poté jakýmkoliv způsobem zmizí z podnikatelského prostředí a stane se nekontaktní.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že se se závěry krajského soudu zcela ztotožňuje, přičemž rovněž setrvává na svých názorových stanoviscích zaujatých v odůvodnění rozhodnutí o odvolání a následném vyjádření k žalobě. Podotýká, že GFŘ nevydalo žádné závazné stanovisko či nezveřejnilo žádnou informaci, že by obezřetnost daňových subjektů vyplývala pouze z prověřování obchodních partnerů ve veřejných rejstřících; poukazuje na to, že obezřetnost daňových subjektů je třeba vykládat optikou rozsudků SDEU. Co se týče stěžovatelem zmiňované obchodní minulosti, žalovaný poznamenává, že předmětem daného řízení byla a předmětem soudního přezkumu může být nyní pouze daňová povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen a červen roku 2012, přičemž stěžovatelem tvrzené skutečnosti o tom, že je řádným poplatníkem daně z příjmů a spolehlivým plátcem daně z přidané hodnoty, nelze

považovat za takové skutečnosti, které by byly způsobilé ovlivnit hodnocení daného případu správcem daně nebo následně účastníkem řízení. Oproti tomu správce daně resp. žalovaný jednoznačně a dostatečným způsobem vymezil a definoval objektivní skutečnosti, ze kterých jednoznačně vyplývá, že stěžovatel mohl a měl vědět, že předmětné plnění (v rámci předmětných zdaňovacích období) je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty. Navíc z tvrzení, že stěžovatel jako právnická osoba nevznikl ryze za účelem účasti na daňovém podvodu, nelze nikterak vyvodit, že se stěžovatel vědomé účasti na daňovém podvodu v daném konkrétním případě nedopustil. Žalovaný má za to, že kasační stížnost není důvodná, resp. důvody, které v této stížnosti stěžovatel uvádí, nejsou relevantní, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[18] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných, současně zkoumal, zda řízení před krajským soudem či napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z moci úřední (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že pouze převzal odůvodnění žalovaného, nevypořádal veškeré žalobní námitky a některé části odůvodnění jsou ve vzájemném rozporu.

[21] Nejvyšší správní soud námitce stěžovatele nepřisvědčil. Nejvyšší správní soud konstatuje, že není vadou, pokud soud v odůvodnění svého rozhodnutí, osvojí-li si hodnocení skutkového a právního stavu věci žalovaným, odkáže pro stručnost na jednotlivé části odůvodnění napadeného správního rozhodnutí; to však pouze za předpokladu, že samotné správní rozhodnutí je přezkoumatelné. To znamená, že odůvodnění rozhodnutí obsahuje především rozbor a zhodnocení podkladů rozhodnutí, úvahy, kterými se správní orgán řídil při hodnocení skutkového stavu, při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí. V projednávané věci rozhodnutí žalovaného vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, neboť je zřejmé, z jakého zjištěného stavu věci žalovaný vycházel a jak jej právně posoudil; hodnocení správnosti a úplnosti skutkových a právních úvah, na kterých žalovaný poté své rozhodnutí založil, je již otázkou zákonnosti.

[22] Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí a jakými úvahami byl soud veden. V projednávané věci se krajský soud ztotožnil s odůvodněními žalovaného, jinými slovy, vzal za své rovněž úvahy a hodnocení skutkového stavu, právní úvahy žalovaného včetně jeho argumentace ohledně naplnění podmínek pro nepřiznání nároku na odpočet DPH z důvodu vědomosti stěžovatele o účasti na podvodném jednání, resp. z důvodu, že stěžovatel nejednal dostatečně obezřetně a s péčí řádného hospodáře a nepřijal veškerá opatření, která lze po něm vyžadovat, aby svoji účast v podvodném řetězci

eliminoval. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25, zdůraznil, že otázku nepřezkoumatelnosti je nutno posuzovat zdrženlivě, *„(n)eboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod; č. 209/1992 Sb.), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny. Proto by ke kasaci rozhodnutí krajského soudu měl Nejvyšší správní soud přistoupit teprve tehdy, nelze-li jeho nesrozumitelnost jinak než kasací odstranit, tzn., nelze-li nesrozumitelnost rozsudku odstranit výkladem, s přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a účastníků řízení.“* Nejvyšší správní soud neshledal důvod, pro který by nemohl přezkoumat napadený rozsudek krajského soudu z hlediska jeho zákonnosti.

[23] Nejvyšší správní soud se dále zabýval vznesenou námitkou prekluze práva vyměřit daň. Nejvyšší správní soud konstatuje, že lze stěžovateli přisvědčit v tom, že krajský soud nahlížel poněkud zjednodušeně na účinky (vadného) doručení stejnou optikou, a to jak pro posouzení dodržení lhůty pro vyměření daně, tak pro včasnost podané žaloby. Lhůta pro vyměření daně je lhůtou hmotněprávní, veškeré úkony a skutečnosti s ní spojené musí zákonem stanoveným způsobem nastat uvnitř této lhůty, resp. v její poslední den. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69: *„Má-li být v důsledku změny lhůt zasaženo do hmotněprávní sféry – tj. stanovení daňové povinnosti a vybrání daně, jedná se o ustanovení s hmotněprávními účinky.“* Skutečnost, že byl stěžovatel s rozhodnutím žalovaného, tedy i s jeho obsahem prokazatelně obeznámen, pokud, jak argumentuje krajský soud, proti němu podal žalobu, však nepostačuje sama o sobě pro závěr o tom, zda byla daň pravomocně vyměřena ve lhůtě dle § 148 daňového řádu; v tomto směru není odkaz krajského soudu na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 148/2008 s tím, že z hlediska procesní úpravy doručování není rozhodující, zda měl žalovaný rozhodnutí doručovat správně přímo stěžovateli nebo jeho zmocněnci, zcela přiléhavý; to platí právě a jen z hlediska procesní úpravy doručování. Nicméně v projednávané věci by nemohlo dojít k prekluzi práva daň vyměřit, ani bez ohledu na tvrzené pochybnosti stran účinného doručení, které Nejvyšší správní soud zcela nesdílí. A to již jen z toho důvodu, že v řízení byly správcem daně učiněny úkony, které bez dalších pochybností běh hmotněprávní prekluzivní lhůty ovlivnily; lhůta k vyměření daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu byla zachována.

[24] Zákonodárce v § 148 daňového řádu reagoval na judikaturu správních soudů, která některým úkonům dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nepřiznávala zamýšlené účinky ve vztahu k běhu prekluzivní lhůty, proto zakotvil taxativní výčet úkonů ze strany správce daně nebo daňového subjektu, které přerušují nebo prodlužují běh tříleté lhůty, a rovněž jsou stanoveny případy, kdy dochází ke stavení lhůty, tzn., že lhůta po určitou dobu neběží. Základní tříletá prekluzivní lhůta tak může být různými úkony buď prodloužena, přerušena nebo stavena (§ 148 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu).

[25] V projednávané věci v případě zdaňovacího období květen 2012 připadl poslední den lhůty pro vyměření daně na 25. 6. 2015 a v případě zdaňovacího období červen 2012

na 25. 7. 2015. Platební výměr za zdaňovací období květen 2012 byl stěžovateli řádně doručen dne 9. 6. 2014, platební výměr za zdaňovací období červen 2012 mu byl řádně doručen rovněž dne 9. 6. 2014 (jak sám potvrzuje v odvolání).

[26] Dle § 148 odst. 2 daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok dojde v případě, že v průběhu posledních 12 měsíců: 1) bylo podáno dodatečné daňové tvrzení nebo byla oznámena výzva k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud tato výzva vedla k doměření daně, 2) došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně (doručení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru), 3) bylo zahájeno řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku, 4) došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku, nebo 5) bylo oznámeno rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí. Lhůta se prodlužuje o 1 rok od jejího původního okamžiku počátku běhu (tj. od data, kdy bylo daňové přiznání podáno), nikoli např. od data podání dodatečného daňového přiznání, oznámení rozhodnutí o stanovení daně, apod.)

[27] Doručením platebních výměrů došlo dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty o jeden rok; lhůta k vyměření daně za uvedená zdaňovací období tedy skončila k 25. 6. 2016, resp. 25. 7. 2016. Rozhodnutí žalovaného bylo stěžovateli prokazatelně doručeno ještě v roce 2015; pokud tedy stěžovatel zpochybňuje, zda mu bylo doručeno ve lhůtě pro podání žaloby či až po prekluzi, kterou počítá do 25. 6., resp. 25. 7. 2015, jsou jeho úvahy mylné.

[28] Ze správního spisu, resp. souboru očíslovaných listin, které byly Nejvyššímu správnímu soudu předloženy, vyplývá, že stěžovatel v průběhu řízení ohledně prověřovaných zdaňovacích období byl zastoupen postupně na základě několika plných mocí; dne 2. 9. 2013 p. K. Š., jakožto jednatel, udělil plnou moc pro řízení společnosti Punktum, spol. s. r. o., vykonávající daňové poradenství, tato plná moc byla ze strany této společnosti vypovězena dne 21. 1. 2014, správci daně doručeno dne 22. 1. 2014; další generální plná moc byla udělena jednatelem stěžovatele panem L. P. paní Z. V., a to na dobu neurčitou, správci daně doručeno dne 8. 4. 2014; dále je ve spise založena generální plná moc ze dne 16. 5. 2014 udělená p. K. Š. daňovému poradci Ing. J. Š., doručeno správci daně dne 20. 5. 2014; uvedený zástupce jednal s žalovaným v průběhu odvolacího řízení, byl vyrozumíván o jednotlivých úkonech a bylo mu v průběhu odvolacího řízení rovněž doručováno (viz např. vyrozumění o provádění svědeckých výpovědí, jimž byl jakožto zástupce stěžovatele rovněž přítomen); jak vyplývá ze spisu, rovněž odvolání několikráte doplňoval; jmenovanému bylo, jak vyplývá ze soudního spisu rovněž doručeno napadené rozhodnutí žalovaného, obsahující doručenku s informacemi o dodání do datové schránky dne 10. 6. 2015; 12:20:34; a údajem o doručení: 15. 6. 2015; 22:09:38. Nutno podotknout, že Nejvyšší správní soud v předložených listinách (jejichž soubor tvořil předložený „správní spis“, který však úplný soupis listin neobsahuje), žádnou další plnou moc, resp. vypovězení plné moci Ing. J. Š. (ze dne 10. 6. 2015) nenalezl. Nicméně byť by bylo i pravdou, že ke dni 10. 6. 2015 stěžovatel jmenovanému daňovému poradci plnou moc vypověděl dne 10. 6. 2015, nastala tato skutečnost téhož dne, kdy bylo rozhodnutí žalovaného vydáno a podepsáno oprávněnou osobou a byl učiněn úkon k jeho doručení (viz § 101 odst. 2 daňového řádu); že tomu tak 10. 6. 2015 bylo, je zjevné z data podpisu rozhodnutí i současného dodání do datové schránky daňového poradce téhož dne. Dle § 41 odst. 1 ve

spojení s § 47 odst. 1 daňového řádu je písemnost doručena okamžikem převzetí zásilky, která obsahuje doručovanou písemnost, adresátem nebo jinou osobou oprávněnou k převzetí písemnosti podle zákona. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že za uvedených okolností nelze žalovanému vytýkat nesprávné doručení. Daňového poradce Ing. J. Š. žalovaný za výše popsané situace zcela legitimně považoval za osobu oprávněnou k převzetí písemnosti, pokud ještě v den vypravení písemnosti byl k zastupování stěžovatele zmocněn.

[29] Nejvyšší správní soud rovněž nepřisvědčil námitce stěžovatele, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 daňového řádu. Dle uvedeného ustanovení v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty; v této své činnosti není přitom nikterak omezen; může tedy i měnit své právní úvahy a závěry dle stavu skutkových zjištění. V takovém případě však vždy, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. V projednávané věci žalovaný změnil v průběhu odvolacího řízení své právní hodnocení, nicméně nelze konstatovat, že by stěžovatele s novým hodnocením věci neseznámil a neposkytl mu možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí či navrhnout doplnění dokazování, což ostatně stěžovatel několikráte v průběhu odvolacího řízení i učinil. Nejvyšší správní soud se proto zcela ztotožnil s krajským soudem v tom, že žalovaný se pochybení v tomto směru nedopustil, ze základních zásad správy daní ani z rámce § 115 daňového řádu nevybočil a stěžovatele na jeho právech nikterak nezkrátil. Neshledal ani, že by žalovaný o pro věc zásadních otázkách ponechal odvolací námitky stěžovatele bez vypořádání; skutečnost, že neposuzoval každou z nich samostatně, ale z hlediska jejich povahy a obsahu je vypořádal společně, nečiní jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. V tomto směru neshledal zdejší soud nepřezkoumatelný ani rozsudek krajského soudu. Otázka, jak žalovaný a potažmo krajský soud, shromážděné důkazy a skutkový stav vyhodnotili a na základě jakých úvah poté v konečném důsledku dospěli k právním závěrům, které učinili, tedy, že stěžovatel se nechoval dostatečně obezřetně tak, aby eliminoval svou možnou účast na obchodní transakci zatížené možným podvodem, a že správce daně skutečně prokázal naplnění předpokladů pro odepření nároku na odpočet daně, je již otázkou hodnocení důkazů a v konečném důsledku zákonnosti.

[30] Předmětem sporu mezi stěžovatelem a žalovaným je neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z daňových dokladů přijatých od dodavatele MRC Metal, s. r. o. za zdaňovací období květen 2012 a červen 2012. Po provedeném postupu k odstranění pochybností bylo dle správce daně z hlediska zjištěných objektivních skutečností prokázáno, že stěžovatel věděl nebo měl vědět, že je zapojen do podvodného obchodního řetězce. Uvedená objektivní kritéria dle správce daně subjektivně dokládají, že stěžovatel nejednal s péčí řádného hospodáře, když si u svého dodavatele MRC Metal, s. r. o., řádně neověřil, že deklarované obchodní transakce nebyly uskutečněny v rámci obvyklých obchodních podmínek, byly deklarovány s hlavním cílem získat zneužívajícím způsobem

výhody v řetězci společností a nelze je než považovat za zneužití objektivního daňového práva a získání daňového zvýhodnění stěžovatele, i přesto, že nelze vyloučit vedle toho i existující hospodářský cíl stěžovatele.

[31] Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel svého dodavatele - společnost MRC Metal s. r. o., ověřil v registru plátců DPH, z obchodního rejstříku zjistil, že se nejedná o nově založenou společnost, se sídlem Maltézské náměstí 537/4, Malá Strana, 118 00 Praha 1; o dodávkách zboží si pořizoval fotodokumentaci, ke všem fakturám si vyžádal od dodavatele certifikát od výrobce a čestné prohlášení o původu zboží a způsobu jeho přepravy, dále si vyžádal prohlášení pro produkty se statusem preferenčního původu, prohlášení, že se jedná o polotovar, a nikoliv o odpad, a prohlášení, že se nejedná o zboží kriminálního původu a nevázne na něm jiná zástava. Nejvyšší správní soud nesdílí názor žalovaného, potažmo krajského soudu, že stěžovatel vstupoval do obchodního vztahu zcela „bezhlavě" a nezodpovědně, aniž by učinil základní kroky jak k ověření samotné existence a způsobilosti svého dodavatele, tak i samotného dodávaného zboží.

[32] Nejvyšší správní soud připomíná, že není sporné, že v průběhu daňového řízení bylo faktické plnění od deklarovaného dodavatele prokázáno; ostatně sám žalovaný, potažmo krajský soud konstatovali, že stěžovatel splnil materiální zákonné podmínky dle § 72, resp. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty pro uplatnění nadměrného odpočtu (stěžovateli bylo zboží dodáno, dodávku uskutečnil deklarovaný dodavatel - plátce DPH, a to za obvyklou deklarovanou cenu, přitom v průběhu nedocházelo k jejímu umělému navyšování, plnění bylo využito v rámci ekonomické činnosti stěžovatele; dodání prokázal stěžovatel daňovými doklady).

[33] Žalovaný, jakož i krajský 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 zboží bylo deklarovaným dodavatelem fakticky dodáno, na stranu druhou přičítají stěžovateli k tíži neuzavření písemné smlouvy, neověření obchodního partnera v obchodním rejstříku z hlediska plnění svých povinností (neuveřejnění účetní závěrky), nesrovnalosti ve výpovědích řidiče a jiných osob při dodávce zboží – tedy skutečnosti jednoznačně související právě s prokázáním toho, zda a od koho bylo jaké zboží fakticky dodáno. Vytýká-li žalovaný např. stěžovateli, že se spokojil s tím, že zboží bylo dodáno do areálu, není zřejmé, co by měl stěžovatel za situace, kdy mu bylo objednané zboží řádně dodáno, dále vyžadovat. Nutno dodat, že žalovaný se nevypořádal vůbec s konstantním tvrzením stěžovatele, že dodávka zboží byla objednána včetně dopravy, a proto stěžovatel žádnými informacemi ohledně dopravy nedisponuje. Touto otázkou, zda skutečně byla dodávka zboží včetně dopravy či nikoli, se však žalovaný vůbec nezabýval, a pouze konstatuje, že pokud by si stěžovatel dopravu zajistil sám, musel by vědět, od koho a jakými cestami k němu zboží putuje; jinými slovy vyčítá stěžovateli nedostatek obezřetnosti v tom, že si dopravu osobně nezajistil. Tyto dedukce je třeba odmítnout, neboť nelze stěžovateli vnucovat, jakým způsobem má své obchody uzavírat (tedy že si má zboží od dodavatele dopravovat osobně) a učiní-li jinak, než by dle správce daně z hlediska obezřetnosti činit měl, přičítat mu tuto skutečnost k tíži. Nejvyšší správní soud se nedomnívá, že způsob dodání zboží včetně dopravy by se jakkoli vymykal běžným obchodním zvyklostem. Nadto není zřejmé, z čeho by měl stěžovatel pojmout podezření, bylo-li mu zboží řádně dodáno, že by mohl být součástí podvodu, resp.

pojmout pochybnosti o tom, zda se chová dostatečně obezřetně. Je třeba rovněž konstatovat, že tyto úvahy postrádají základní pravidla logiky. Pokud je stěžovateli vyčítáno, že by mohl z přepravních listů cokoli zjistit (tedy i to, od koho zboží nakupuje), vždy by to zjistil až při dodání zboží – tedy až poté, kdy obchod již uzavřel. Žalovaný a krajský soud tedy na jednu stranu de facto vytýkají 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; o tom nebylo sporu a důkazní břemeno v tomto směru stěžovatel prokazatelně unesl. Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani uzavření písemné smlouvy či zveřejnění 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 předestřenými objektivními skutečnostmi) vytýká v podstatě neunesení důkazního břemene stran uskutečnění zdanitelného plnění (srov. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 427/2017).

[34] 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 nedávné 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.

[35] Ani na základě dalších, žalovaným popsaných objektivních skutečností, 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 či předchozích článků obchodu bylo čerpat odpočet na DPH a že věděl nebo mohl vědět, že DPH nebyla v řetězci v plné výši odvedena. Stěžovateli je v rámci objektivních (fakticky přitěžujících) skutečností přičítáno neodvedení daně jinými články řetězce, jejich sídlo na virtuální adrese, nesplnění i jiných než daňových povinností, či jejich následná

nekontaktnost. Skutečnosti, o které argumentaci o povědomosti o daňovém podvodu či zapojení v něm, žalovaný opírá, se týkají daňových povinností jiných subjektů. Pro závěr o vědomosti stěžovatele bylo proto nutno především prokázat, zda stěžovatel o záměrném neplnění těchto povinností či chování těchto subjektů mohl vědět či věděl; zda věděl o skutečném původu zboží, znal způsob a charakter přepravy a věděl, přes které společnosti bude zboží přeprodáváno. O povědomosti či účasti stěžovatele na podvodu by nebylo pochyb, pokud by stěžovatel jednal a obchod uzavřel se subjektem stojícím na začátku řetězce, a pouze formálně by zboží odebíral a fakturoval od svého dodavatele, sjednával by s ním postup zboží přes jednotlivé články, organizoval dopravu, přitom by docházelo např. k umělému navyšování ceny. Nic takového správce daně nezjistil, ze spisu tato skutečnost ani nevyplývá a ani takovou spojitost správce daně neprokázal. Rovněž neodvedení daně některým ze subjektů v řetězci, jak zdejší soud opakovaně konstatoval, 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 zaplacena. Ani to nebylo v řízení prokázáno.

[36] 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 & Excese*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (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*")]. Soudní dvůr opakovaně vyslovil, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížená daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na správci daně, aby dostatečně 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). 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 v legalitu uskutečněných operací, a nikoli a priori každou mít za podezřelou.

[37] 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 jak samotného dodavatele, tak dodávaného zboží, co se týče jeho původu. 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 kupující věděl nebo vědět mohl či měl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu. Z výkladových stanovisek SDEU lze dovodit, že i v případě, že se prokáže podvod, tak i tehdy má kupující nárok na odpočet daně, pokud o tomto podvodu nevěděl ani vědět nemohl.

[38] Z judikatury SDEU vyplývá jednoznačně, že zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04,-Sb.) „*Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku 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*" (*Mahagében*, bod 49). V rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Soudní dvůr konstatoval: „*Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb.[bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30)[bod 20].* V uvedeném rozsudku mimo jiné SDEU poukázal na to, že „*v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58).*"

[39] 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. Ve zmiňovaném 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.“*

[40] V tomto směru je třeba konstatovat, že nelze přičítat uvedené objektivní skutečnosti týkající se třetích osob stěžovateli k tíži za situace, kdy dodavatel stěžovatele i jeho dodavatelé, jejichž plnění povinností si měl dle žalovaného stěžovatel řádně prověřit, byli poté, co dle žalovaného byli nekontaktní a již několik let nepodávali daňová přiznání a neodváděli daně, ještě v roce 2014 (v době prováděné kontroly) uvedeni ve veřejných seznamech na webu finanční správy jakožto řádní plátci DPH, resp. nebyli vedeni ani jako nespolehliví plátci. Nelze tedy přehlížet skutečnost, že sám stát se svým nedůsledným postupem (viz § 78 daňového řádu; § 106 a § 106 zákona o dani z přidané hodnoty) k možnému vzniku daňových podvodů do jisté míry přispívá. 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.

[41] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v daném případě stěžovatel prokázal daňovými doklady splnění materiálních podmínek pro nárok na odpočet, prokázal, že se nejednalo o fiktivní plnění, zboží bylo dodáno za obvyklou cenu, stěžovatel zaplatil cenu včetně daně a zboží bylo následně dále prodáno dalším odběratelům; cena za zboží byla ekonomicky zdůvodněná (bylo nakoupeno za ceny stanovené dle burzy kovů) a byla řádně uhrazena.

Bylo tedy na správci daně, hodlal-li nárok na odpočet odepřít, aby prokázal, že stěžovatel nebyl v dobré víře a byl zapojen v řetězci obchodních převodů, které byly vytvořeny pouze za účelem vylákání daňové výhody v podobě odpočtu na dani, resp. si při dostatečné obezřetnosti měl a mohl být vědom toho, že se v podvodném řetězci nachází nebo se na něm může uskutečněnou transakcí podílet. Nadto nelze pominout, že stěžovatel sám žádnou výhodu nezískal, neboť daň zaplatil v ceně zboží a následný nárok na odpočet mu byl odepřen. Správce daně ani žalovaný důkazní břemeno, které jim svědčilo, neunesli; nárok na odpočet byl stěžovateli upřen v rozporu se zákonem.

[42] Nejvyšší správní soud nesdílí závěr žalovaného potažmo krajského soudu, že předestřená objektivní kriteria jako celek prokazují, že stěžovatel mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodného obchodu; tato ani jednotlivě ani ve vzájemných souvislostech nevykazují takovou intenzitu, aby nasvědčovala povědomí stěžovatele o účasti na daňovém podvodu; skutečnosti, které jsou jejich obsahem, jsou dobře vysvětlitelné i jinak. Žalovaný z nich pouze vytvořil konstrukci založenou především na svých domněnkách, konkrétními tvrzeními stěžovatele se nezabýval a dovozuje, že pokud by stěžovatel učinil řadu úkonů, které neučinil, musel by takovou povědomost mít (např. žalovaný opakovaně zdůrazňuje, že pokud by stěžovatel požadoval doklady o přepravě, musel by vědět, že zboží pochází od společnosti BB STEEL; byť stěžovatel opakovaně uváděl, že dopravu nezajišťoval). Některá z nich nebyla vůbec způsobilá jakoukoli souvislost s možným podvodným jednáním navodit (např. nezveřejnění účetní závěrky, či uzavření písemné smlouvy; není ani zřejmé, jak měl stěžovatel prokázat, že ústní dohody v tomto oboru podnikání jsou zcela běžné- zde bylo naopak na správci daně, aby prokázal, že tomu tak není, že se o běžnou obchodní praxi nejedná a proč). Dle Nejvyššího správního soudu stěžovatel učinil řadu relevantních úkonů před uzavřením obchodu, které lze považovat za standard opatrnosti či obezřetnosti. Obchodoval-li s prověřeným subjektem již opakovaně, přičemž vždy bezproblémově, nelze mu vyčítat, že se choval neobezřetně, pokud nezjišťoval další skutečnosti, či že měl mít důvodné pochybnosti o jeho možném zapojení v daňovém podvodu a prověřovat jeho případné dodavatele.

[43] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, které v případě aplikace objektivních okolností leží v souladu s ustálenou evropskou 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. Žalovaný nevyložil příčinnou souvislost popsaných 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 součástí daňového podvodu. Rozhodnutí žalovaného trpí nadto vnitřními rozpory a je založeno na nesprávných právních úvahách. Vzhledem k tomu, že na právním posouzení žalovaného setrval i krajský soud, je jeho rozsudek zatížen stejnou vadou nezákonnosti.

[44] Nejvyšší správní soud shledal kasační námitky stěžovatele důvodné, proto dle § 110 odst. 1 a 2 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu; vzhledem k tomu, že již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že rovněž rozhodnutí žalovaného pro jeho nezákonnost zrušil.

[45] 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 daňovou poradkyní JUDr. Evou Zemanovou. 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 **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. července 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu