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: **VYRTYCH a.s.,** se sídlem Bělehradská 314/18, Praha 4 – Nusle, zast. Mgr. Martinem Vondroušem, advokátem, se sídlem AK SPOLAK advokátní kancelář, s. r. o, 8. Března 21/13, Liberec V – Kristiánov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2017, č. j. 3 Af 29/2015 - 59,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2017, č. j. 3 Af 29/2015 - 59, **se ruší.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2015, č. j. 11554/15/5300-21442-711315, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný je povinen uhradit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **20 342 Kč** k rukám advokáta Mgr. Martina Vondrouše do 30-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Stěžovatel se domáhá kasační stížností zrušení rozhodnutí Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. 11554/15/5300-21442-711315, ze dne 14. 4. 2015, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzena rozhodnutí správce daně ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období září – prosinec 2010 a období únor 2011 a duben 2011.

[2] Městský soud žalobu zamítl; ztotožnil se se skutkovým a právním posouzením věci žalovaným a v převážné míře s odkazem na jednotlivé body odůvodnění rozhodnutí žalovaného konstatoval, že stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně za rozhodná zdaňovací období ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani

z přidané hodnoty a vzal za prokázané zapojení stěžovatele do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty.

I. Podstatný obsah kasační stížnosti

[3] Stěžovatel považuje napadený rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný, neboť jeho odůvodnění neobsahuje srozumitelné důvody; soud pouze odkazuje na rozhodnutí žalovaného s tím, že skutečnosti zde uvedené nedefinuje a neurčuje; odůvodnění napadeného rozsudku je zcela nepřezkoumatelné. Soud má dle stěžovatele v rozsudku uvést veškeré podstatné skutečnosti a rozhodné údaje, to však není oprávněn učinit pouhým odkazem na rozhodnutí žalovaného. Rozsudek je tak nepřezkoumatelný, neboť k jeho odůvodnění je třeba přiložit i rozhodnutí žalovaného, jinak je rozsudek zcela neurčitý a zmatečný. Městský soud neuvádí žádné vlastní právní hodnocení důkazů a skutečností z jeho pohledu rozhodných pro posouzení věci, pouze opětovně odkazuje na rozhodnutí žalovaného, jeho odůvodnění formálně potvrzuje a činí je správným; základním argumentem městského soudu je pak obsáhlost daného rozhodnutí, resp. odůvodnění žalovaného, které je z tohoto důvodu správné.

[4] Stěžovatel tvrdí, že se městský soud nevypořádal se všemi skutečnostmi, které v žalobě uvedl, jedná se přitom o skutečnosti, které zcela popírají závěry, ke kterým došel jak žalovaný, tak poté městský soud. Městský soud dle stěžovatele zcela účelově ignoruje skutečnosti a důkazy, které svědčí ve prospěch stěžovatele, a naopak vyzdvihuje skutečnosti, které jsou mu v neprospěch. Konkrétně stěžovatel tvrdí, že se žalovaný ani městský soud nevypořádal především s tím, že skutková podstata, z níž správní orgány vycházely, nemá oporu ve spise.

[5] Městský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že stěžovatel vědět měl a mohl, že je součástí podvodného jednání. Ani v rozhodnutí žalovaného, ale ani v rozsudku není definováno a určeno, k jakému podvodu došlo, resp. mělo dojít, kdo jej spáchal a v čem přesně podvodné jednání spočívalo, a především, jaká byla aktivní účast stěžovatele na tomto tvrzeném, ale zcela neurčitém podvodném jednání. Žalovaný a potažmo městský soud v odůvodnění rozhodnutí pouze konstatuje, že z jejich pohledu stěžovatel nepostupoval s péčí řádného hospodáře, nejednal obezřetně a odpovědně ve smyslu judikatury NSS, a protože ignoroval údajné, blíže nespecifikované nestandardní okolnosti průběhu obchodního případu, dovozují účast stěžovatele na podvodném jednání. Stěžovatel tvrdí, že naopak v průběhu daňového řízení prokazoval a před soudem tvrdil skutečnosti, které jej vedly ke zjištění, že z jeho dostupných a zjistitelných informací nevyplývala jakákoliv obava, tím méně důvodná, že by se v daném případě mohlo jednat o podvodné jednání; má za to, že veškeré objektivně zjistitelné informace svědčily o faktu, že se jedná o běžný obchodně-právní případ, který byl mimo jiné kontrolován i dalšími orgány dohledu, především v rámci kontroly čerpání dotací, které žádná pochybení nezjistily. Tvrzené podvodné jednání nebylo jakkoli řešeno ve smyslu trestněprávní roviny po celé řízení před daňovými orgány, které trvalo déle než 6 let, nebylo konstatováno a ani naznačeno, že by bylo vedeno či započato jakékoliv trestní řízení proti fyzické či právnické osobě v tvrzeném řetězci firem.

pokračování

[6] Stěžovatel poukazuje na to, že předložené důkazy potvrdily, že jeho jediný smluvní dodavatel FI Holding, a.s. (a dokonce i jeho dodavatel BOREXO Trade s.r.o.) byl z hlediska plnění daňových povinností zcela neproblémový, z uskutečněného plnění odvedl řádně a včas daň, podal daňová přiznání; nedošlo tedy u něj k úniku na DPH ani k narušení daňové neutrality. Ačkoli byly tyto skutečnosti prokázány a byly obsahem spisu, městský soud se jimi nezabýval a nikterak se s jejich relevancí nevypořádal. Městský soud se stejně jako žalovaný zabýval pouze těmi skutečnostmi, které byly z jeho pohledu sporné, resp. neobvyklé a které přičítal k tíži stěžovatele, a zcela ignoroval ty, které svědčily ve prospěch stěžovatele a byly nezvratné či nezpochybnitelné Takový postup je zcela v rozporu s daňovým právem, jakož i s judikaturou SDEU. Stěžovatel poukazuje zejména na rozsudky SDEU ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 ve věci *Optigen* a rozsudek ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 ve věci *Kittel.* Odkázal rovněž na rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 35/2007 a sp. zn. 2 Afs 37/2007.
[7] Městský soud se nevypořádal především s tím, že stěžovatel řádně a včas splnil veškeré zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet, jednoznačně bylo prokázáno, že vývojové centrum bylo dodáno jako nové, za hodnotu v souladu se znaleckým posudkem a bylo používáno pro ekonomickou činnost stěžovatele. Nebyl předložen žádný faktický důkaz o tom, že stěžovatel věděl či mohl vědět o jakémkoli podvodném jednání, které by se týkalo DPH; nadto městský soud ani neuvedl, v čem podvodné jednání mělo spočívat, jaká byla účast stěžovatele a z jakých zdrojů měl stěžovatel vědět o tom, že se o nějaké podvodné jednání s cílem úniku na DPH jedná. Nebylo prokázáno, že nedoplatek vzniklý u společnosti Dalyan, s. r. o. vůbec souvisí s dodávkou vývojového centra, nebylo rovněž prokázáno, zda tento nedoplatek nadále trvá.

[8] Stěžovatel má za to, že bez prokázání existence faktických skutečností nelze rozhodnout tak, jak městský soud učinil. Stěžovatel poukazuje na to, že městský soud na mnoha stránkách pouze rekapituluje a opisuje celé texty z dokumentů nacházejících se ve správním spise, především pak části rozhodnutí žalovaného; ve svých vlastních úvahách, zjištěních a formulacích je naopak skromný.

[9] Stěžovatel vznáší námitky ke konkrétním částem rozhodnutí městského soudu, kde se soud opírá o tvrzení, která jsou přičítána k tíži stěžovatele:

[10] Pokud soud na str. 15, resp. 16 uvádí, že „*rozsah ověřování skutečností byl dán již tím, že se na uskutečnění předmětného plnění podílelo více daňových subjektů (ač žalobce tuto skutečnost popíral)*“, stěžovatel namítá, že není zřejmé, co tím soud měl na mysli. Uvádí, že především nikdy netvrdil, že se na celkové zakázce v hodnotě vyšší než 100 mil Kč, která je souborem špičkových high-tech technologií a zařízení, nepodílí svou prací a přidanou hodnotou více firem; to je zcela nemyslitelné. Jediné, co stěžovatel konzistentně opakovaně zdůrazňoval, bylo, že v rámci výběrového řízení vybral jednoho generálního dodavatele, a to společnost FI Holding, a.s., s tímto subjektem měl uzavřenu smlouvu o dílo a s ním řešil veškeré problémy spojené s dodávkou. Jak již stěžovatel uvedl, tento dodavatel byl z hlediska daňového bezproblémový. Byť stěžovateli bylo zřejmé, že uvedený dodavatel má své subdodavatele, komunikoval s tímto vybraným dodavatelem, který jediný byl za splnění díla odpovědný, což je normální a logický obchodní postup, který byl dán i

Podmínkami poskytnutí dotace a pravidly pro výběr dodavatele. Tvrzení soudu je zavádějící a účelové, stěžovatel se vyjadřoval pouze v tom smyslu, že po právní stránce mohl ovlivňovat dodávku jen prostřednictvím svého generálního dodavatele.

[11] Na str. 18 rozsudku městský soud uvádí, že *„stěžovatel měl povinnost postupovat podle Podmínek poskytnutí dotace a Pravidel pro výběr dodavatelů, (...) do tohoto řízení se přihlásily společnosti FI Holding, NERODIA CZ s.r.o. a Obchodní a investiční a.s, které všechny podaly nabídky dne 26. 7. 2010; tyto společnosti byly personálně propojeny (viz bod 44 na str. 13 napadeného rozhodnutí). Tato provázanost vyvolává nutně pochybnost ohledně transparentnosti výběrového řízení, neboť všechny tři společnosti byly úzce propojeny mezi sebou navzájem, včetně dalších osob v řetězci dodávek."* Stěžovatel namítá, že tyto skutečnosti, k nimž se žalovanému opakovaně vyjadřoval, se nezakládají na pravdě., což dokládá výpisy z Veřejného rejstříku a Sbírky listin; z nich dle stěžovatele je zřejmé, že mezi soutěžiteli nebyla v době podání nabídek jakákoli propojenost; společnosti měly zcela odlišná sídla, odlišné osoby statutárních orgánů (tyto osoby stěžovatel jmenovitě uvádí) a zcela odlišné a u akciových společností stěžovatelem nezjistitelné akcionáře; jediným společníkem společnosti NERODIA CZ s.r.o. byl její jednatel p. Borovička. Stěžovatel konstatuje, že všechny společnosti měly platná živnostenská oprávnění potřebná k realizaci zakázky a nebyl u nich dán žádný důvod k pochybnostem o jejich seriózności a akceschopnosti, veškeré doklady potřebné k účasti na výběrovém řízení byly podepsány kompetentními osobami, a to v souladu se zápisy ve Veřejném rejstříku. Stěžovatel postupoval dle svého přesvědčení zcela s péčí řádného hospodáře, když ze všech dostupných veřejných zdrojů všechny subjekty prověřil. Vítězný subjekt, společnost FI Holding, a.s. nabídla nejlevnější nabídku, výsledky řízení byly potvrzeny následně i důslednou kontrolou provedenou Ministerstvem průmyslu a obchodu (protokol o výsledku kontroly byl žalovanému předložen), která konstatovala, že výběrové řízení bylo provedeno transparentně. Tvrzení městského soudu ohledně personálního propojení uchazečů ve výběrovém řízení v době podání nabídek a z této skutečnosti vyplývající údajná netransparentnost výběrového řízení je zcela nepravdivá a tato fakta lze jednoduše ověřit nahlédnutím do úplných výpisů z Veřejného rejstříku.

[12] Městský soud konstatuje, že *„stěžovatel dostatečně neprověřil přihlášené společnosti do výběrového řízení, neboť by mohl z veřejných rejstříků zjistit, že jediný jednatel a společník společnosti NERODIA CZ s.r.o., p. Borovička byl zároveň jediný jednatelem společnosti BOREXO Trade s.r.o. a tato společnost byla následně dodavatelem společnosti FI Holding a.s."* Dle soudu *„měl stěžovatel již z nabídky společnosti FI Holding a.s. vědět, že tato společnost má v úmyslu svěřit realizaci vysoutěžené zakázky v rozsahu 100% subdodavateli BOREXO Trade s.r.o., což byla společnost, která vznikla necelé 2 měsíce před tím, než došlo k podání nabídky do výběrového řízení."* Soud v této souvislosti konstatoval: *„Uvedené je dle soudu významné, neboť dle bodu 1.6. Zadávací dokumentace si žalobce vyhradil právo odmítnout všechny předložené nabídky ve výběrovém řízení, proto nemůže obstát obrana žalobce, že musel (za těchto okolností) uzavřít smlouvu s vítězem výběrového řízení."* Stěžovatel uvádí, že skutečnost, že p. Borovička, tehdejší jednatel soutěžitele NERODIA CZ s.r.o., byl současně i společníkem společnosti, která byla dodavatelem společnosti FI Holding, a.s., není nikterak podezřelou a neobvyklou, neboť řada podnikatelů podniká ve vícero společnostech; fakt, že p. Borovička, který se účastnil výběrového řízení za společnost NERODIA CZ s.r.o., a následně úspěšně jednal o dodávce se společností FI Holding, a.s., nepovažuje stěžovatel za podstatnou, neboť obchodní vztah měl stěžovatel pouze se

pokračování

společností FI Holding. Stěžovatel současně zdůrazňuje, že v rámci dokumentace k výběrovému řízení v předložených nabídkách společnost BOREXO Trade s.r.o. nikde nefigurovala a tak v době hodnocení nabídek stěžovatel o možné účasti uvedené společnosti jakožto subdodavatele nemohl vědět. Argument městského soudu, že stěžovatel dostatečně neprověřil společnosti přihlášené do výběrového řízení, čímž by mohl zjistit personální propojenost společností, je zcela lichý a z pohledu stěžovatele účelový. Stěžovatel zdůrazňuje, že naopak v době podání nabídek prověření všech účastníků, které stěžovatel provedl, žádnou provázanost nevykazovalo; objektivně tak nebyl dán důvod k využití práva stěžovatele všechny nabídky odmítnout. Městskému soudu se uvedená vyfabulovaná „propojení“ stejně jako žalovanému zdají podezřelá, nicméně dle stěžovatele neprokazují vědomost stěžovatele o jakémkoli podvodném jednání, neboť uvedený řetězec společností nikterak nesouvisí se společností Dalyan Trade s.r.o., která údajně daň neodvedla; stěžovatel především zdůrazňuje, že obě výše uvedené společnosti – FI Holding, a.s. a BOREXO Trade s.r.o., jak bylo prokázáno příslušnými správci daně, daň řádně uhradily, a nebyl u nichž žádný problém s daňovou neutralitou (stěžovatel rovněž přikládá potvrzení FÚ pro Jihomoravský kraj ze dne 17. 10. 2013 o neexistenci daňových nedoplatků společnosti FI Holding, a.s.). Stěžovatel pouze dodává, že je zcela běžnou praxí, že subjekty, které se setkají ve výběrovém řízení, spolu později spolupracují, na tom není nic podezřelého. Stěžovatel tvrdí, že je mu městským soudem kladena k tíži naprosto lživá domněnka, že v době podání nabídek byli uchazeči dle zjistitelných informací z veřejných rejstříků propojeni. Správce daně v době svého zkoumání zřejmě zanedbal rozdíl mezi platným a úplným výpisem z Veřejného rejstříku a tuto jeho chybu následně ve své argumentaci převzal bez jakéhokoli ověření skutečností městský soud; ten však pouze opisoval domněnky žalovaného. Pokud městský soud klade stěžovateli k tíži až následné personální propojení některých osob, které se na realizaci dodávek podílely, jedná se o nepřípustné retrospektivní posuzování.

[13] Stěžovatel se rovněž ohrazuje proti konstatování soudu, že *„montáž realizovaly osoby bez odborných zkušeností a znalostí dodávaných strojních zařízení....“* Stěžovateli není zřejmé, z jakých důkazů a podkladů žalovaný a potažmo i městský soud vycházel. Na usazení, ukotvení a montáž daného souboru zařízení nebyly potřeba osoby s jakýmkoli speciálním vzděláním, osvědčením či kvalifikací; byly potřeba osoby manuelně zručné, technicky zdatné a proškolené. Městský soud naprosto ignoroval důkazy ve formě výslechů, které správce daně provedl; osoby, které práci prováděly, ji detailně popsaly; to že práce byly provedeny, je zjevné již z toho, že soubor zařízení byl zprovozněn a do dnešního dne řádně funguje. I kdyby k usazení a montáži zařízení snad bylo třeba speciální kvalifikace a osoby, které montáž provedly, ji neměly, nechápe stěžovatel, jak to má prokazovat jeho vědomost o daňovém podvodu; tomuto argumentu stěžovatel naprosto nerozumí.

[14] Městský soud zcela přebírá popis průběhu dopravy čtyř částí strojního zařízení, tak jak ji uvedl žalovaný. Stěžovatel k tomu uvádí, že skutečnosti zde městským soudem tvrzené – neekonomická a nelogická doprava jednotlivých komponentů, jsou mimo možnost ovlivnění stěžovatele. Z informací zjištěných žalovaným vyplývá, že každý z komponentů zařízení měl jinou obchodní cestu (některé fyzicky prošly prostorem v Lučenci, jiné ne). Na jednu stranu stěžovateli v průběhu daňového řízení bylo opakovaně

kladeno k tíži, že „přeprav bylo málo“ – např. že stěžovatel nepotvrdil v rámci úspory přeprav přepravní list svému generálnímu dodavateli ale jeho subdodavateli; na druhou stranu je mu kladeno k tíži, že „přeprav bylo moc“, a žalovaný i soud se dotazují, proč se některá zařízení dopravovala z ČR do Lučence a poté až ke stěžovateli. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nikterak nemohl ovlivnit cestu jednotlivých komponentů souboru zařízení, pouze teoreticky se k uvedenému vyjadřuje s tím, že žalovaný i městský soud nepřipouští vysoce pravděpodobnou možnost, že v Lučenci docházelo k dalším pracím na zařízeních; zřejmě proto tam bylo nutno některé komponenty dovézt. Pokud se městský soud vyjadřuje ke krátké době, po kterou tam zařízení bylo, poukazuje stěžovatel na to, že i za několik málo dní se některé práce zcela objektivně dají realizovat. Stěžovatel poukazuje na to, že je jedním z největších výrobců a dodavatelů světelné techniky v ČR a na trhu funguje již 27 let; ze svých zkušeností poukazuje na zcela běžné typy obchodů a dodávek zboží v rámci přepravních řetězců ke konečnému zákazníkovi. To, že stěžovatel potvrdil přepravní list subdodavateli generálního dodavatele, příp. jeho přepravci, je dle stěžovatele naprosto běžnou obchodní praxí. Tvrzení městského soudu, že to, že stěžovatel potvrzoval přepravní a dodací listy, je nestandardní, je nesmyslné; stěžovatel poukazuje na to, že zda v zakázce bylo přeprav málo nebo moc, nedokáže posoudit; nicméně z hlediska generálního dodavatele to byl optimální počet pro úspěšnou realizaci zakázky při minimalizaci režijních nákladů.

[15] Městským soudem jsou stěžovateli kladeny k tíži běžné obchodní praktiky, které navíc stěžovatel sám nemohl nijak ovlivnit. Kromě výše uvedené přepravy je mu kladeno k tíži, že „*skladoval ve svém areálu ve Žídněvsi předmětný soubor movitých věcí, aniž by mu v době jeho převzetí náležel, přitom k jeho skladování nebyla uzavřena žádná smlouva; žalobce tak ve svém areálu měl předmět dodávky, který byl ve vlastnictví jiné společnosti*“. Stěžovatel opět popisuje běžnou obchodní praxi při dodávce rozsáhlých souborů, uvádí, že fakt, že byly komponenty souboru zařízení naváženy postupně, a některé se nacházely na plochách stěžovatele, není nijak v rozporu se smlouvou, obchodní praxí nebo předchozími tvrzeními stěžovatele. Žalovaný směšuje fyzické převzetí a uskladnění části věcí (na přepravním listu) a převzetí kompletního díla dle smlouvy, které má za následek i přechod vlastnictví. Stejné pochybení přebírá i městský soud a zcela pomíjí, že k převzetí dle smlouvy a přechodu vlastnictví došlo až podpisem celkového předávacího protokolu.

[16] Stěžovatel považuje za zcela absurdní tvrzení městského soudu, který uvádí: „*Průběh realizace Vývojového centra dokresluje zjištění obsažené v odpovědi na mezinárodní dožádání, z něhož vyplývá, že zástupce společnosti System Robot jednal přímo s panem V. (potažmo s žalobcem) a to prostřednictvím zprostředkovatele TIESSE PRAHA, což vyvrací tvrzení žalobce, že při realizaci zakázky jednal pouze se společností FI Holding.*“ Odhlédne-li stěžovatel od logické nesprávnosti celé konstrukce – někdo měl jednat přímo – prostřednictvím zprostředkovatele, nepovažuje uvedenou skutečnost stěžovatel za nijak nestandardní; je zcela běžné, že již v rámci výběrového řízení jednal stěžovatel s několika odborníky, zjišťoval informace a technické podklady pro samotné výběrové řízení; takový postup je zcela logický a obvyklý, neboť bez těchto informací by stěžovatel nebyl fakticky ani teoreticky schopen vůbec zpracovat a vypracovat zadávací dokumentaci a dohlížet na realizaci zakázky. Stěžovateli je tedy kladena za vinu jeho obezřetnost a snaha o zajištění co nejdokonalejší realizace zakázky, resp. je zde dokonce spatřována jeho účast na daňovém podvodu. Stěžovatel zdůrazňuje, že z žádných informací, které správce daně a žalovaný soustředili ve spise, nevyplývá, že by společnost TIESSE PRAHA byla jakoukoli součástí

pokračování

obchodního řetězce; tato společnost je odbornou firmou, která mimo jiné poskytuje informace v oboru robotik; stěžovatel nechápe, proč mu je kladeno k tíži, že se s uvedenou společností, která mimo jiné komunikuje též se společností Systém Robot, v souvislosti s přípravou celého projektu radil. Není zřejmé, proč městský soud skutečnost, že stěžovatel konzultoval při přípravě projektu s nezávislými subjekty, které nadto vůbec nebyly součástí obchodního řetězce, vzal za stěžovateli přitěžující a vypovídající o povědomosti o daňovém podvodu.

[17] Za zcela nesmyslné tvrzení žalovaného, které převzal i městský soud, považuje stěžovatel závěry ohledně označení části zařízení vyráběného společností Trumpf Praha stejným výrobním číslem jako již dříve touto společností stěžovateli dodané zařízení. Stěžovatel opakovaně žalovanému tuto skutečnost vysvětlil; speciální část dodaného souboru SPECLIFT-VYRTYCH byla přídavným zařízením pro stěžovatelem již vlastněné zařízení TruPunch 5000; tyto informace generální dodavatel svým dodavatelům pravděpodobně sdělil, a proto společnost Trumpf Praha, resp. její dodavatel označila dodávané zboží stejným číslem, aby se zařízení mohla snadněji párovat v rámci případných reklamací. Stěžovateli je opět kladena k tíži běžná obchodní praxe

[18] Městský soud uvádí: *„S ohledem na výše uvedené nemohl soud přisvědčit námitkám žalobce, že ohledně případu Vývojového centra prokázal, že bylo řádně vysoutěženo, řádně dodáno,…“* Žalovaný ani městský soud neuvedli jakýkoli relevantní důkaz a jedná se pouze o ničím nepodložené tvrzení. Transparentnost výběrového řízení a splnění všech podmínek soutěže potvrdila i kontrola Ministerstva průmyslu a obchodu, což stěžovatel žalovanému doložil. Uvedené závěry městský soud zcela převzal od žalovaného bez jakéhokoli zdůvodnění.

[19] Městský soud nepřisvědčil důkazům stěžovatele ohledně prokázání řádného dodání Vývojového centra; přitom i sám žalovaný ve svém rozhodnutí na str. 38 v bodě 132 uvádí, že *„důvodem pro odepření nároku nebyly pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění v předmětu a rozsahu sjednaném kupní smlouvou.“* Městský soud tedy svým hodnocením uvedeným v odůvodnění napadeného rozsudku popírá i konečná konstatování samotného žalovaného, ze kterých jinak bezvýhradně vychází.

[20] Stěžovatel nerozumí argumentaci městského soudu, kde se konstatuje: *„…cena dodávaného souboru movitých věcí byla uměle navyšována (znalecký posudek hodnotí cenu zakázky, nikoli výše popsaný řetězec obchodních společností vedoucí k navyšování ceny).“* Městský soud zaměňuje pojmy; zadáním znaleckého posudku soudním znalcem bylo ověření ceny obvyklé; jednoznačně bylo potvrzeno, že zakázka byla dodána za cenu obvyklou, tento fakt uznal rovněž žalovaný, který cenu obvyklou nerozporoval (viz str. 8 – 9, bod 24 rozhodnutí žalovaného). Městský soud popisuje jakési umělé navyšování ceny; je však logické a naprosto běžné, že jednotlivé výrobní a obchodní společnosti realizují na zakázce zisk – marži, což je základní povinností podnikatelských subjektů, právě za účelem zisku podnikají. Městský soud zcela popírá konstatování samotného žalovaného a skutečnosti, které byly potvrzeny znaleckým posudkem, totiž, že cena, za kterou byla zakázka pořízena, je cena obvyklá; jasný důkaz to prokazující městský soud zcela ignoruje.

[21] Městský soud na str. 21 rovněž uvádí: *„Je konstatováno, že byla předložena smlouva mezi společnostmi Properties a Dalyan, která zajišťovala přepravu přímo společnosti žalobce do Žídněvsi, což na dokladech bylo potvrzeno podpisem pana V.“* Uvedené tvrzení je naprosto lživé. Městský soud ani žalovaný nedoložili žádný důkaz, kde a na jakých přepravních dokladech je podpis p. V. Tvrzení městského soudu v tom smyslu, že to byl právě p. V., který potvrzoval jednotlivé dopravy movitých věcí do areálu, je nepravdivé a nepodložené; stěžovatel navrhuje svědeckou výpověď jmenovaného. Jméno ing. J. V. (ne jeho podpis) je v celém případu uvedeno pouze u protokolu o zaškolení; jmenovaný se z hlediska odborného o dodání zařízení zajímal, proto se nechal rovněž vyškolit; tato skutečnost byla rovněž mimo jiné stěžovateli kladena k tíži (proč se nechal proškolit vedoucí pracovník, a ne jeho podřízení). Z uvedených nepodložených skutečností žalovaný a potažmo městský soud dovozuje závěry o tom, že stěžovatel vědět měl a mohl o podvodném jednání na DPH. Pokud městský soud konstatuje a dává stěžovateli k tíži, že přesto, že tvrdil, že s nikým jiným než s dodavatelem FI Holding, a.s., nejednal, bylo zjištěno, že vešel v kontakt s vícero společnostmi popsaného řetězce (např. nikoli od svého generálního dodavatele převzal jednotlivé části souboru, jednal se zástupcem italského výrobce), stěžovatel uvádí, že fakt, že dle běžných obchodních zvyklostí potvrdil přepravní list subdodavateli generálního dodavatele nebo jeho přepravci při postupných dodávkách zařízení do svého areálu, lze těžko definovat jako jednání s vícero společnostmi; fakt, že při přípravě projektu věc konzultoval i s jinými (odbornými) subjekty, které nikdy nebyly součástí obchodního řetězce, o ničem nevypovídá a konzistentní tvrzení stěžovatele o tom, že jednal pouze se svým dodavatelem, nijak nevyvrací.

[22] Stěžovatel na základě výše popsaných skutečností má za to, že městský soud bez dalšího zkoumání pouze opsal závěry žalovaného z jeho rozhodnutí; pokud by se totiž podrobně zabýval faktickými důkazy ve spise a jednotlivé fakty ověřil (např. z Veřejného rejstříku a Sbírky listin), musel by tvrzení v neprospěch stěžovatele vyhodnotit naprosto opačně. Veškeré skutečnosti, které měly žalovaného a následně městský soud vést k závěru, že stěžovatel měl a mohl vědět o jakémkoli podvodném jednání na DPH, o údajném řetězci firem, který se na něm měl podílet, jsou zcela zavádějící, nepravdivá a překroucená tvrzení. Naopak z průběhu celého provedeného řízení a šetření provedeného žalovaným nebylo prokázáno ničeho, z čeho by bylo možno dovodit, že stěžovatel o jakémkoli podvodném jednání měl či mohl vědět.

[23] Nepravdivou skutečností, kterou městský soud rovněž pouze přebírá od žalovaného, je tvrzení, že p. D. V. nemohl platně uzavřít kupní smlouvu za společnost Dalyan Trade s.r.o., neboť se jednatelem této společnosti dle žalovaného měl stát až dne 3. 9. 2010; toto tvrzení je jednoznačně nepravdivé; žalovaný a především městský soud, který jeho konstatování bez dalšího převzal, mohl ověřit z veřejně dostupné Sbírky listin u této společnosti, že paní M. V., jakožto předsedkyně představenstva této společnosti rozhodla o jmenování p. D. V. do funkce jednatele společnosti Dalyan Trade s. r. o. již dne 28. 7. 2010, jmenovaný byl tedy jednoznačně oprávněn smlouvu dne 19. 8. 2010 platně a účinně podepsat. Již jen výše uvedené zjevné jednotlivé nepravdy poukazují na snahu žalovaného, stejně tak i městského soudu, vytvářet ohledně daného případu dodávky Vývojového centra chiméru podezření o nekalých skutečnostech za účelem vytvoření dojmu o spáchání podvodu na DPH; tento však nebyl ani tvrzen ani prokázán a veškerá snaha žalovaného potvrzená soudem vedla k odepření nároku na odpočet.

pokračování

[24] Z odůvodnění napadeného rozsudku nelze seznat žádné objektivní skutečnosti svědčící o vědomé účasti stěžovatele na podvodu na DPH; naopak stěžovatel celou řadou důkazů a vyjádření a skutečností, které jeho postup v souvislosti s předmětnou dodávkou pořízení Vývojového centra osvětlují, prokázal, že k žádnému pochybení na jeho straně nedošlo a že se na žádném podvodném jednání v řetězci nepodílel (a ani o něm nevěděl ani objektivně vědět nemohl). Tyto skutečnosti jednoznačně vyplývají i ze spisového materiálu obsahujícího stěžovatelem celou řadu poskytnutých důkazů, výsledky dožádání správců daně prokazujících jak faktické uskutečnění zdanitelného plnění, tak i bezúhonnost a daňovou bezdlužnost jeho dodavatele, tak i subdodavatele.

[25] Městský soud ani žalovaný se nezabývali vůbec subjektivní stránkou věci, tedy tím, zda a o jaký podvod ze strany stěžovatele či jiného subjektu mělo jít. Žalovaný ani městský soud neuvedli nic, z čeho by povědomost stěžovatele o jakémkoli podvodu měla být prokázána. Stěžovatel rovněž poukazuje na to, že správce daně ani neučinil žádné trestní oznámení ve věci spáchání podvodu.

[26] Stěžovatel namítá, že namísto toho, aby správce daně příslušný subjektu Dalyan Trade s.r.o. se snažil zajistit dlužné finanční prostředky u této společnosti, vedl žalovaný, resp. správce daně stěžovatele přes tři roky řízení se stěžovatelem s tím, že se primárně pokoušel prokázat, že k dodávce nedošlo, následně, že zařízení nebylo nové, následně zpochybňoval cenu, která byla uhrazena, a teprve poté, co všechna tato podezření stěžovatel hodnověrnými důkazy vyvrátil, bylo konstatováno zcela nové a ničím nepodložené odůvodnění pro odmítnutí nároku, a to, že stěžovatel měl a mohl vědět o podvodném jednání.

[27] Stěžovatel rovněž poukazuje na další skutečnost, kterou městský soud ani žalovaný nikterak neřešil; ačkoli společnost Dalyan Trade s.r.o. dle žalovaného údajně neodvedla DPH ve výši necelých 9 mil Kč, nebyl stěžovateli přiznán nárok na odpočet ve výši cca 24 mil Kč, což představuje téměř trojnásobek údajně neodvedené daně ze strany společnosti Dalyan Trade s.r.o. Nadto nebylo nikdy tvrzeno ani prokázáno, že nedoplatek u této společnosti vznikl v souvislosti s dodávkou komponentů pro Vývojové centrum, nebylo osvětleno, proč došlo k nepřiznání nároku stěžovatele právě v rozsahu cca 24 mil Kč. Stěžovatel byl postižen několikráte více, než vznikla či mohla vzniknout státu újma z důvodu pochybení společnosti Dalyan Trade s.r.o. Ve vztahu k této společnosti stěžovatel podotýká, že nebylo prokázáno, ale ani tvrzeno, že se stěžovatel na činnosti této společnosti podílel, a proč bylo celé řízení jako negativní (zatíženo podvodem) zjištěno a postiženo pouze u stěžovatele; z uvedeného má za to, že tak bylo učiněno zcela účelově s cílem zajistit právě u něj nezanedbatelnou částku DPH. Stěžovatel poukazuje rovněž na to, že společnosti v obchodním řetězci „blíže“ společnosti Dalyan Trade s.r.o., a to včetně jejího přímého partnera nebyly jakýmkoli způsobem dle zjištění žalovaného problémové, stěžovatel, který byl až na konci řetězce však takovým byl shledán. Tyto rozpory nebyly ani žalovaným ani městským soudem nikterak vysvětleny a odůvodněny. Dle stěžovatele samotná ničím nepodložená podezření žalovaného, že se mohlo či mělo něco stát, nemohou být zároveň i důkazem, že se tak skutečně stalo a zcela jednoznačně nemohou prokazovat údajnou vědomost stěžovatele o podvodném jednání.

[28] Stěžovatel konstatuje, že konečně ani nebyl tvrzen samotný řetězec skutečností, které by prokazovaly, že k podvodnému jednání vůbec došlo. Žalovaný měl nejprve tvrdit, k jakému podvodnému jednání na DPH došlo, kdo jej spáchal, a teprve poté z těchto tvrzení vyjít a prokazovat, že stěžovatel o tomto věděl nebo mohl vědět. Opačný postup, který zvolil žalovaný a který aproboval městský soud, nemá oporu v zákoně; rozhodnutí žalovaného i soudu je založeno pouze na domněnkách a pochybnostech. Dle stěžovatele musí být v daňovém řízení postaveno najisto, na jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 37/2012).

[29] Stěžovatel rovněž poukazuje na četnou judikaturu SDEU a NSS, podle které je nutno zkoumat subjektivní stránku, tj. zda stěžovatel věděl či vědět mohl, že svým jednáním se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, jakož i na judikaturu deklarující povinnosti správce daně; má za to, že v dané věci správce daně postupoval v rozporu se základními zásadami správy daní, především zásadou zákonnosti, minimalizace zásahů do práv, předvídatelnosti, materiální pravdy a dobré víry. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k novému řízení.

II. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele k němu

[30] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožňuje s odůvodněním rozsudku městského soudu a nadále trvá na tom, že stěžovateli nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty nenáleží, neboť má za prokázané, že stěžovatel mohl a měl vědět, že se předmětnými plněními účastní podvodu na DPH. Prokázání zapojení stěžovatele do podvodného řetězce na DPH vyplývá jak z důkazů výslovně uvedených a hodnocených v žalobou napadeném rozhodnutí, tak z relevantní části spisového materiálu. Vzhledem k rozsáhlé kasační stížnosti žalovaný nepovažuje za nutné vyjadřovat se ke každé jednotlivé námitce stěžovatele, které *de facto* již byly uplatněny v předchozích řízeních a odkazuje na odůvodnění svého rozhodnutí, v němž se s nimi vypořádal.

[31] Žalovaný konstatuje, že argumentace stěžovatele je vystavena na pojmu *„běžná obchodní praxe“*, kterážto však zůstala neprokázána a toliko v rovině tvrzení stěžovatele, který dílčí závěry soudu hodnotí vytrženě z kontextu, zcela izolovaně a bez širších souvislostí. Žalovaný se ztotožňuje se závěrem, ke kterému dospěl městský soud ve věci hmotněprávního posouzení: *„Soud se s těmito námitkami nemohl ztotožnit a při posouzení jejich důvodnosti vyšel z obsahu správního spisu, z něhož vyplývá, že na základě doplněného důkazního řízení žalovaný zcela podrobně a v uceleném logickém sledu popsal v napadeném rozhodnutí nejen okolnosti nasvědčující podvodu daného obchodního případu, který provází nestandardnost jednání jednotlivých článků obchodního řetězce, ale i objektivní okolnosti svědčící o vědomé účasti žalobce na podvodu DPH.“*

[32] Žalovaný dále cituje judikaturu SDEU, ze které vyplývá, za jakých podmínek může být nárok na odpočet odmítnut, zejména tam, kde je uplatňován nárok na odpočet podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében* a *Péter Dávid*, rozsudek ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 *Bonik EOOD*); poukázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 111/2009, ze dne 21. 4. 2010, v němž se uvádí: *„„nárok osoby povinné k dani, která*

pokračování

uskutečnila plnění, která nejsou sama o sobe zasažena podvodem na DPH, na odpočet daně na vstupu, není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem na DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Pokud věděla, byla aktivní součástí podvodného jednání. K tomu, aby byl nárok na odpočet odmítnut, není dle žalovaného zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se stěžovatel aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom. Povinností správních orgánu pak není prokázat, jakým způsobem a kterým konkrétním dodavatelem zapojeným v řetězci byl spáchán podvod, ale musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. V takovém případě je poté dle žalovaného na stěžovateli, aby prokázal, že o podvodu nevěděl nebo že učinil vše, co bylo po něm možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl. Je proto nutno zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu stěžovatel věděl nebo vědět mohl a měl. Za takových podmínek lze poté stěžovatele činit odpovědným za zapojení se do obchodní transakce zasažené daňovým podvodem.

[33] Žalovaný uvedl, že důkazní břemeno ohledně prokázání účasti stěžovatele na daňovém podvodu leží na správním orgánu, k přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatele dochází na základě vědomostního testu; v jeho rámci je nutno nejdříve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce, tzv. objektivní okolnosti, a následně posoudit opatření přijatá stěžovatelem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. V případě nepřijetí dostatečných opatření ze strany stěžovatele lze mít s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že stěžovatel o podvodném jednání věděl. Městský soud dle žalovaného správně dovodil, že ze všech indicií daného případu je evidentní, že stěžovatel o daňovém podvodu vědět měl či mohl a fakticky také věděl; byly konkrétně popsány všechny okolnosti nasvědčující podvodu, a to řetězení navazujících společností, jejich personální propojení a další skutečnosti, z nichž vyplývá nestandardnost daného obchodního případu za více než 128 000 000 Kč; těmito okolnostmi jsou montáž, zapojení software, školení obsluhy zařízení, přeprava jednotlivých částí zařízení žalobci, původ části strojního zařízení, technická specifikace předmětu smlouvy, pojištění, okolnosti pořízení a dodání části zařízení i chybějící odvedená daň společnosti Dalyan Trade s.r.o.

[34] Z napadeného rozsudku je dle žalovaného zřejmé, z jakého skutkového stavu zjištěného správním orgánem městský soud vyšel, přičemž není pochyb o tom, že tento má oporu ve správním spise, soud vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a právně je posoudil. Z odůvodnění rozsudku je rovněž zřejmé, proč považuje městský soud námitky stěžovatele za nedůvodné; odůvodnění rozsudku je v souladu s právní úpravou, ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu a judikaturou SDEU. Žalovaný konstatuje, že důvody, které stěžovatel v kasační stížnosti uvádí na podporu svých tvrzení, jsou irelevantní, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[35] K vyjádření žalovaného podal stěžovatel repliku, v níž uvádí, že ve vyjádření žalovaného se fakticky netvrdí jakékoliv relevantní skutečnosti podstatné pro posouzení této konkrétní věci. Žalovaný naopak pouze obecně rozebírá principy, na kterých stojí

možnost žalovaného nepřiznat nárok na odpočet DPH, ale zcela zde absentuje aplikovatelnost těchto obecných principů na daný případ. Zásadně se ohrazuje proti vyjádření žalovaného: *„K tomu, aby byl nárok na odpočet odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat,* že *se stěžovatel aktivně zapojil do podvodného jednání* a *v čem přesně spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno,* že *si mohl podvodného jednání být vědom."* Pakliže by měl být tento princip aplikován obecně, pak by jakýkoliv finanční úřad mohl toliko uvést, a to bez jakýchkoliv důkazů a bez jakéhokoliv prověřování, že došlo k podvodnému jednání a že finanční úřad sice neví, kdo se tohoto jednání aktivně zúčastnil a dokonce ani to, zda se o podvodné jednání jedná či v čem spočívalo, ale postačuje, že si jakýkoliv účastník v jakémkoliv obchodním řetězci (což je naprosto legitimní a obvyklý obchodní vztah) mohl být podvodného jednání vědom. Jakého podvodného jednání si ale měl být vědom, když není třeba toto podvodné jednání definovat a není třeba určovat, v čem spočívalo? Z pohledu stěžovatele je tento výklad zcela nesprávný, v ostrém protikladu proti úpravě DPH jak v ČR, tak i v celé Evropské unii a jednoznačně v rozporu jak s judikaturou vyšších českých soudů, tak i soudů evropských. I tak by ale bylo základní povinností finančního úřadu a žalovaného prokázat, že jakýkoliv účastník si mohl být podvodného jednání vědom. Další navazující výrok žalovaného spočívající v tvrzení, že *„povinností správních orgánů pak není prokázat, jakým způsobem* a *kterým konkrétním dodavatelem zapojeným v řetězci byl spáchán podvod, ale musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval."* Tento výrok je z pohledu žalobce již opravdu zarážející, neboť de facto zavádí do právního řádu presumpci viny, a nad to ještě přenáší důkazní povinnost na daného dodavatele. Ten se totiž dle tvrzení žalovaného může bránit toliko tou cestou, že prokáže, že o podvodu nevěděl nebo že učinil vše, co bylo po něm možno rozumně požadovat, aby se o tom dozvěděl. První možnost obrany daného subjektu je tedy v tom, že bude prokazovat negativní skutečnost, což je nemožné, a druhotná obrana spočívá v jakémsi blíže neurčeném postupu aktivního zjišťování a vyšetřování, zda se nestal nějaký podvod na DPH v řetězci, o kterém ale dodavatel nemusí a v tomto konkrétním případě nebyl původně informován. Skutečnosti, které totiž vedou finanční úřad a následně žalovaného k tvrzení, že stěžovatel měl vědět či mohl, byly zjišťovány daleko později, než byl daný obchodní případ realizován. Stěžovatel opakuje, že je běžným podnikatelským subjektem, který má přístup pouze k obecně zveřejňovaným skutečnostem a dále pak k informacím, které si může relevantně zjistit a zajistit na běžném trhu informací. Nemá jakýkoliv vyšetřující aparát a možnost požadovat informace, které by ho vedly ke zjištěním, které by mohly vzbuzovat pochybnosti o spáchání podvodu na DPH. Tím méně ale tuto možnost má tehdy, když ani finanční úřad za téměř tři roky šetření toto podvodné jednání nedefinoval a neurčil a nespecifikoval takové skutkové okolnosti, které by daňový podvod určovaly a definovaly. Pakliže byly ze strany finančního úřadu zjištěny okolnosti, které jej vedly k domněnce, že došlo ke spáchání podvodu na DPH, mělo být postupováno v režimu trestního řízení a mělo být tvrzeno a prokazováno který subjekt, případně subjekty se dané trestné činnosti dopustily a v čem naplnily skutkovou podstatu trestného činu podvodu na DPH. K tomuto postupu ale nedošlo.

[36] Stěžovatel poukazuje na to, že samotným žalovaným bylo konstatováno, že: a) vývojové centrum bylo dodáno jako nové, funkční a za cenu obvyklou, která byla podpořena znaleckým posudkem Ing. J. Ch., b) u dodavatele vývojového centra - společnosti FI HOLDING, a.s. bylo zjištěno, že daň společnost řádně a včas odvedla z uskutečněného plnění DPH, podala příslušná daňová přiznání a nedošlo tedy u ní ani k

pokračování

úniku na DPH ani k porušení daňové neutrality a obdobné skutečnosti pak byly zjištěny i u společnosti BOREXO Trade s.r.o. Žalovaný zcela ignoruje argumenty a důkazy, které jsou ve prospěch žalobce, a opětovně se vůbec nevyjadřuje ke zcela zjevně nepravdivým informacím, které byly tvrzeny finančním úřadem a následně byly převzaty i žalovaným (např. údajná propojenost soutěžitelů ve výběrovém řízení, údajná nekvalifikovanost osob provádějících montáž zařízení, údajné podpisy Ing. V. na blíže nespecifikovaných dokumentech, apod.). Žalovaný tato svá nepravdivá tvrzení nijak neobhajuje, resp. nemá žádné argumenty na podporu těchto svých naprostých fabulací. Naopak stěžovatel musel nad rámec své zákonné důkazní povinnosti opakovaně správci daně i žalovanému vyvracet skutečnosti, které byly zjevně již při nahlédnutí do Veřejného rejstříku nebo do listinných důkazů ve spise nepravdivé; z pohledu žalovaného se patrně jednalo o ty zmiňované „skutkové okolnosti" které měly být podkladem pro prokázání daňového podvodu. Stěžovatel však opakovaně konstatuje, že žádný podvod na DPH ani příslušným finančním úřadem ani žalovaným specifikován nebyl a nebylo ani postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech měl dle žalovaného podvod spočívat a není zde tedy dán jakýkoliv důvod k prolomení obecné povinnosti akceptovat uplatněný nárok na odpočet daně. Stěžovateli byl přičten k tíži soubor naprosto běžných obchodních praktik, které firmy na trhu standardně a na denní bázi využívají a které jsou žalovaným náležitě „zkriminalizovány". Dále bylo stěžovateli přičteno k tíži několik naprosto nepravdivých tvrzení, jež lze však jednoduše, například pohledem do veřejného rejstříku, vyvrátit. Naprosto jsou pak pominuty další souvislosti celé údajné kauzy, např. pokud by se jednalo o karuselový podvod, proč ostatní společnosti jsou z pohledu správce daně a žalovaného výslovně v pořádku a společnost stěžovatele nikoli. Hrubý zásah do zákonných práv stěžovatele v podobě nepřiznání nároku na cca 24 mil. Kč nadměrného odpočtu DHP způsobil následnou retardaci rozvoje celé společnosti a jejích zaměstnanců. Stěžovatel konstatuje, že pokud by finanční správa postupovala výše popsaným způsobem, nemusí přiznat nadměrný odpočet DPH v podstatě žádnému podnikatelskému subjektu. Takovéto uplatňování práva se zdá být výběrové a velmi nespravedlivé.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[37] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti a splnění ostatních podmínek řízení přezkoumal ve smyslu § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[38] Stěžovatel především namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť městský soud pouze převzal odůvodnění z rozhodnutí žalovaného, odkazuje v textu na jednotlivé odstavce napadeného rozhodnutí žalovaného a bez dalšího se se skutkovými zjištěními a právním názorem žalovaného ztotožňuje, aniž by provedl vlastní posouzení.

[39] Nejvyšší správní soud námitce stěžovatele nepřisvědčil, byť připouští, že rozsudek je na samé hranici přezkoumatelnosti. 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; posouzení správnosti skutkových a právních úvah, na kterých žalovaný své rozhodnutí založil (a tyto soud převzal), je otázkou zákonnosti.

[40] 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 městský 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. Jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25, otázku nepřezkoumatelnosti je však 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 městského soudu z hlediska jeho zákonnosti.

[41] Stěžovatel v průběhu daňového řízení i v řízení o žalobě opakovaně namítal nezákonný postup správce daně; tvrdil, že správní rozhodnutí je nezákonné a v rozporu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu a SDEU, zejména s ohledem na neodůvodněné a neprokázané tvrzení daňových orgánů, že se stěžovatel dopustil podvodného jednání ohledně uplatnění daně z přidané hodnoty, protože o podvodném jednání jednoho z předchozích článků řetězce věděl či vědět mohl; z uvedeného důvodu mu byl odepřen nárok na vrácení odpočtu na DPH.

[42] Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nejprve obsáhle odkázal na právní úpravu nároku na odpočet daně, princip daňové neutrality, výklad otázky zneužití práva a aspekty zapojení do podvodného řetězce; podrobně se zabýval otázkou zneužití práva v oblasti výběru DPH, konstatoval, že ve světle judikatury SDEU posuzoval, zda stěžovatel splnil všechny náležitosti nutné pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně a zda nedošlo ke zneužití práva prostřednictvím daňového podvodu. Podrobně rekapituloval průběh celého daňového řízení, popisuje jednotlivá zjištění správce daně a rekapituluje odůvodnění rozhodnutí žalovaného. K jednotlivým námitkám stěžovatele stran doplňování odvolacího řízení a zkrácení stěžovatele na svých právech, absenci jakéhokoli trestního obvinění ve věci daňového podvodu, hmotněprávního posouzení z hlediska

řádného dodání plnění, jakož k poukazům na platnou judikaturu týkající se prokazování vědomosti stěžovatele o účasti na podvodném jednání, městský soud odkázal na jednotlivé body napadeného správního rozhodnutí s tím, že se s nimi ztotožňuje.

[43] K namítané nezákonnosti rozhodnutí městský soud uvedl, že žalovaný velmi podrobně a pečlivě ve čtyřicetistránkovém rozhodnutí popisuje, na základě kterých konkrétních skutečností potvrdil vydané platební výměry vydané správcem daně, uvedl řadu zjištění, na základě kterých postavil na jisto, že v dané věci jde o daňový podvod, o němž stěžovatel nejen vědět měl a mohl, nýbrž se ho vědomě zúčastnil; žalovaný dle soudu dostatečně objasnil a popsal celý řetězec propojených obchodních vztahů, jichž se stěžovatel účastnil. Soud konstatoval, že shledal shromáždění důkazních prostředků v dostatečné míře a rovněž, že byly žalovaným posouzeny adekvátně ve vzájemných souvislostech; uvedl, že vyšel z obsahu správního spisu, z něhož vyplývá, že na základě doplněného důkazního řízení žalovaný zcela podrobně a v uceleném logickém sledu popsal v napadeném rozhodnutí nejen okolnosti nasvědčující podvodu u daného obchodního případu, který provází nestandardnost jednání jednotlivých článků obchodního řetězce, ale i objektivní okolnosti svědčící o vědomé účasti stěžovatele na podvodu DPH. V dalším soud pouze odkazuje opětovně na str. 11 – 25 napadeného rozhodnutí, kde jsou popsány okolnosti nasvědčující podvodu a na str. 25 – 27 téhož rozhodnutí, kde jsou popsány objektivní okolnosti svědčící o vědomé účasti stěžovatele na podvodu na DPH.

[44] Pokud odkazuje městský soud na značný rozsah napadeného správního rozhodnutí, lze mu přisvědčit potud, že podstatná část odůvodnění rozhodnutí žalovaného obsahuje popis zjištění, která jsou obsahem správního spisu. Samotný rozsah odůvodnění rozhodnutí a popis jednotlivých zjištění v něm nevypovídá však ještě nic o přesvědčivosti rozhodnutí a jeho zákonnosti.

[45] Napadený rozsudek městského soudu zcela postrádá hodnocení obsáhle popsaných skutečností pro závěr o tom, že stěžovatel měl vědět, či dokonce, což soud konstatuje na str. 21 napadeného rozsudku, fakticky věděl o podvodném jednání, jehož cílem mělo být vylákání daňového odpočtu, resp., že nesplnil zákonné podmínky pro přiznán odpočtu na DPH. Městský soud ustal na akceptaci hodnocení podkladů žalovaným, aniž by jejich relevanci ověřil; to se týká např. tvrzených skutečností ohledně propojení osob soutěžitelů v době zadávacího řízení nebo ohledně vzniku funkce jednatele společnosti Dalyan Trade s.r.o. p. V.; tvrzení stěžovatele Nejvyšší správní soud ověřil a námitce stěžovatele musel dát za pravdu. Městský soud rovněž bez dalšího konstatuje, že provázanost soutěžitelů nutně vyvolává pochybnosti ohledně transparentnosti výběrového řízení, konstatuje, že stěžovatel již ze zadávací dokumentace věděl, resp. musel vědět, že společnost BOREXO Trade s.r.o. bude subdodavatelem stěžovatele; nikterak se přitom nevypořádává s důkazy obsaženými ve spise svědčícími o transparentnosti výběrového řízení, zejm. se závěry kontroly provedené Ministerstvem průmyslu a obchodu a s dalšími tvrzeními a vysvětleními, která podal stěžovatel již v rámci odvolacího řízení a žalovaný je zcela pominul nebo je vypořádal v převážné většině s tím, že se jedná o nestandardní obchodní praxi. Pokud soud konstatuje na str. 18, že *„uvedené je významné, neboť dle bodu 1.6 Zadávací dokumentace si žalobce vyhradil právo odmítnout všechny předložené nabídky*

ve výběrovém řízení, proto nemůže obstát obrana žalobce, že musel (za těchto okolností) uzavřít smlouvu s vítězem výběrového řízení.“, není zřejmé, na základě čeho k významu této skutečnosti soud dospěl a zejména jak to souvisí s povědomostí stěžovatele o daňovém podvodu, resp. o vědomé účasti na podvodném jednání, a to za situace, kdy jak dodavatel stěžovatele FI Holding, a.s., tak společnost BOREXO Trade s.r.o. své daňové povinnosti řádně splnili, což bylo v řízení v rámci dožádání u jejich místně příslušných správců daně prokázáno. Skutečnost, že tatáž osoba (p. Borovička) může být účastna v několika společnostech, není v praxi nikterak výjimečná a sama o sobě nemůže svědčit o možném podvodu či nekalém jednání. Spekulace žalovaného, kterou převzal rovněž soud o tom, zda stěžovatel mohl či nemohl odmítnout vítězného uchazeče, je zcela bez významu. Pokud soud setrval na závěru žalovaného, že stěžovatel nejednal dostatečně obezřetně a s péčí řádného hospodáře, skutečnost, že stěžovatel vybral vítězného uchazeče, tj. dodavatele na základě řádně proběhlého výběrového řízení, ověřil v dostupných rejstřících jeho existenci a solventnost, tomuto tvrzení nesvědčí.

[46] Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud odkazuje na skutečnosti, které v jednotlivostech mohou vykazovat určité nesrovnalosti, nicméně z povahy zjišťovaných skutečností není zřejmé, jak celá řada z nich souvisí se základní otázkou a podstatnou skutečností, na základě které nebyl stěžovateli odpočet přiznán, tedy s povědomostí stěžovatele o daňovém podvodu, resp. účastí na něm. Stěžovateli jsou k tíži přičítány různé skutečnosti týkající se jednotlivých (sub)dodávek vývojového centra a fakticky skutečnosti přičitatelné osobám v řetězci dodávek předcházejícím jeho dodavateli. Rovněž např. to, zda školení a montáž probíhala dle smluvních podmínek či nikoli, zda byla proškolena osoba, u níž to, dle správce daně, není běžné, to, že stěžovatel ve svém areálu měl uskladněno zboží, k němuž mu dosud nepřešlo vlastnictví, apod. nic nevypovídá o účasti na daňovém podvodu. V souvislosti s nesrovnalostmi v datech některých částí dodávky je zpochybňováno datum uvedení vývojového centra do provozu, přitom na jiném místě se konstatuje, že pochybnosti o dodání a fungování vývojového centra byly odstraněny a nepřiznání nároku na odpočet není založeno na těchto důvodech; stejně tak není zřejmá relevance nedodržení některých částí smluvních ujednání, či hodnocení přepravy mezi jednotlivými subdodavateli, apod.; rovněž skutečnost, že část zařízení vývojového centra vyráběná společností Trumpf Praha byla označena stejným výrobním číslem, jako již dříve touto společností stěžovateli dodané zařízení TruPunch 5000, nemá žádnou relevanci ve vztahu k podvodnému jednání, nadto bylo li prokázáno, že zařízení bylo dodáno a je funkční.

[47] Nejvyšší správní soud považuje za zásadní, že v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, což ostatně sám žalovaný konstatoval, že stěžovateli bylo zboží dodáno, dodávku uskutečnil plátce DPH - subjekt FI Holding, a.s. a to za deklarovanou cenu, tato cena byla dle znaleckého posudku cenou obvyklou; zařízení je využíváno pro účely uskutečnění zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatele, ze kterých stěžovatel odvádí daň na výstupu. Výše uvedené nesrovnalosti, na které žalovaný a potažmo městský soud poukazuje, fakticky zpochybňující samotné dodání zboží, tedy nemohly v rámci dokazování vést k opačnému závěru. Pokud městský soud na str. 19 konstatuje: „*...nemohl soud přisvědčit námitkám žalobce, že ohledně případu Vývojového centra prokázal, že bylo řádně vysoutěženo, řádně dodáno a za cenu obvyklou (s poukazem na znalecký posudek), neboť naopak z výše uvedeného vyplývá, že veřejné soutěže se účastnily personálně propojené společnosti, cena dodávaného souboru movitých věcí byla uměle*

pokračování

navyšována (znalecký posudek hodnotí cenu zakázky, nikoli výše popsaný řetězec obchodních společností vedoucí k navyšování ceny).“, je tato část zcela nesrozumitelná a bez opory ve spise. Skutečnost, že se soutěže měly účastnit personálně spojené osoby, nemůže mít žádný vliv na fakticitu plnění v daném rozsahu; přitom tato skutečnost nebyla ani zpochybněna správcem daně ve zprávě o daňové kontrole ani žalovaným.

[48] Stěžovatel naplnil zákonné podmínky pro přiznání odpočtu na DPH ve smyslu § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Během více než tříletého daňového řízení správce daně prověřoval nárok na odpočet stěžovatele v souvislosti s dodáním vývojového centra za uvedená zdaňovací období roku 2010 a 2011. Nejdříve zpochybňoval samotnou existenci souboru zařízení - odmítal navrhované místní šetření v areálu - při něm nakonec byla dne 2. 6. 2011 (místní šetření provedl dožádaný správce daně FÚ v Mladé Boleslavi) definitivně prokázána existence a funkčnost zdanitelného plnění. Poté správce daně zpochybnil přijetí zdanitelného plnění v předmětu a rozsahu (ceně) a od plátce, který vystavil doklad, tj. od společnosti FI Holding, a.s. Stěžovatel v rámci dalšího řízení opět předložil dodací listy, zápisy o předání zařízení a provedení zkušebního provozu, uskutečněné bezhotovostní platby a celou řadu dalších požadovaných listin, které prokazovaly, že dodavatelem zařízení byla společnost FI Holding, a.s. Tuto skutečnost prokázala i zjištění správce daně v rámci provedených dožádání (dodání od společnosti FI Holding byla potvrzena správcem daně FÚ Brno I, který této společnosti přiznal nárok na odpočet a potvrdil, že byla odvedena daň na výstupu). Správce daně nakonec po výrazných změnách důvodů neoprávněnosti uplatnění nároku uzavřel, že odpočet nelze uznat z důvodu, že v řetězci transakcí se zbožím, které předcházely dodání zboží stěžovateli, byl spáchán podvod s DPH a že si stěžovatel mohl být vědom, že se účastní podvodu na dani z přidané hodnoty, kdy jím bude čerpán odpočet z navýšené ceny zakázky, která nebude v plné výši odvedena.

[49] Není pochyb o tom, že stěžovatel splnil veškeré zákonné podmínky stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, legitimním důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH tak mohly být pouze skutečnosti jiné; tyto bez odůvodnění správce daně spatřil v účasti stěžovatele na podvodu na DPH. Žalovaný poté prováděl další zjišťování svědčící této skutečnosti (ve smyslu judikatury Soudního dvora EU), a to v intencích § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[50] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že byl postupem žalovaného zkrácen na svých procesních právech, byť lze připustit, že žalovaný fakticky zcela nově vedl dokazování ohledně právní kvalifikace, kterou sice správce daně ve zprávě o kontrole konstatoval, nicméně její konstatování nenašlo žádný odraz v popisu provedeného dokazování a hodnocení kontrolního zjištění. V rámci odvolacího řízení vydal žalovaný dne 1. 12. 2014 „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, v němž mimo jiné seznámil stěžovatele s vyhodnocením nově učiněných zjištění v rámci odvolacího řízení (svědecká výpověď Ing. J. Ch., dokumenty týkající se výběrového řízení, odpovědi daňových správ na mezinárodní dožádání, odpovědi českých správců daně), vyzval stěžovatele k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení, zástupci stěžovatele bylo umožněno nahlížení do spisu, přičemž na základě jeho žádosti mu byly pořízeny

kopie dokladů ze spisu; dne 30. 1. 2015 se stěžovatel vyjádřil ke zjištěným skutečnostem a závěrům odvolacího orgánu a podal námitky. Otázka, zda a jak žalovaný s námitkami naložil, nesouvisí se zkrácením procesních práv stěžovatele, ale je předmětem věcného posouzení níže.

[51] Otázkou je, zda závěr žalovaného o oprávněnosti odepření odpočtu DPH stěžovateli z důvodu jeho vědomosti, resp. účasti na podvodu na DPH, může na základě zjišťovaných a zjištěných skutečností v rámci odvolacího řízení obstát. V tomto kontextu není např. zřejmé, proč se žalovaný v rámci hodnocení důkazů zabýval znaleckým posudkem; resp. z jakého důvodu bylo uloženo správci daně provedení svědecké výpovědi znalce; již v průběhu předchozího řízení byl správci daně poskytnut znalecký posudek Ing. Ch. ke stanovení obvyklé ceny, který prokazuje, že soubor zařízení byl nový a byl pořízen za cenu obvyklou; nadto, jak je uvedeno výše, žalovaný vedl dokazování nikoli za účelem zjištění ceny či faktického dodání, ale zapojení stěžovatele v podvodu na DPH.

[52] Městský soud konstatoval, že žalovaný konkrétně popsal na str. 9 a 10 napadeného rozhodnutí posloupnost řetězení společností a jejích úkonů vztahujících se k získání předmětu zdanitelného plnění (což se odráží i ve výsledku konečné odpovědi č. L3 O201101347 slovenského mezinárodního dožádání ze dne 13. 5. 2014, které navazovalo na výsledky italské a české daňové správy ohledně jednotlivých společností na obchodu zúčastněných); městský soud uvádí, že pod body 29 až 82 napadeného rozhodnutí podrobně žalovaný popisuje všechny okolnosti nasvědčující podvodu, a to řetězení navazujících společností, jejich personální propojení a další skutečnosti, z nichž vyplývá nestandardnost daného obchodního případu za více než 128 000 000 Kč. Těmito okolnostmi jsou rovněž i dle městského soudu již zmiňovaná montáž, zapojení software, školení obsluhy zařízení, přeprava jednotlivých částí zařízení, původ částí strojního zařízení, technická specifikace předmětu smlouvy, pojištění, okolnosti pořízení a dodání částí zařízení i chybějící odvedená daň společností Dalyan Trade s.r.o.

[53] Nejvyšší správní soud konstatuje, že nelze přehlédnout, že žalovaný a potažmo městský soud na základě shromážděných stěžovatelem prokazovaných a prokázaných skutečností stran faktického dodání (důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu tížilo stěžovatele), následně dovozují (i na základě získání zcela nových informací v průběhu odvolacího řízení týkajících se skutečností stran osob původně stěžovateli neznámých) závěry o jeho vědomosti na daňovém podvodu, resp. o jeho neobezřetnosti. Nejvyšší správní soud nikterak nezpochybňuje, že hodnocení důkazů zahrnuje složitý a komplexní proces, v rámci něhož správce daně hodnotí každý důkaz samostatně a poté všechny ve vzájemných souvislostech; důkazem rovněž může být vše, co bylo získáno zákonným způsobem a může vést k objasnění věci. Hodnocení důkazů však nemůže probíhat účelově tak, že některé důkazy, a to ty, které jsou ve prospěch daňového subjektu, správce daně pomine či upozadí a vyzdvihne ty, které mu jsou k tíži (a to často bez jakékoli souvislosti s podstatou věci - není např. zřejmé, jak souvisely nesrovnalosti v plnění některých částí smlouvy stěžovatele s jeho generálním dodavatelem stran školení či montáží apod. s prokázáním vědomosti o daňovém podvodu některým z článků v řetězci na samém jeho počátku.) Především však nelze pominout, že v průběhu odvolacího řízení se zásadně přesunulo důkazní břemeno na správce daně, resp. žalovaného, který byl tím, kdo byl povinen prokázat relevantní skutečnosti stran povědomosti či účasti stěžovatele na

daňovém podvodu. Tvrzení žalovaného o tom, že je na stěžovateli, aby prokázal, že o podvodu nevěděl, je zcela mylné.

[54] Nejvyšší správní soud zásadně nesouhlasí s úvahami žalovaného o jakémkoli přenášení důkazního břemene zpět na stěžovatele na základě „vědomostního testu“ (aniž by tento instrument náležitě popsal). Skutečnost, že stěžovatel mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl o veškerých popsaných objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jeho smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud stěžovatel předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného v převážné míře lze seznat, že „je zarážející“, „nelogické“, „je nutno se pozastavit“, „není obvyklé“ či „je s podivem“. Správce daně si zcela jistě může učinit názor na průběh obchodní transakce, její logistiku, jakož např. i na odbornost osob či praktičnost a účelnost školení obsluhy apod., nicméně pokud stěžovatel argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatele, která dle zdejšího soudu nejsou nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatele o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně.

[55] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. března 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45 (č. 599/2004 Sb. NSS) uvedl, že nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Rovněž v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, zdejší soud konstatoval: *„Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé (§ 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty); naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout „všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.“* Lze poukázat rovněž např. na rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 – 30, ze dne 5. 10. 2016, v němž se uvádí:*„Pokud tedy stěžovatel* (zde žalovaný správní orgán – pozn. NSS) *tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (k tomu viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Föigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Föigazgatósága, bod 49). O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala,*

že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat (čímž však není řečeno, že žalobkyně nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat).“

[56] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že žalovanému lze přisvědčit potud, že obchodní transakce v řetězci mezi jednotlivými dodavateli zařízení, resp. některých jeho částí vykazovala některé nejasnosti, nepřesnosti v datech a údajích. Nicméně na základě žalovaným popsaných objektivních skutečností nelze dospět k závěru, že žalovaný unesl důkazní břemeno stran toho, že v řízení bylo prokázáno, že záměrem stěžovatele bylo čerpat odpočet na DPH, i když věděl nebo mohl vědět, že DPH na výstupu nebyla v řetězci v plné výši odvedena, tj. mohl vědět, resp. věděl, že se účastní podvodu na dani. Dle informací, které jsou ve spise založeny (viz odpovědi na dožádání), bylo prokázáno, že smluvní dodavatel stěžovatele FI Holding, a.s. z plateb přijatých od stěžovatele za dodávku zařízení daň na výstupu řádně uhradil, rovněž tak jeho (sub)dodavatel BOREXO Trade s.r.o. daňovou povinnost splnil; stěžovatel uhradil dodavateli cenu včetně daně v plné výši; z následné ekonomické činnosti stěžovatel odvedl daň. Není zřejmé, na základě čeho žalovaný a potažmo soud kalkuluje, že jediným a hlavní účelem transakce se jeví získání výhody – čerpání nadměrného odpočtu z fakturované ceny, resp. neuhrazení daně, když články obchodního řetězce stěžovateli bezprostředně předcházející žádnou neoprávněnou daňovou výhodu nezískaly a ani nenarušily neutralitu DPH. Potud nelze stěžovateli tedy ničeho vyčítat. Otázkou zůstává, zda stěžovatel si mohl z jakýchkoli důvodů být vědom či věděl, že nějakým podvodným jednáním mohou být zatíženy dodávky předcházející; zde lze opětovně odkázat např. na rozsudek zdejšího soudu č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, resp. č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, které se otázkou rozsahu důkazního břemene zabývají. Ani zde však žalovaný důkazní břemeno neunesl.

[57] Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & 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*“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH 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 o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci *Optigen* bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04,-Sb.) *„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

pokračování

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).*“

[58] Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další,* C-384/04). Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, uvedl, že „*se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčiným přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zaplaceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru*“ (srov. rovněž usnesení ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).

[59] Žalovaný v rámci doplnění odvolacího řízení zjistil, že společnost Dalyan Trade s.r.o. pořídila některé dílčí komponenty od českých dodavatelů, čtyři hlavní části souboru movitých věcí pořídila od slovenské společnosti GLOBAL za celkovou cenu 5 000000 EUR (v přepočtu ca 121 746 100 Kč), dále žalovaný pokračoval v řetězci pořizování jednotlivých zařízení či jednotlivých komponentů od dalších firem. Poukázal na to, že za společnost Dalyan Trade s.r.o. podepsal smlouvu p. V., který nebyl oprávněn smlouvu uzavřít, přitom uvedené označil za závažnou pochybnost (tato skutečnost, jak zjistil Nejvyšší správní soud nahlédnutím do Veřejného rejstříku, není pravdivá; jmenovaný byl

v době podpisu smlouvy, tj. 19. 8. 2010 oprávněným jednatelem uvedené společnosti od 28. 7. 2010; rovněž tuto skutečnost převzal městský soud bez dalšího z rozhodnutí žalovaného). Nadto není však především zřejmé, jak uvedené, dle žalovaného zásadní pochybení, souvisí s povědomostí stěžovatele o jeho tvrzené účasti na podvodném jednání, pokud žádná souvislost mezi stěžovatelem a uvedenou společností nebyla prokázána a ani žalovaným tvrzena.

[60] Žalovaný konstatoval nesrovnalosti v dokladech společnosti Dalyan Trade s.r.o.; k její účasti v řetězci uvedl, že právě u této společnosti je chybějící daň. V rámci dožádání zjistil, že společnost byla registrována k DPH od 27. 10. 2009 do 9. 7. 2014; v roce 2010 a 2011 byla čtvrtletním plátcem a daňová přiznání podávala; za 3 čtvrtletí 2010 uhradila daňovou povinnost ve výši 64 220 Kč, poté jí byla doměřena daň ve výši 16 014 627 Kč, tato doměřená daň nebyla uhrazena; ve 4. čtvrtletí společnost vykázala daňovou povinnost ve výši 51 037 Kč, po provedeném postupu k odstranění pochybností byla daňová povinnost změněna na nadměrný odpočet ve výši 15 969 436 Kč; v 1. čtvrtletí 2011 přiznala společnost vlastní daňovou povinnost ve výši 52 257 Kč, kterou uhradila; daňové přiznání bylo vyměřeno v souladu s přiznanou daní; ve 2. čtvrtletí 2011 společnost deklarovala pořízení zboží z jiného členského státu ve výši 121 746 100 Kč, následně v rámci postupu k odstranění pochybností byla vyměřena daňová povinnost ve výši 8 972 209 Kč, tato nebyla uhrazena. Žalovaný konstatoval, že z uvedeného je zjevné, že společnost nezaplatila doměřenou daň za 3. čtvrtletí 2010 a 2. čtvrtletí 2011, čímž došlo k narušení neutrality DPH a neodvedení daně jedním článkem v řetězci dodavatelů vývojového zařízení.

[61] Nejvyšší správní soud konstatuje, že z uvedeného je zjevné toliko to, že jmenovaná společnost neodvedla za výše uvedená období daň. Nicméně to samo o sobě nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod, ale ani o tom, že existuje jakákoli spojitost mezi touto společností a stěžovatelem a o tom, že stěžovatel měl a mohl vědět, že byl zapojen do obchodního řetězce zatíženého (na samém jeho počátku) podvodem na DPH. Je povinností správce daně specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (to ostatně tvrdí i samotný žalovaný). Samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není. Nelze pomíjet ani to, že v rámci daňového řízení existují legitimní nástroje, které správce daně může, resp. musí využít k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi.

[62] Správce daně, jak bylo předesláno výše, je povinen věrohodně vyvrátit tvrzení stěžovatele, že opatření přijatá k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu byla dostatečná, resp. je povinen uvést, proč má za to, že nebyla dostatečná. Pořizovanou technologii získal stěžovatel na základě otevřeného výběrového řízení, u něhož nebyl omezen počet účastníků ani nebyl oslovován konkrétní účastník, smlouva byla uzavřena s vítězem transparentního výběrového řízení, který nabídl nejvýhodnější nabídku, zařízení bylo nakoupeno od deklarovaného dodavatele jako nové a za cenu obvyklou, což bylo doloženo znaleckým posudkem. Skutečnost, že v obchodním vztahu stěžovatele s vítězem výběrového řízení byla některá plnění poskytována i prostřednictvím subdodavatelů, není dle Nejvyššího správního soudu nic neobvyklého a není to ještě signál o tom, že dochází k podvodnému jednání. Stěžovatel nemohl mít dle názoru Nejvyššího správního soudu v době pořízení technologie povědomost o následných obchodních transakcích mezi

pokračování

subdodavateli vyjmenovanými správcem daně, resp. následně po více než 4 letech získaných v rámci dožádání žalovaným; informace, které žalovaný s odstupem několik let získal o jednotlivých daňových subjektech zapojených do obchodního řetězce, včetně poznatku o tom, že společnost Dalyan Trade s.r.o. neodvedla za určité zdaňovací období daň (přitom právě v této skutečnosti shledal žalovaný podvod na DPH) nebyly pro stěžovatele objektivně dosažitelné.

[63] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se závěrem žalovaného a městského soudu, že bylo prokázáno, že stěžovatel nepřijal veškerá opatření, která po něm lze požadovat, aby zajistil, že se svým plněním nestane součástí podvodu na DPH. Tvrdí-li žalovaný, potažmo městský soud, že takovým opatřením není vyhlášení výběrového řízení, neboť to samo o sobě nezaručuje, že se plnění nestane součástí podvodu, je to pouze ničím nepodložené a spekulativní tvrzení. Není nadto soudu zřejmé, jak jinak by stěžovatel mohl ještě dbát obezřetnosti více než vyhlášením výběrového řízení na svého dodavatele, které nadto bylo prověřeno kontrolou k tomu kompetentním orgánem; závěry učiněné tímto orgánem o transparentnosti výběrového řízení nepřísluší správci daně zpochybňovat. Tvrzení žalovaného o propojenosti účastníků výběrového řízení se nadto ukázala lichá, neboť v době podání nabídek nevyplývala z výpisů z Veřejného rejstříku jakákoli personální propojenost jednotlivých uchazečů, která by měla upozornit na hrozbu možného podezřelého či přímo podvodného jednání. Nelze stěžovateli klást k tíži skutečnosti, které nastaly ex post a dovozovat z nich jeho nedostatečnou obezřetnost. Nejvyšší správní soud dodává, že nadto ani pouhá personální propojenost mezi spolu obchodujícími subjekty není sama o sobě důvodem považovat jednání za podvodné; pouhá existence subdodavatelů technologie neprokazuje spáchání podvodu na DPH.

[64] Je-li kladena stěžovateli k tíži účast na podvodném jednání společnosti Dalyan Trade s.r.o., není zřejmá jakákoli propojenost uchazečů výběrového řízení s touto společností, kterou by mohl stěžovatel objektivně z dostupných veřejných rejstříků či podkladů výběrového řízení seznat; nadto nejsou ani definovány skutkové znaky podvodného jednání. Vědomost stěžovatele o podvodu na DPH dovodil žalovaný pouze ze skutečnosti, že uvedená společnost nesplnila své daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud upozorňuje na rozdíl mezi situací, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnost a situací, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede příslušnou DPH do rozpočtu státu. Jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění; tento souvislý řetězec nebyl prokázán.

[65] Okolnostmi, za kterých plátce věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 15. února 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55; zde mimo jiné konstatoval: *„(n)eověřila totožnost osoby, která přinesla zlaté šperky do její provozovny a následně si přicházela vyzvednout hotovost (...) Jakkoliv bez znaleckého posudku nelze jednoznačně posoudit pravost podpisu na faktuře, nelze přijmout ani prosté tvrzení krajského soudu, že mu podpisy na faktuře a ve Sbírce listin připadají podobné. Určité odlišnosti podpisů jsou zřejmé na první pohled, proto aniž by bylo třeba učinit jednoznačný závěr o pravosti podpisu na faktuře, lze se důvodně domnívat, že pokud by si žalobkyně podpis ve Sbírce listin ověřila, odlišnosti podpisů by byly dalším*

upozorněním, že žalobkyně má předmětné transakci věnovat větší pozornost, aby se nezapojila do podvodu." Rovněž např. v rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, se uvádí, že „*z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (...) Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů.*" V rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 – 343, zdejší soud mimo jiné konstatoval: „*Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů*." V případě stěžovatele se nejednalo typově o žádný z výše naznačených případů; jak bylo uvedeno, stěžovatel si počínal stran výběru svého obchodního partnera dostatečně obezřetně.

[66] Nejvyšší správní soud konstatuje, že ačkoli žalovaný i městský soud citují judikaturu SDEU, která se podvodů na DPH týká (C- 439/04, *Axel Kittel* a C - 440/04, *Recolta Recycling SPRL*), aplikují ji ne zcela případně. V případě stěžovatele se nejednalo o žádné fiktivní plnění (*Axel Kittel*) ani o plnění z neplatné smlouvy (*Recolta Recycling SPRL)*, v řetězci subjektů nebyla žádná nekontaktní společnost, ani společnost, která by pravidelně neplnila daňové povinnosti, předmětem obchodování nebyla žádná problémová komodita a v průběhu obchodního řetězce nedocházelo k žádnému umělému navyšování ceny, což lze jednoduše dovodit z žalovaným popsaného řetězce dodávek, nejednalo se ani o neprokázané hotovostní platby, apod. Z uvedené judikatury vyplývá, že lze výjimečně odmítnout nárok na odpočet, a to osobě, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani; jak je uvedeno výše, správce daně tuto skutečnost neprokázal. Naopak lze uvést např. rozsudek ve věci C -355/03, *Fulcrum Electronics Ltd,* nebo C – 484/03, *Bond House Systems Ltd,* z něhož vyplývá, že taková plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s daní s přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani a hospodářskou činností ve smyslu směrnice o DPH, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek nebo na případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla nebo nemohla vědět. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Odkázat lze rovněž na rozsudek ve věci C-324/11, *Gábor Toth*, ve kterém osoba povinná k dani (odběratel) využívala pro poskytování vlastních zdanitelných plnění subdodavatele, přičemž se následně zjistilo, že tento subdodavatel nesplnil své povinnosti a nenahlásil správci daně ani žádné své zaměstnance či dočasné pracovníky a bylo mu rušeno živnostenské oprávnění. Odběrateli byla doměřena uplatněná daň na vstupu, jelikož dodavatel přestal být z důvodu zrušení živnostenského oprávnění formálně osobou povinnou k dani, a také proto, že subdodavatel neměl ani před datem zrušení registrace k

dispozici žádné hlášené zaměstnance nebo dočasné pracovníky, takže nebylo prokázáno, že dotčené práce skutečně provedl, a odběratel si neověřil, zda služba uvedená na faktuře byla vystavitelem faktury skutečně poskytnuta, ani zda osoby provádějící práci na stavbě byly zaměstnanci nebo dočasnými pracovníky subdodavatele. Soudní dvůr dospěl mimo jiné k závěru, že nelze odmítnout nárok na odpočet daně ani z toho důvodu, že si odběratel neověřil, zda existuje právní vztah mezi pracovníky zaměstnanými na stavbě a vystavitelem faktury, ani zda tento vystavitel nahlásil své pracovníky, jestliže správce daně neprokáže, že odběratel věděl nebo musel vědět, že se podílí na plnění, které je součástí podvodu na DPH. Otázkou, nakolik je příjemce zdanitelného plnění povinen si ověřit, zda poskytovatel zdanitelného plnění si plní své povinnosti apod., se zabýval SDEU rovněž v již uváděné věci C-80/11, *Mahagében*; dospěl k závěru, že správce daně nemůže odmítnout přiznat nárok na odpočet z důvodu, že *„se příjemce zdanitelného plnění neujistil, 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, jestliže je prokázáno, že zdanitelné plnění se uskutečnilo a bylo jeho příjemcem použito pro účely vlastních zdanitelných plnění, pokud tento příjemce nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.“* Dle Nejvyššího správního soudu však v případě zjištění neodvedení daně v obchodním řetězci nelze vystačit s pouhou zkratkovitou úvahou, jak to učinil žalovaný: pokud neodvedl daň jeden, a to kterýkoli z článků obchodní transakce, jednalo se o podvod, o kterém musel stěžovatel (či jeho dodavatel) vědět. Tímto způsobem nelze dospět k závěru o prokázání objektivních a subjektivních skutečností svědčících pro odepření nároku na odpočet.

[67] Nutno konstatovat, že městský soud, jakož i žalovaný rovněž nepřípadně odkazuje na části rozsudků sp. zn. 9 Afs 111/2009 a sp. zn. 1 Afs 37/2012 ve skutkově zcela jiné situaci; v případě stěžovatele v nyní projednávané věci se nejednalo především o dodávku, u níž by nebylo jisté, zda vůbec a od koho byla pořízena. Naopak ve věci sp. zn. 9 Afs 11/2009, resp. 1 Afs 37/2012 se jednalo o řetězcové obchodování se zlatem, kde byly dány pochybnosti nejen o jednotlivých dodavatelích, ale i o uskutečnění samotných plnění; v řízení před správními orgány nebylo neprokázáno přijetí zdanitelného plnění od deklarovaných dodavatelů; na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt pouze formálně plnící povinnost podávat přiznání, který není dohledatelný, popřípadě subjekt, který deklarované transakce jednoznačně popře a potvrdí, že se obchodem se zlatem nikdy nezabýval a sporné faktury nevystavil. Žádná z výše uvedených situací v případě stěžovatele nebyla tvrzena, zjištěna ani prokázána.

[68] Nejvyšší správní soud konstatuje, že nelze judikaturu správních soudů, ale ani judikaturu SDEU, resp. jednotlivé právní závěry rozhodnutí v té které věci aplikovat vždy bezvýhradně bez přihlédnutí ke konkrétnímu skutkovému stavu a veškerým okolnostem případu. Především ve vztahu k argumentaci stěžovatele, jakož i k obsahu spisového materiálu. V projednávané věci jsou zcela odlišné okolnosti případu stěžovatele oproti případům, na které žalovaný a potažmo městský soud odkazuje.

[69] Jak již bylo uvedeno výše, za podvod na DPH označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost" sahat. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti stěžovatele, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci „obezřetnosti" předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyslitelné. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti" transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že *jeden* z účastníků daň *neodvede* a *další* si ji *odečte;* tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za *„jednoho"* a *„dalšího"* automaticky považovat *„kteréhokoli"* z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřípustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží. Zcela absurdně by mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň (či odepřen nárok na odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla krom toho, který daň neodvedl). Nutno konstatovat, že neexistuje (pro případy řetězcových obchodů) zákonem upravená daňová dlužnická solidarita, k čemuž by postup výše naznačený fakticky vedl. Uvedené případy je třeba zásadně odlišovat od zákonného institutu ručení, zakládající solidární odpovědnost za podvod (viz čl. 205 směrnice o DPH, § 109 zákona o DPH.) Odepření nároku na odpočet daně je třeba striktně odlišovat od ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Jak odpočet daně, tak i ručení totiž podléhají různým podmínkám a ustanovením směrnice o DPH. Pokud, jak tomu bylo v projednávaném případě, mezi stěžovatelem a společnosti Dalyan Trade s.r.o. existoval řetězec subjektů, které daňové povinnosti plnily, a byl jim rovněž přiznán odpočet na dani, nelze pouze fakt, že na počátku řetězce nebyla odvedena daň, přičíst k tíži právě stěžovateli, aniž by byla jakákoli souvislost mezi těmito subjekty prokázána. Nejvyšší

správní soud připomíná nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, z něhož judikatura správních soudů konzistentně vychází, který mimo jiné konstatoval: *„Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.“* Má-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen.

[70] Nebyla-li na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět. Z vazeb mezi zúčastněnými subjekty, jak vyplývají ze spisového materiálu, nebylo prokázáno, že by stěžovatel v tomto ohledu v dobré víře nebyl. Nemůže mu být přičítáno k tíži jednání jiných daňových subjektů, s nimiž neměl založeny obchodněprávní vztahy. Nejvyšší správní soud konstatuje, že provedenými důkazy nebylo prokázáno, že obchodní transakce prováděné stěžovatelem probíhaly za podmínek krajně neobvyklých a nelogických, nebyly specifikovány skutkové okolnosti podvodu (vyjma konstatování, že společnost Dalyan Trade s.r.o. neodvedla za čtvrtletí roku 2010, resp. 2011 daň), nebylo prokázáno, že by se stěžovatel nechoval obezřetně při uzavření smlouvy s dodavatelem, nebylo ani prokázáno, že stěžovatel mohl vědět či dokonce věděl o nějakém podvodném jednání, resp. se ho dokonce sám účastnil, nebyla ani prokázána jakákoli souvislost či propojenost mezi stěžovatelem a společností, u které daňový dluh vznikl. Z výše uvedených důvodů nemůže obstát z hlediska zákonnosti rozhodnutí žalovaného, tím méně rozhodnutí správce daně, které stran tvrzené účasti stěžovatele na podvodném jednání odůvodnění zcela postrádalo.

[71] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel splnil veškeré podmínky stanovené platnými právními předpisy pro přiznání nároku na odpočet; unesl důkazní břemeno stran faktického uskutečnění zdanitelného plnění co do jeho ceny a rozsahu, které přijal od plátce DPH a které použil v rámci ekonomické činnosti. Důkazní břemeno stran skutečností, jež by mohly oprávněně zapříčinit ve smyslu relevantní judikatury SDEU výjimečné odepření nároku na odpočet, tj. vědomost o podvodném jednání či účast na něm a neobezřetelnost při uzavírání obchodu, správce daně ani žalovaný neunesl. Městský soud proto pochybil, pokud převzal skutkové a právní hodnocení žalovaného namísto toho, aby rozhodnutí žalovaného zrušil. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí daňových orgánů jsou nezákonná, nemohl by městský soud postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného zrušit. Nejvyšší správní soud proto zrušil současně s napadeným rozsudkem městského soudu i nezákonné rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm je žalovaný vázán výše vyslovenými závěry tohoto rozsudku.

[72] Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že naopak městskému soudu lze přisvědčit, neshledal - li důvodné námitky stěžovatele ohledně toho, že správce daně nepodal žádné trestní oznámení ve věci spáchaného podvodu. K těmto námitkám je třeba uvést, že sama skutečnost, že správce daně dosud nepodal trestní oznámení, nemá vliv na

prokázání skutečností, které podmiňují přiznání nároku na odpočet DPH. Trestní řízení i daňové řízení jsou samostatná řízení, která probíhají, aniž by jedno řízení bylo podmíněno řízením druhým. Každé z nich má vlastní procesní pravidla, zcela jiný předmět řízení a především vlastní skutkové podstaty; jak již bylo uvedeno výše, podvod ve smyslu daňové judikatury má odlišnou skutkovou podstatu, jakož i jiná pravidla posuzování, než trestní zákoník.

[73] 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 právnímu zástupci 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] a 3 x náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 300 Kč, tj. celkem 10 200 Kč. Nejvyšší správní soud nepřiznal právnímu zástupci požadovaný úkon: replika k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti, neboť toto vyjádření nepřináší žádné nové skutečnosti nad rámec podané kasační stížnosti. Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, což prokázal předložením osvědčením o registraci, zvyšuje se jeho odměna o částku 2142 Kč; celkem tak činí odměna 12 342 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 nákladů řízení ve výši 20 342 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 30. ledna 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu