



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobkyně: **ROYAL ADVERTISING s. r. o.**, se sídlem Žerotínova 62/1851, Praha 3, zastoupené JUDr. Tomášem Krejčím, advokátem se sídlem Špitálka 23b, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20. 7. 2012, č. j. 10685/12-1303-704561, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 10. 2014, č. j. 31 Af 144/2012 – 119,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční ředitelství v Brně (jehož působnost přešla v průběhu řízení před krajským soudem na žalovaného; pro zjednodušení dále v obou případech jen „žalovaný“; blíže viz odst. 18 tohoto rozsudku) v záhlaví označeným rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále také „správce daně“) ze dne 16. 12. 2010, č. j. 316209/10/288912704603, ve věci platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009. Tím byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1.085 Kč. Žalobkyně uplatnila nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 4.167.127 Kč za obchodní transakci spočívající v dodání cca 2 milionů kosmetických tužek odběrateli R. J. se sídlem v Kamerunu. Správce daně ale dospěl k závěru, že postupovala s úmyslem získat výhodu vyplývající ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), kterou je uplatnění a následné vyplacení nadměrného odpočtu. Konstatoval, že se v daném případě jednalo o zneužití objektivního daňového práva, protože činnost žalobkyně nesplňovala

definici ekonomické činnosti podle § 5 odst. 2 zákona o DPH, a nebyly tak splněny podmínky pro uplatnění odpočtu ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[2] Žalovaný v rámci odvolacího řízení dospěl k částečně odlišnému právnímu závěru. Žalobkyně podle něj vykazovala ekonomickou činnost na základě deklarovaného plnění a formálně vytvořila a splnila podmínky vyplývající ze zákona o DPH. Porušila však zásadu zákazu zneužití práva, protože šlo o podvod na DPH. Deklarovaná obchodní transakce byla podle žalovaného zcela odlišná od běžných a zavedených obchodních praktik. Jejím účelem nebyl zdařilý ziskový obchod, ale pouze zisk výhody vyplývající ze zákona o DPH. Podle žalovaného bylo zboží dodáváno v řetězci následujících společností: COSMOLAB INC. (USA) → CANADA INC. (Kanada) → HOME CONSULTING s. r. o. → LED METAL SERVIS s. r. o. → ROYAL ADVERTISING s. r. o. → R. J. (Kamerun). Společnosti v rámci tohoto řetězce jsou personálně a ekonomicky propojeny, přičemž v rámci tohoto řetězce došlo k podstatnému nadhodnocení zboží. Platby stále „kolovaly“ v uzavřeném kruhu společností. Na počátku řetězce v tuzemsku stála společnost, která byla převáděna na tzv. „bílé koně“ a není kontaktní. V posuzované věci jde konkrétně o společnost HOME CONSULTING s. r. o., která podle žalovaného systematicky nespolupracuje se správcem daně, nepředkládá účetnictví, pouze formálně podává daňová přiznání. Právě tato společnost nakoupila předmětné zboží od společnosti CANADA INC. za mnohonásobně vyšší cenu, než za jakou jej nakoupila daná kanadská společnost. Společnost HOME CONSULTING s. r. o. navíc neuhradila kanadské společnosti kupní cenu a ta ji nikdy nevymáhala. Příslušná faktura kromě toho obsahovala identifikátory (IČ a DIČ) žalobkyně. Milionové transakce měl při dovozu předmětného zboží do České republiky zajišťovat brigádník, na jehož jméno si jednatel dané společnosti nevzpomíná. Z Generálního ředitelství cel v Kamerunu bylo také mj. zjištěno, že v centrálním systému celních orgánů Kamerunu nejsou žádné záznamy o žalobkyni. Ani mezinárodní inspekční společnost kontrolující dovoz zboží do země nemá o žalobkyni a panu R. J. jakékoliv záznamy. O transakci ani neexistuje záznam ve veřejně přístupné databázi informací Českého statistického úřadu. Svůj závěr o zneužití práva a personálním i ekonomickým propojení společností tvořících uvedený řetězec pak žalovaný doplnil dalšími skutkovými okolnostmi (neuvedení transakcí v daňových přiznáních společnosti HOME CONSULTING s. r. o., shodná osoba jednatele žalobkyně a společnosti HOME CONSULTING s. r. o., která dokonce vybírala druhé uvedené společnosti poštu aj.).

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně. Namítala, že výzva k odstranění pochybností vyjadřovala pouze obecné pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů o uskutečněných zdanitelných plněních a neobsahovala zákonné náležitosti. Žalovaný taktéž pochybil v tom, že současně s pokynem určenému správci daně vyjádřil subjektivní právní názor o podezření na porušení zákazu zneužití práva. Toto prohlášení bylo předčasné, což zapříčinilo porušení základních zásad správy daní. Žalovaný i správce daně se dopustili dalšího procesního pochybení tím, že nezpřístupnili do veřejné části spisu veškeré důkazní prostředky, které při svém rozhodování použili (§ 65 daňového řádu). Žalovaný měl povinnost přihlídnout k obsahu čestného prohlášení pana V. R., jednatele společnosti HOME CONSULTING s. r. o., které předložila jako listinný důkazní prostředek. Žalovaný dále použil nesprávně znalecký posudek, který byl vypracován pro jinou obchodní transakci, která probíhala za jiných podmínek. Tento posudek neměl být použit i z toho důvodu, že jeho závěry jsou nepřesné a žalobkyně jej považuje za nekvalitní. Na základě několika skutkových námitek pak žalobkyně napadala závěr žalovaného, že došlo ke zneužití práva. Závěrem vyjádřila nesouhlas s aplikací rozsudku Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2006 ve věci *Halifax plc a další v. Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02 (dále jen „věc Halifax“), protože tento případ byl po skutkové stránce zcela odlišný od posuzované věci.

[4] Krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku ztotožnil se závěry žalovaného. Žalobkyně podle krajského soudu sice prokázala uskutečnění zdanitelného plnění a nejednalo se ani o simulovaný úkon. Tomu však nijak neodporuje konstatování žalovaného, že šlo o zneužití práva. Při posouzení otázky, zda skutečně došlo k porušení zásady zákazu zneužití práva, vyšel krajský soud především z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU, podle které zneužití nemusí být jediným účelem provedené transakce, ale musí být jejím hlavním účelem. Vedle toho musí být naplněna i podmínka subjektivní, tedy že osoba o takové transakci věděla nebo alespoň vědět měla. Žalovaný ve svém rozhodnutí podle krajského soudu vyčerpávajícím způsobem popsal a hodnotil všechny skutkové okolnosti předmětných transakcí. Pokud by žalobkyně skutečně v dobré víře nakupovala za ceny, jež jsou několikanásobně vyšší než přímo od výrobce, pak je takový postup z ekonomického hlediska nepochopitelný a nelogický. Výzva k odstranění pochybností byla podle krajského soudu dostatečně určitá, což dokazuje skutečnost, že na ni žalobkyně sama adekvátně zareagovala. Vyjádření subjektivního názoru žalovaného na možné zneužití práva nebylo podle krajského soudu nezákonné s ohledem na požadavek na rozsáhlé doplnění dokazování a skutečnost, že podle daňového řádu je daňové řízení chápáno jako jeden celek. Stejně tak krajský soud neshledal porušení § 65 daňového řádu s ohledem na vlastní chování žalobkyně během daňového řízení.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížností. Opírá ji o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu.

[6] Krajský soud nesprávně vyhodnotil její námitku týkající se určitosti a srozumitelnosti výzvy k odstranění pochybností. Z odůvodnění výzvy vyplývaly určité pochybnosti o nestrannosti a nezájatosti správce daně, protože si učinil předčasný negativní úsudek o úspěšné obchodní transakci stěžovatelky. Pochybnosti nebyly ve výzvě specifikovány dostatečně určitě, a proto musela správci daně předložit všechny podklady vztahující se k dané obchodní transakci včetně těch, které nemusely být relevantní. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, stěžovatelka uvádí, že v důsledku nezákonné výzvy bylo nezákonné i následné daňové řízení. I přes svůj nesouhlas s tímto postupem stěžovatelka všechny požadované dokumenty předložila a podala správci daně i ústní vysvětlení. Z toho ovšem nelze dovozovat, že výzva byla v pořádku, jak to nepatříčně učinil krajský soud.

[7] Správce daně se dopustil celé řady nepřesností, které měly za následek nesprávné zjištění skutkového stavu. Nijak nereflektoval stěžovatelkou předložené podklady, podle kterých uplatnila nárok na odpočet DPH. Správce daně v odůvodnění platebního výměru subjektivně hodnotil skutkový stav, který odporoval předloženým dokumentům. Jejich pravost ale správce daně nerozporoval. Žalovaný si byl vědom jeho nesprávného postupu, a proto mu dal pokyn k došetření a doplnění podkladů pro rozhodnutí o odvolání. Sám ovšem pochybil, protože také vyjádřil subjektivní názor, že existuje podezření na porušení zákazu zneužití práva. Tento závěr žalovaný učinil předčasně, čímž porušil § 5 a násl. daňového řádu včetně zásady dvojinstančnosti.

[8] Žalovaný a správce daně také porušili § 65 daňového řádu, protože nezpřístupnili ve veřejné části spisu všechny důkazní prostředky, které použili při svém rozhodování. Do spisové dokumentace navíc neumožnili stěžovatelce řádně nahlédnout. Nemůže proto

posoudit, které důkazní prostředky žalovaný posoudil, a jak je vyhodnotil, což není zjevné ani z odůvodnění. Rozhodnutí žalovaného je proto nepřezkoumatelné.

[9] Krajský soud nesprávně aplikoval judikaturu Soudního dvora EU a předpisy evropského práva včetně předpisů českého daňového práva. Nevypořádal se také s definicí pojmu „podvod na DPH“, jak ji vymezil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156. Z napadaného rozsudku není patrné, že by ve vztahu k danému předmětu plnění neměla být odvedena DPH, resp. není patrné, kdo zavinil tento protiprávní stav. Správní orgány měly ke splnění všech znaků daňového úniku uvést patřičné skutkové okolnosti a podložit je důkazy. To se ovšem v posuzované věci nestalo a danou definici nelze na zjištěný skutkový stav vůbec aplikovat. Daňový podvod se nestal. Krajský soud v tomto ohledu argumentuje rozsudkem ve věci *Halifax*, který definuje test zneužití práva. Podle něj musí plnění zakládající nárok na odpočet představovat zneužití objektivního daňového práva a ze všech okolností musí vyplývat, že se má jednat o zisk neoprávněného daňového zvýhodnění. Ani jedno z těchto dvou kritérií však nebylo prokázáno. Rozsudek *Halifax* byl navíc po skutkové stránce zcela odlišný. Krajský soud se v rozsudku nevypořádal s námitkou, že postup žalovaného nelze poměřovat testem zneužití práva podle rozsudku *Halifax*, kde šlo o společnosti působící v rámci jednoho koncernu. Rozsudek krajského soudu je proto v tomto aspektu nepřezkoumatelný. Podle krajského soudu bylo hlavním účelem dotčených plnění získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Podle stěžovatelky však vykládá dotčenou judikaturu příliš široce k tíži osob, které provozují legitimní obchodní činnost. Z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že povaha obchodní činnosti by měla být v zásadě čistě umělá, aby mohlo dojít k porušení zákazu zneužití práva. V případě žalobce tomu tak ale nebylo, protože bylo jasně prokázáno, že zboží existovalo a bylo zobchodováno.

[10] Stěžovatelka dodává, že právní a faktické hodnocení zjištěného skutkového stavu ze strany krajského soudu nebylo v drtivé většině správné a jeho jediným cílem bylo odepření nároku na vrácení nadměrného odpočtu. Převzal například bez dalšího informaci, že kamerunské celní orgány nemají o stěžovatelce žádné záznamy. Export zboží do Kamerunu pro ni ovšem zajišťovala speditérská společnost, což sdělila správci daně na ústním jednání. Jeho šetření o uskutečnění celního řízení v Kamerunu není správné. Vývoz proto proběhl řádně, přičemž jedinou právně relevantní skutečností je, zda předmětné plnění bylo vyvezeno z území Evropské unie, což se stalo. Krajský soud také převzal závěry žalovaného ohledně společnosti HOME CONSULTING s. r. o. Jednatel stěžovatelky popírá, že by někdy přebral poštu za tuto společnost. Podpis na doručence předmětné poštovní zásilky není jeho a jeho cestovní pas, který byl použit při převzetí zásilky, byl odcizen, což si správce daně mohl ověřit v evidenci odcizených pasů. Stěžovatelka také popírá, že by platby stále „kolovaly“ v uzavřeném kruhu společností. Z odůvodnění nevyplývá, jak na tuto skutečnost žalovaný přišel. Jak mohl zjistit platební provázanost, pokud, jak tvrdí, požádal o součinnost tuzemské banky?

[11] Žalovanému se nepodařilo prokázat, že by žalobce nadhodnocoval ceny zboží. Předmětná obchodní transakce byla zcela standardní i vzhledem k regionu, kde byla realizována. Argument krajského soudu, že o ní neexistuje záznam ve veřejně přístupné databázi Českého statistického úřadu, je zcela irelevantní. Neexistuje zákonná povinnost vést takový přehled řádně a věrně. Stěžovatelka ani nemá možnost zápis v takovém přehledu zajistit. Navíc jde o anonymní přehled. Ze způsobu, jakým je tato argumentace v rozsudku uvedena, nelze zpětně přezkoumat, z jakého konkrétního seznamu krajský soud tyto informace čerpal. Měl uvést alespoň webovou adresu. V tomto ohledu je rozsudek krajského soudu také nepřezkoumatelný. Ve spisové dokumentaci jsou náložní listy z přístavu v Rotterdamu a další dokumenty, z nichž vyplývá, že zboží bylo do Kamerunu odesláno. Pokud zboží není evidováno Českým statistickým úřadem, nemůže to jít k tíži stěžovatelky.

[12] Stěžovatelka také nesouhlasí, že se žalovanému podařilo prokázat zneužití objektivního daňového práva, a že z toho důvodu nezasluhuje právní ochranu. Z judikatury, kterou cituje, vyplývá, že existence samotného podvodu na DPH neznamena, že by dotčená osoba bez dalšího ztratila nárok na jeho odpočet. Podle krajského soudu také stěžovatelka o daňovém podvodu musela vědět kvůli údajné personální propojenosti všech společností v obou řetězcích. Spisový materiál ovšem pro tento závěr neobsahuje dostatečné podklady. Krajský soud nepodrobil závěry žalovaného patřičné kritice s ohledem na stěžovatelkou předložené důkazy. Stěžovatelce nejsou známy vnitřní poměry společnosti HOME CONSULTING s. r. o., natož aby její jednatel vyzvedával této společnosti poštu. Stěžovatelka také vysvětlila záměnu fakturačních údajů chybou dodavatele. Stěžovatelce stejně tak nejsou známy vnitřní poměry zbylých dotčených společností. Nemohla vědět, že jedna z nich údajně nadhodnotila předmětné zboží. K naplnění definice podvodu na DPH navíc chybí uvedení toho, kdo je za daňový únik v tomto případě odpovědný. Pokud není jasné, kdo konkrétně DPH neodvedl, lze jen stěží hledat vztah mezi vědomostí žalobce a tímto evidentním porušením zákona. Neexistuje přímý důkaz konkrétní spojnice mezi úmyslným neodvedením DPH kdekoliv v řetězci společností a stěžovatelkou. Žalovaný neprokázal, že stěžovatelka mohla vědět o tom, že je součástí podvodu na DPH. Ani orgány činné v trestním řízení nezjistily skutečnosti, na jejichž základě by zahájily trestní stíhání vůči konkrétní osobě. Nárok na odpočet DPH je řádnou součástí podnikatelského uvážení těch, kdo se zaměřují na vývoz mimo členské státy EU, umožňující konkurenceschopnou cenovou nabídku. Nelze jej považovat za zneužívání práva. Žalovaný a krajský soud také neuvedli, co je reálným, standardním a obvyklým fungováním obchodních firem. Tento jejich závěr proto také není přezkoumatelný.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti upozornil na věc vedenou u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 6 Afs 130/2014, která potvrzuje neobvyklé obchodní podmínky mezi týmiž účastníky obchodního řetězce, personální propojenost jednotlivých společností a jejich fungování. Žalovaný odmítá námitku nesrozumitelnosti a neurčitosti výzvy k odstranění pochybností. Stěžovatelce byla dostatečně konkrétně sdělena pochybnost správce daně včetně toho, jakým způsobem má sdělené pochybnosti správci daně vyvrátit. Stěžovatelce bylo umožněno řádně nahlédnout do spisu dne 24. 9. 2010. V tento den si také pořídila kopie požadovaných dokumentů. Proti rozsahu povoleného nahlížení stěžovatelka ani nevznesla žádné námitky.

[14] V daňovém řízení platí princip apelace, který umožňuje odvolateli docílit řešení přímo před orgánem druhého stupně, jenž je povolán, aby pomocí vlastního dokazování doplnil proces započatý u orgánu prvního stupně. Žalovaný uložil správci daně povinnost doplnit dokazování zcela v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu. V té souvislosti nijak nepochybil, pokud předestřel správci daně svůj právní pohled na danou věc. Na základě posouzení všech okolností žalovaný zaujal odlišný právní názor, než který vyjádřil správce daně, podle kterého posuzované obchodní transakce nepředstavovaly ekonomickou činnost podle § 5 odst. 2 zákona o DPH. Podle žalovaného stěžovatelka sice vykazovala ekonomickou činnost, ale porušila zákaz zneužití práva. K tomuto závěru žalovaný došel po vyhodnocení všech subjektivních a objektivních kritérií zjištěných jak v rámci vytykácího, tak v rámci odvolacího řízení, a to nejen v tuzemsku, ale i během náročných mezinárodních šetření. Realizované obchodní transakce postrádaly ekonomický smysl a byly realizovány za neobvyklých obchodních podmínek spočívajících v personální propojenosti a fungování jednotlivých obchodních společností v rámci řetězce. Docházelo k významnému nadhodnocení zboží, a to již u kanadského článku celého řetězce

(nákup jedné kosmetické tužky za 0,64 Kč, jejich následný prodej společností HOME CONSULTING s. r. o. za 10,70 Kč.), ale i v rámci tuzemské části řetězce (nákup tužek od společnosti HOME CONSULTING za 35 Kč/kus).

[15] V rámci odvolacího řízení žalovaný posuzoval i dovoz zboží do Kamerunu. Na základě teritoriálních informací z dostupných zdrojů včetně informací od zastupitelského úřadu v Kamerunu a skutečností uvedených zástupkyní tradičního vývozce do této země došel žalovaný ke stejnému závěru jako správce daně, že vývoz zboží do České republiky neproběhl za obvyklých obchodních podmínek. Zboží ani nebylo řádně propuštěno celními orgány v Kamerunu do volného oběhu. Informace uvedené v čestném prohlášení pana V. R. se ukázaly jako nepravdivé, nebylo proto možné je použít jako důkaz. Ve svém vyjádření žalovaný dále skutkově a na základě výpovědí zástupců dotčených společností podložil své závěry o personálním propojení společností celého řetězce svědčící o zneužívání práva. Zjistil mimo jiné, že platby deklarované jako částečné úhrady za zboží od kamerunského odběratele R. J. pořád kolují v uzavřeném okruhu firem. Jejich jediným ekonomickým smyslem je nárokování odpočtu podle zákona o DPH. Ten si nárokuje stěžovatelka jako poslední článek řetězce. Žalovaný byl oprávněn nerespektovat nesporný text zákona o DPH a odpočet daně neuznat.

[16] V replice na vyjádření žalovaného stěžovatelka zopakovala mnohé ze svých námitek a doplnila, že také došlo k porušení jejího práva na spravedlivý proces, protože žalovaný při zjišťování skutkového stavu využil výpověď tradičního vývozce zboží do Kamerunu. Stěžovatelka nebyla přítomna jeho výslechu a ani jí nebylo sděleno, o koho se konkrétně jednalo. Tato výpověď proto neměla být použita. V tomto ohledu je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost je přípustná. Její důvodnost Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[18] K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, zanikly a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 daňového řádu, přešla působnost Finančního ředitelství v Praze jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud v kasační stížnosti identifikoval námitky stěžovatelky, které pro přehlednost vypořádal v tomto pořadí: nejdříve se zabýval námitkami stěžovatelky na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu (*IV.A*), poté určitostí a srozumitelností výzvy správce daně k odstranění pochybností (*IV.B*), namítaným porušením zásady dvojinstančnosti a předčasným předstřením názoru správních orgánů na věc (*IV.C*), namítaným porušením § 65 daňového řádu (*IV.D*), použitím výpovědi tradičního vývozce zboží do Kamerunu (*IV.E*) a naplněním podmínek pojmu „podvod na DPH“ a konceptu „zneužití práva“ (*IV.F*).

IV.A Námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[21] Co se týče opakované námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, je možné prvně konstatovat, že soud je povinen se zabývat každou žalobní námitkou. Povinnost posoudit všechny žalobní námitky však neznamená, že byl krajský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou stěžovatelem a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní. Zda se tak v posuzovaném případě stalo, je třeba posoudit s ohledem na odůvodnění napadeného rozsudku a také z pohledu dokazování, které správce daně a žalovaný prováděl, a závěrů, ke kterým dospěl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60). Z výše podaného odůvodnění tohoto rozsudku je podle Nejvyššího správního soudu zjevné, že krajský soud tento svůj úkol bezpochyby splnil. Z jeho rozsudku je seznatelné, jakými úvahami se řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu považoval žalobní námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu (viz např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64).

[22] Kasační námitka není důvodná, neboť krajský soud správně posoudil rozhodnou právní otázku naplnění podmínek zneužití práva za účelem získání výhody na dani z přidané hodnoty. Své rozhodnutí řádně a srozumitelně odůvodnil, proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil uplatněným námitkám nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

IV.B Určitost a srozumitelnost výzvy správce daně k odstranění pochybností

[23] Ve své první kasační námitce stěžovatelka uvádí, že krajský soud nesprávně vyhodnotil její námitku neurčitosti a nesrozumitelnosti výzvy správce daně. Podle § 43 odst. 1 tehdy platného a účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“), platilo: „*Vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně výzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.*“ Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu toto ustanovení rozvedl ve své judikatuře a zmínil, že je „*povinností správce daně, aby své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem sdělil. Nepostačí proto, výzve-li správce daně daňový subjekt toliko k tomu, aby vysvětlil údaje na určitém řádku či řádcích daňového přiznání - taková výzva totiž postrádá uvedení pochybností, které správce daně ve vztahu k daňové povinnosti daňového subjektu chová.*“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102).

[24] Ze spisového materiálu vyplývá, že předmětná výzva k odstranění pochybností zněla takto: „*Správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, Vámi podaného dne 25. 8. 2009 za červenec 2009 vznikly pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajů o uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C. přiznání, neboť částka vykázaného nadměrného odpočtu se značně odlišuje od daňové*

povinnosti, kterou běžně přiznáváte. V předloženém daňovém přiznání za červenec 2009 vykazujete na ř. 40 přijatá zdanitelná plnění od plátců v plné výši v základní sazbě daně a na ř. 1 uskutečněná zdanitelná plnění (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku) v základní sazbě daně, dále na ř. 22 vykazujete vývoz zboží. Vznikly pochybnosti, zda vaše přijatá zdanitelná plnění použijete pro uskutečnění své ekonomické činnosti (...) a zda k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně došlo tak, jak uvádíte.“ Správce daně poté stěžovatelku vyzval k předložení účetní evidence a několika dalších důkazních prostředků, které by vedly k prokázání skutečností uvedených v jejím daňovém přiznání.

[25] Krajský soud k tomu dodal, že účelem podobné výzvy je zahájení komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem, který tak má příležitost na pochybnosti správce daně reagovat a vyvrátit je. Předmětná výzva pak byla podle krajského soudu dostatečně určitá a srozumitelná. Nejvyšší správní soud s tímto závěrem zcela souhlasí a neshledal nic nepatřičného na tom, že se krajský soud opřel i o vlastní jednání stěžovatelky, která na tuto výzvu odpovídajícím způsobem zareagovala. Tím sama prokázala, že jí správce daně náležitým způsobem sdělil své pochybnosti a možnosti, jakým je vyvrátit. To se ostatně stěžovatelce částečně podařilo, protože žalovaný poté došel k odlišnému závěru než správce daně, že zdanitelná plnění prokázala. Vzhledem k tomu, že výzva správce daně byla dostatečně určitá a srozumitelná, jak dokazuje její výše uvedené znění, není tato kasační námitka důvodná.

IV.C Námitka porušení zásady dvojinstančnosti a předčasného předstření právního názoru žalovaného na věc

[26] Stěžovatelka namítá, že žalovaný (a předtím i správce daně) předčasně vyjádřil subjektivní názor na možné porušení zákazu zneužití práva, čímž došlo k porušení § 5 a násl. daňového řádu včetně zásady dvojinstančnosti. Podle § 115 daňového řádu, podle kterého již postupoval žalovaný, platí: „(1) *V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.* (2) *Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. (...)*“ Ustanovení § 116 daňového řádu pak stanoví, že odvolací orgán může napadené rozhodnutí pouze: a) změnit, b) zrušit a zastavit řízení, nebo c) potvrdit a zamítnout odvolání.

[27] Daňové řízení je proto z důvodů zvolené zákonné konstrukce nutné vždy chápat jako jeden celek, což stvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, na niž odkazoval i krajský soud. Podle ní „*doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřijatelné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojitý posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. (...) Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona.“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75).*

[28] Žalovaný tedy postupoval zcela v souladu s daňovým řádem, pokud uložil správci daně, aby mu doplnil podklady pro rozhodnutí o odvolání. Měl-li na základě doposud zjištěných skutečností odlišný právní náhled na věc, šlo ruku v ruce s jeho pokynem správci daně, aby tento svůj právní náhled předstřel. Jak správně uvedl krajský soud, neznamenalo to, že by o věci

již „bylo rozhodnuto“. Naopak jedním z cílů postupu žalovaného bylo umožnit stěžovatelce realizaci jejího práva účinně se hájit a prokázat svá vlastní tvrzení. Nejvyšší správní soud proto neshledává tuto kasační námitku důvodnou, protože s jejím posouzením ze strany krajského soudu plně souhlasí. K porušení procesních pravidel stanovených daňovým řádem totiž nedošlo.

IV.D Namítané porušení § 65 daňového řádu

[29] Stěžovatelka dále namítá, že v daňovém řízení došlo k porušení § 65 daňového řádu, protože ve veřejné části spisu nebyly zpřístupněny všechny důkazní prostředky, které byly použity v následném rozhodování. Podle § 65 daňového řádu platí: „(1) Do vyhledávací části spisu se zakládají: a) písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu, b) písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní, c) úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky, d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně. (2) Písemnosti zakládané do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole. (3) Při přerážení písemnosti z vyhledávací části spisu do příslušné části spisu musí být ze soupisu písemností patrné, která písemnost, zaevidovaná v části vyhledávací, byla přerážena, do které části, pod jakým pořadovým číslem a k jakému datu.“ Ustanovení § 66 daňového řádu pak stanoví: „(1) Daňový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou částí vyhledávací; za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech. (2) Daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností. (3) Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu.“

[30] Krajský soud se v odůvodnění opřel o skutečnost, že stěžovatelce bylo během daňového řízení umožněno nahlížet do veřejné části spisu, z níž si učinila několik kopií, a byl jí také zpřístupněn soupis neveřejné části daňového spisu. Je pravdou, že stěžovatelce nebylo při jedné příležitosti umožněno do spisu nahlédnout, důvodem ovšem byl neohlášený příchod jejího zástupce ke správci daně, který byl právě zaneprázdněn. Stanovil jí přitom nový termín k nahlédnutí do spisu jen o dva dny později. To byl podle krajského soudu korektní postup. Stěžovatelka také do spisu mohla nahlédnout během odvolacího řízení, kde jí byl dokonce zpřístupněn celý spis. Přesto v daňovém řízení nenavrhovala přesun některých částí spisu z neveřejné části do části veřejné. Žádné zásadní a doposud nevypořádané námitky vůči obsahu spisu poté nevznesla. Nejvyšší správní soud s hodnocením skutečností vyplývajících ze spisového materiálu souhlasí a neshledává v tomto odůvodnění krajského soudu žádné vady. V posuzované věci se neobjevují jakékoliv skutečnosti, které by zakládaly důvodnost námitky, že ve veřejné části spisu nebyly zpřístupněny všechny důkazní prostředky, které byly použity v následném rozhodování. Tato kasační námitka proto není důvodná.

IV.E Použití výpovědi tradičního vývozce zboží do Kamerunu

[31] Stěžovatelka také namítla porušení jejího práva na spravedlivý proces, protože žalovaný při zjišťování skutkového stavu využil výpověď tradičního vývozce zboží do Kamerunu, ačkoliv stěžovatelka nebyla přítomna jeho výslechu a ani jí nebylo sděleno, o koho se konkrétně jednalo.

Podle § 79 daňového řádu platí: „*Správce daně v rámci vyhledávací činnosti opatřuje nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem. (...). (3) Podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek.*“ Podle § 96 daňového řádu pak platí: „*(1) Každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. (...). (5) Daňový subjekt má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt věs vyrozumí, nebrouží-li nebezpečí z prodlení. (...).*“

[32] Krajský soud uvedl, že se v daném případě se nejednalo o výslech svědka ve smyslu § 96 daňového řádu. Šlo pouze o jeden z podkladů pro rozhodnutí ve formě podání vysvětlení v souladu s § 79 daňového řádu. Stěžovatelka měla prokazatelnou možnost se s tímto vysvětlením seznámit při nahlížení do spisu. Toto vysvětlení tradičního vývozce však podle krajského soudu nepřineslo samotný skutkový důvod rozhodnutí žalovaného, sloužilo pouze k dokreslení celkové situace na trhu mezi Českou republikou a Kamerunem. Skutečnosti vyplývající z tohoto vysvětlení pak nebyly žalobci přičítány jakkoliv k jeho tíži.

[33] Nejvyšší správní soud s tímto hodnocením krajského soudu nesouhlasí. Na toto „vysvětlení“ tradičního vývozce zboží do Kamerunu správce daně, žalovaný i krajský soud několikrát odkazují na podporu své argumentace. Zákonný zákaz použití vysvětlení v procesu dokazování má přitom zabránit tomu, aby touto cestou docházelo k obcházení procesu dokazování a krácení práv daňových subjektů. Proces opatřování vysvětlení sice může jako jeden z vyhledávacích postupů probíhat bez součinnosti s daňovým subjektem. Jak ale vyplývá z výše uvedeného, postup při podání vysvětlení neskýtá záruky toho, že vysvětlení obsahuje pravdivé informace a že další, pro věc podstatné informace, třetí osoba záměrně nezamlčela. Daňový subjekt, není-li k podání vysvětlení přizván, ani nemůže doplňujícími otázkami obsah podaného vysvětlení jakkoliv ovlivnit. Podání vysvětlení proto v žádném případě nemůže nahradit svědeckou výpověď a jedině jí lze přiznat relevanci důkazního prostředku. *Svědecká výpověď by proto v rámci vyhledávací činnosti měla mít přednost.* Ústavní soud k tomu také uvedl: „*Jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jí známy (...), jedná se zjevně o výslech svědka. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito (...) úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.*“ (nálezn Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Správce daně se proto podle Nejvyššího správního soudu dopustil pochybení, pokud namísto formy výslechu svědka podle § 96 daňového řádu přistoupil k pouhému podání vysvětlení ve smyslu § 79 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nemohla uplatnit svá práva podle § 96 odst. 5 daňového řádu a zúčastnit se ústního jednání se zástupcem tradičního vývozce do Kamerunu, došlo k zásahu do stěžovatelčích procesních práv.

[34] Přes výše uvedené ovšem Nejvyšší správní soud dochází k závěru, že zmíněný zásah do stěžovatelčích procesních práv nedosahoval takové intenzity, aby vyžadoval zrušení rozsudku krajského soudu. Předmětné „vysvětlení“ sloužilo pouze jako jeden z mnoha podkladů pro rozhodnutí a informace v něm obsažené opravdu pouze dokreslovaly již dříve zjištěné a prokázané skutečnosti. Obsah daného vysvětlení nepřináší jakékoliv převratné či zcela stěžejní informace, na kterých by rozhodnutí stálo, nebo by v případě jejich absence bylo právě opačné. Stěžovatelka měla možnost se s tímto vysvětlením seznámit a ve svých námitkách nepoukazuje na jakékoliv nesprávnosti, ani neuvádí, že by některé z informací v něm uvedených byly nepravdivé. Mohla navíc v řízení před krajským soudem navrhnout předvolání dané osoby, kterou by tak mohla vyslechnout, a s tím i zpochybnit její výpověď. Tato námitka má proto pouze formální povahu. Podle Nejvyššího správního soudu nedošlo k nepřiměřenému zkrácení procesních práv stěžovatelky. Řízení jako celek bylo v tomto ohledu spravedlivé. Tato kasační námitka je proto nedůvodná.

IV.F Splnění podmínek pojmu „podvod na DPH“ a konceptu „zneužití práva“

[35] Stěžovatelka dále namítá, že se nedopustila zneužití práva. Krajský soud nepracoval správně s pojmem „podvod na DPH“ a ke splnění všech znaků daňového úniku neuvedl stejně jako správní orgány patřičné skutkové okolnosti podložené důkazy. V tomto směru je zásadní interpretace a následná aplikace pojmu „podvod na DPH“. Ten je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora EU, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [kromě výše uvedeného rozsudku *Halifax* viz 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 & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „věc *Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04 (dále jen „věc *Kittel*“), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „věc *Mahagében*“)]. Judikatura Soudního dvora EU tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). V rozsudku *Halifax* Soudní dvůr EU konkrétně uvedl, že „šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání nároku osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu, pokud plnění zakládající tento nárok představují zneužití. Pro zjištění existence zneužití je jednak nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění. Pokud byla zjištěna existence zneužití, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.“

[36] Zneužití však nemusí být jediným, ale musí být hlavním účelem provedené transakce (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Part Service Srl*, C-425/06). Současně je však třeba zdůraznit, že „rozsah působnosti výkladové zásady zákazu zneužití pravidel DPH (...) musí být definován tak, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokové plátcem daně je odepřeno pouze, pokud: a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (...); b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zák. o DPH. Hospodářská činnost splňující současné podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podřívát cíle právního systému jako takového“ (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS). Generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer pak ve svém stanovisku ve věci *Kittel* k podvodům na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232).

[37] Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost stěžovatelky o daňovém podvodu. Ve věci *Optigen* je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce

zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. 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, bod 32; jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarket*, C-271/06, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (*Mahagében*, bod 49).

[38] Uvedený výklad Soudního dvora EU převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek 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, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na 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 ze dne 11. 5. 2006 ve věci *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, bod 33).

[39] Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc *Kittel*). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS; či ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60).

[40] Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60). Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici. Například v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, Nejvyšší správní soud posuzoval případ, ve kterém daňové orgány založily svůj závěr o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na DPH, na vyhodnocení celkem čtyř okruhů indicií: na neobvyklé ceně emisních povolenek, na absolutním selhání kontrolních mechanismů stěžovatelky, na záznamech telefonických hovorů zaměstnanců stěžovatelky a na způsobu obchodování stěžovatelky (nestandardně pasivní přístup při hledání obchodních příležitostí ze strany stěžovatelky).

[41] Krajský soud se okolnostmi daňového podvodu podrobně zabýval. Je zřejmé, že pojem „daňový podvod“ aplikoval v projednávané věci v souladu s výše vyslovenou judikaturou Soudního dvora EU, na niž ostatně ve svém rozhodnutí odkazoval. Krajský soud se poté opřel zejména o tyto skutkové okolnosti vyplývající ze spisového materiálu: a) nestandardní postupy

a vztahy provázanosti mezi stěžovatelkou a společností HOME CONSULTING s. r. o. Jednatel této společnosti (V. R.) měl chabé povědomí o jejich milionových obchodech. Stejná osoba byla jednatelem společnosti LED SERVIS s. r. o., tedy přímého dodavatele stěžovatelky. Jednatel stěžovatelky a osoby, které měly jednat za společnost HOME CONSULTING s. r. o., pak vypovídaly zcela rozdílně o tom, kdo s kým vlastně o čem jednal. Podle Nejvyššího správního soudu bylo také prokázáno, že jednatel stěžovatelky (pan P. F.) vybíral společnosti HOME CONSULTING s. r. o. poštu, což nasvědčuje provázanosti obou společností. Společnost HOME CONSULTING s. r. o. byla v mezichase také prodávána tzv. „bílým koním“ (např. panu A. K., kuchaři bydlicímu na ubytovně, který podle svých slov pouze „podepisoval dokumenty“, které mu předkládaly neznámé osoby); b) zjevné nadhodnocení zboží a pochybná transakce mezi společností CANADA INC. a společností HOME CONSULTING s. r. o. V rámci výše popsaného řetězce totiž první uvedená společnost zboží koupila v přepočtu za 2.998.063 Kč. Poté ho nadhodnotila a prodala druhé společnosti za kupní cenu 53.650.351 Kč. HOME CONSULTING s. r. o. ovšem tuto kupní cenu nikdy nezaplatila. Ještě více zarážející však je, že společnost CANADA INC. dlužnou částku ani nevymáhala. Tato transakce také vyvolala pochybnosti v tom, že zboží mělo být vypraveno z Tennessee v USA a nikoliv z Kanady, kde měla daná společnost sídlo. Na dokladech vystavených společností CANADA INC společností HOME CONSULTING s. r. o. navíc bylo IČ a DIČ stěžovatelky. Kromě toho společnost HOME CONSULTING s. r. o. tuto transakci neuvedla ve svém daňovém přiznání. Nadhodnocení potvrzoval i znalecký posudek soudního znalce a odhadce z oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady, specializace věci movité. Ten byl sice primárně vyhotoven pro jinou společnost v rámci druhého „kolotoče“, kterého se účastnila stěžovatelka (viz níže), ale fakticky se jednalo o posouzení naprosto totožného zboží od stejného dodavatele. Znalec posuzoval cenu obvyklou u kosmetických tužek, které byly naprosto totožné s kosmetickými tužkami v posuzované věci.

[42] Krajský soud dále vyšel z těchto skutečností: c) podle veřejně dostupných statistik Českého statistického úřadu dovoz z ČR do Kamerunu dosahoval v příslušném období objemu 9.008.000 Kč. Objem transakce mezi stěžovatelkou a R. J. měl přitom činit 22.599.572 Kč. Dané zboží proto podle krajského soudu nebylo propuštěno do volného oběhu kamerunskými celními orgány; d) skutkové okolnosti v rámci druhého z řetězců, kde také mělo dojít ke zneužití práva a podvodu na DPH a kde taktéž byla zjištěna propojenost a nestandardní obchodní transakce mezi stěžovatelkou, společností HOME CONSULTING s. r. o. a v dané věci si stěžující společností ALADIN plus a. s. Její jednatel přes vlastní tvrzení o neznámosti společnosti HOME CONSULTING s. r. o. vybíral z jejího účtu částky v řádech milionů korun (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60); e) Společnost LED METAL SERVIS, s. r. o. neprokázala uskutečnění ani přijetí zdanitelného plnění. Výdej zboží ze skladu navíc realizoval jednatel (a poté i prokurista) společnosti HOME CONSULTING s. r. o. O provázanosti mezi jednotlivými společnostmi proto podle krajského soudu proto nemůže být pochyb. Samotné propojení pochopitelně nemůže být bez dalšího důvodem k odmítnutí žádosti stěžovatelky o vyplacení nadměrného odpočtu DPH, nýbrž musí směřovat k hlubší analýze ekonomické podstaty prováděných obchodních transakcí mezi jednotlivými články řetězce ve vztahu k posuzované daňové povinnosti stěžovatelky. Ta však podle krajského soudu zcela absentovala. Jediným logickým a racionálním smyslem daných transakcí musel být zisk nadměrného odpočtu, což žalovaný na základě výše uvedeného dostatečně skutkově podložil.

[43] Dílčí skutkové námitky stěžovatelky, kterými se snažila vyvrátit závěry žalovaného a krajského soudu podle Nejvyššího správního soudu neobstojí. Namítá, že export zboží do Kamerunu pro ni zajišťovala speditérská společnost a vývoz proto proběhl řádně. Náložní listy, kterými dokládá, že zboží mělo být do Kamerunu vyvezeno, ovšem nevyvrací podložená skutková zjištění žalovaného, který na základě teritoriálních informací včetně informací

od zastupitelského úřadu zjistil, že vývoz zboží do České republiky neproběhl za obvyklých obchodních podmínek. Dovoz zboží je podle těchto zjištění technicky poměrně složitý. Každá dovozní firma musí být registrována u místní obchodní komory. Český vývozce zboží do Kamerunu pak potřebuje otevřený akreditiv, potvrzený renomovanou zahraniční bankou, jehož podmínky musí být splněny (nákladový list, sada faktur, balící listy a zpravidla i osvědčení o původu zboží). I dovozce na kamerunské straně musí vyplnit příslušné formuláře a dodat je své bance. Banka pak pošle potvrzený formulář autorizované inspekční společnosti, který vystaví potvrzení a zprávu, že se zboží může do Kamerunu dovézt. Těmto běžným obchodním podmínkám však tvrzená transakce neodpovídala. Ani autorizovaná inspekční společnost kontrolující dovoz zboží do země nemá o stěžovatelce a panu R. J. jakékoliv záznamy. Nejvyšší správní soud vzal stejně jako žalovaný a krajský soud za prokázané, že zboží ani nebylo řádně propuštěno celními orgány v Kamerunu do volného oběhu. Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatelky neshledal nic závadného na použití statistických informací o zahraničním obchodu (konkrétně z webu www.businessinfo.cz). Jak uvedl krajský soud, jde o oficiální zdroj pro podnikání a export, jehož gestorem je Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR. Sběr a prvotní kontrolu statistik o zahraničním obchodu zajišťuje Generální ředitelství cel, další zpracování, kontrolu a následné zveřejnění dat provádí Český statistický úřad. V posuzované věci proto šlo o důvěryhodný zdroj informací. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s argumentem stěžovatelky, že jedinou relevantní skutečností je, zda bylo zboží vyvezeno z Evropské unie. Jak uvedl krajský soud, v daném případě je řešena právní otázka zásady zákazu zneužití práva s ohledem na vývoz předmětného zboží mimo území Evropské unie, a proto je třeba zkoumat veškeré okolnosti posuzované věci tak, aby toto zneužití práva bylo potvrzeno či vyvráceno.

[44] Stěžovatelce se také nepodařilo zpochybnit podložený závěr o nadhodnocení zboží v článku řetězce CANADA INC. → HOME CONSULTING s. r. o., kde se cena z necelých 3 milionů korun zvýšila na více než 53 milionů korun. Žalovaný i krajský soud toto nadhodnocení ve svých rozhodnutích přesvědčivě popsali, zatímco stěžovatelka nepředložila žádný pádný argument, který by tyto závěry vyvracel. To samé platí o jednom z důkazů propojení stěžovatelky a společnosti HOME CONSULTING s. r. o. spočívajícím v tom, že jednatel stěžovatelky P. F. vybíral druhé uvedené společnosti poštu. Stěžovatelka sice trvá na tom, že pan F. ztratil pas, který musel být zneužit, ale nepředložila v žádné fázi řízení jakýkoliv doklad o tom, že se tak skutečně stalo. Naopak se snaží přenést odpovědnost na žalovaného, který si podle něj měl namítanou ztrátu pasu ověřit.

[45] Nejvyšší správní soud se s ohledem na výše uvedené ztotožňuje s názorem krajského soudu a předtím i žalovaného, že bylo shromážděno dostatečné množství důkazů, které prokazují, že obchodní transakce prováděné stěžovatelkou probíhaly za podmínek krajně neobvyklých a nelogických. Pochopitelným závěrem žalovaného naopak bylo, že v daném případě došlo k pokusu o zneužití práva. Byly splněny objektivní i subjektivní podmínky podvodu na dani ze strany účastníků těchto transakcí. Účastníci obchodních transakcí byli propojeni hospodářsky i personálně. Jednatelé a společníci neměli dostatečné informace o chodu svých společností. Vzájemně si v těchto otázkách protířčili. Během jednotlivých transakcí v rámci sestrojených řetězců nadhodnocovali zboží. Nepřiznávali předmětná plnění v daňových příznacích. Částky v řádech milionů korun uvedené na fakturách si nehradili a vysoké pohledávky nevybírali standardním a obvyklým způsobem ani několik let po uplynutí jejich splatnosti. Dokonce si vzájemně vybírali poštu i peněžní částky z bankovních účtů. Vývoz zboží pak buď vůbec neproběhl, nebo ho stěžovatelka nerealizovala za standardních obchodních a administrativních podmínek dovozu zboží do Kamerunu, které by dokládaly, že k vývozu skutečně došlo. Stěžovatelka byla prokazatelně součástí zmíněného řetězce firem a v souhrnu je vyloučena možnost, že by uvedené podmínky realizovaných transakcí byly důsledkem nedbalosti, neznalosti, náhody či chybného rozhodnutí v rámci běžného podnikatelského rizika.

Ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení zřetelně vyplývá, že stěžovatelka o podvodných jednáních na DPH věděla nebo alespoň vědět mohla a nepředložila žádný důkaz, který by tento závěr zpochybnil. Neuplatní se proto základní *ratio* judikatury Soudního dvora EU – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60).

[46] Krajský soud se přitom s žalobními námitkami stěžovatelky v tomto směru vypořádal a z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, z jakých důvodů ke svým závěrům dospěl. Napadený rozsudek se tak vypořádal se žalobní námitkou ohledně ceny v relacích běžného obchodního styku a pravdivostí tvrzení žalovaného, že v posuzovaném případě docházelo k nadhodnocování zboží při jeho pořízení i vývozu. Nebylo nutné, aby se krajský soud zabýval tím, kdo konkrétně je za daňový únik odpovědný nebo jak se na tom měla podílet stěžovatelka, jak se tato v kasační stížnosti domáhá. K tomu, aby byl nárok na odpočet odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že se subjekt aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo; postačuje, pokud je prokázáno, že si mohl být podvodného jednání vědom. V takovém případě je poté na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl a že učinil vše, co bylo po něm možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, č. j. 1 Afs 59/2013 - 34). Zjištěné rozdíly mezi cenami představují okolnosti, které lze při obvyklé míře opatrnosti zjistit a ekonomicky racionálně reflektovat. Pokud k ničemu takovému stěžovatelka nepřikročila, lze opět s přihlédnutím ke způsobu, jakým vývoz nakoupeného zboží probíhal a byl zajištěn, považovat tyto okolnosti za podezřelé a nestandardní. Na stěžovatelce bylo, aby správci daně poskytla ucelený a z ekonomického pohledu pochopitelný popis svojí činnosti podložený relevantními důkazními materiály. K tomu ovšem nedošlo.

[47] Stěžovatelka v podstatě doslovně zopakovala část žalobních námitek, ve kterých polemizovala se závěry žalovaného. Tyto námitky pak doplnila zpravidla jen obecným tvrzením, že se krajský soud nevypořádal s danými žalobními námitkami dostatečně, aniž by přímo rozporovala nebo reagovala na konkrétní závěry krajského soudu. Takto obecně formulované kasační námitky, které navíc nedoložila (např. ztrátu cestovního pasu jednatelky stěžovatelky aj.), ovšem umožňují ve vztahu k namítanému důvodu nesprávného posouzení právní otázky vypořádání úměrné stěžovatelkou zvolené obecné formulaci. Není totiž úlohou kasačního soudu, aby sám vytvářel nebo dovozoval námitky, které v kasační stížnosti absentují. Řízení o kasační stížnosti jako mimořádném opravném prostředku proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů podle § 102 a násl. s. ř. s. neslouží ani k vytvoření další instance postupu ve správním řízení, ve které by se kasační soud bez potřebné konkretizace znovu zabýval celou věcí bez jasné vazby na pevně vymezený okruh kasačních námitek (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60). Ani kasační námitky stěžovatelky, podle nichž nedošlo ke zneužití práva v podobě podvodu na DPH, proto nejsou důvodné.

V. Závěr a náklady řízení

[48] Protože Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, zamítl ji postupem podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.

[49] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a proto nemá

právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 17. září 2015

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu