



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: **SARA ML s. r. o.**, se sídlem Sekerská 54, Drmoul, zastoupené JUDr. Radkem Ondrušem, advokátem se sídlem Těsnohlídkova 9, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2013, č. j. 30786/13/5000-14306-711377, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 2. 2015, č. j. 57 Af 7/2014 – 73,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 2. 2015, č. j. 57 Af 7/2014 – 73, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Mariánských Lázních (dále také „správce daně“) ze dne 19. 7. 2012, č. j. 57482/12/12597040318, kterým žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2010. Žalobkyně uplatnila nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 293.065 Kč z přijatého plnění od společnosti J-TRANS CZ, s. r. o. (dále jen „J-TRANS CZ“) v podobě zlatých šperků 750/1000 s diamanty a drahými barevnými kameny a zlatých šperků 585/1000 s diamanty a zlatými drahými kameny. Správce daně pojal pochybnosti o této transakci, protože se svým objemem výrazně odlišovala od hodnot, které žalobkyně běžně přiznávala. Společnost J-TRANS CZ nebyla kontaktní a prodej zboží podle příslušné faktury nepřiznala. Správce daně proto došel k závěru, že žalobkyně neprokázala uskutečnění daného plnění, jak je deklarováno daňovým dokladem, a stejně tak nedokázala, že by dodavatelem tohoto zboží skutečně byla společnost J-TRANS CZ.

[2] Žalovaný v rámci odvolacího řízení dospěl k odlišnému právnímu závěru. Uskutečnění zdanitelného plnění se podle žalovaného podařilo žalobkyni prokázat, její jednání ale naplnilo podmínky daňového podvodu ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního

dvora EU. V posuzované věci šlo o řetězec zasažený daňovým podvodem, v němž nebyla odvedena daň z přidané hodnoty. Díky tomu, že společnost J-TRANS neodvedla DPH, byla splněna základní podmínka, aby se mohlo jednat o daňový podvod. Žalobce přitom věděl nebo měl vědět, že je jeho součástí. Obchodní jednání žalobkyně se společností J-TRANS bylo neopatrné, neobezřetné, ne-li až nezodpovědné. Je v zájmu daňového subjektu nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďovat důkazy, které mohou prokázat jím tvrzené skutečnosti, k nimž má důkazní povinnost. V této věci navíc chyběla písemná kupní smlouva o uskutečnění obchodu. Žalobkyně si neověřila identitu obchodního partnera, s nímž poprvé obchodovala. Podpis na daňovém dokladu vzbuzoval vážné pochybnosti o jeho shodě s podpisem v obchodním rejstříku. Kupní cena ve výši 1.758.394 Kč pak byla zaplacená v několika splátkách v hotovosti. Z těchto skutečností vyplývá, že žalobkyně nejednala s péčí řádného hospodáře. Žalobkyně nepřijala všechna opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována k ověření toho, že provedené plnění nevedlo k její účasti na daňovém podvodu. O něm měla a mohla vědět. Povinnost prokázat uskutečnění zdanitelného plnění proto přešla ze správce daně na žalobkyni. Společnost J-TRANS navíc nebyla dosažitelná a pro svého místně příslušného správce daně byla nekontaktní. Žalobkyně své důkazní břemeno ovšem neunesla, a proto jí nebyl nárok na odpočet uznán.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni. Namítala, že prokázala uskutečnění obchodu a vzájemného plnění obou stran. Není její povinností prověřovat svého obchodního partnera nad míru, která je přiměřená obchodním zvyklostem v komunitě, ve které zástupce žalobkyně MUDr. A. A. T. s ohledem na svůj původ působí, a kde rozhodujícím měřítkem obchodu není množství doprovodné dokumentace, ale plnění podmínek uzavřené dohody bez ohledu na její formu (země mimo EU, především země arabského světa a v menší míře země bývalého SSSR). Žalobkyně nadto rozhodně nemůže nést odpovědnost za následné protiprávní jednání svého obchodního partnera, který neodvedl DPH. Pokud šlo o obvyklou transakci z hlediska předmětu podnikání žalobkyně a s ohledem na objem jejího podnikání, nelze jí ukládat další povinnost, než které ze zákona skutečně má. Žalovaný pochybil, pokud trval na opakovaném doložení již prokazané transakce. Žalobkyně navrhla výslech druhé smluvní strany a nemůže jít k její tíži, že správce daně není schopen ji kontaktovat. Žalovaný pouze konstatoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, aniž by se vypořádala s tím, proč považuje provedené důkazy za nevěrohodné. Nesplnil předtím svou poučovací povinnost.

[4] Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil. V dané věci nebyly prokázány skutečnosti, které by odůvodňovaly postup podle judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu k daňovým podvodům. Nebyl žádný důvod k odlišnému postupu, než který zvolil správce daně. Prostá skutečnost, že dodavatel neodvedl DPH, nepostačuje k závěru o daňovém podvodu. Žalovaný vůbec nerozvedl, jakého řetězce měla být žalobkyně součástí, a nijak ho nepopsal. Současně učinil nesporným, že bylo prokázáno uskutečnění transakce mezi žalobkyní a společností J-TRANS CZ. Pro posouzení, zda jde o daňový podvod, je naprosto zásadní popis skutkových okolností, ve kterém měl spočívat. Jedině na základě těchto skutečností lze posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo alespoň mohl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného vystavitelem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 – 34). V této věci nebylo prokázáno, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že její dodavatel neodvede DPH. Tímto směrem ani nebylo vedeno důkazní řízení. Z judikatury Soudního dvora EU pak výslovně vyplývá, že skutečnost, zda dodavatel splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nemůže být sama o sobě důvodem pro neuznání nároku [viz rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében keft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „věc *Mahagében*“), bod 66]. Rozhodnutí žalovaného je navíc vnitřně rozporné, protože z něj vyplývá, že nebyl přesvědčen, zda se v dané věci vůbec o daňový

podvod jedná. Uvedl výslovně, že „poslední skutečností, která svědčí o tom, že se jedná pravděpodobně o daňový podvod, která není kladena k tíži daňového subjektu, je skutečnost v podobě nekontaktnosti dodavatele daňového subjektu.“

[5] Kromě toho se žalovaný dopustil dalších dvou procesních pochybení, protože řádně nevyvrátil námitky žalobkyně o obvyklosti a standardnosti provedené transakce. Žalobkyně navíc díky formulaci poučení uvedeného ve výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení mohla důvodně očekávat, že žalovaný nepřistoupí k vydání napadeného rozhodnutí. Z výzvy totiž vyplývalo, že rozhodnutí bude vydáno, pokud lhůta uplyne marně, žalovaný však nezmínil, co se stane, pokud žalobkyně podá vyjádření.

II. Obsah kasační stížnosti

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

[7] Krajský soud nesprávně posoudil aplikaci judikatury Soudního dvora EU [rozsudky ze dne 2. 1. 2002 ve věci *Metropol a Stadler*, C-409/99; ze dne 26. 5. 2005 ve věci *Kretztechnik AG*, C – 324/11; ze dne 6. 9. 2012 ve věci *Gábor Tóth*, C-324/11; ze dne 6. 9. 2012 *Mecsek Gabona Kft*, C-273/11; 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“); věc *Mahagében* a rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve věci *Péter David*, C-142/11] a Nejvyššího správního soudu na předmětný případ. Z ní plyne, že nárok na odpočet je nedílnou součástí systému DPH a nemůže být v zásadě omezen. Nárok na odpočet však nemusí být příznán, pokud jej plátce daně uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V takovém případě je plátcí daně nutné prokázat, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu. Postačí, je-li mu prokázáno, že měl anebo mohl vědět, že je součástí podvodu.

[8] Stěžovatel nezaložil své rozhodnutí na skutečnosti, že dodavatel neodvedl DPH. Chybějící odvod daně je pouze jednou z otázek tzv. vědomostního testu. V jeho rámci je třeba si klást otázku, zda existuje chybějící daň, a pokud ano, zda je tato důsledkem podvodného jednání. Pokud je transakce spojena s podvodným jednáním, je potřeba zkoumat, zda plátce daně věděl nebo mohl vědět, že se účastní plnění, které je stíženo daňovým podvodem. V rámci daňového řízení byly zjištěny skutečnosti prokazující, že žalobkyni přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu: a) nedosažitelnost obchodního partnera, který se nezdržuje ve svém sídle a pro svého místně příslušného správce daně je nekontaktní; b) neodvedení daně z uskutečněného zdanitelného plnění na výstupu; c) absence kupní smlouvy při obchodu v celkové výši 1.758.394 Kč a sjednání pouze ústní dohodou hned na místě; d) placení kupní ceny v hotovosti v několika splátkách. Na základě těchto objektivních skutečností stěžovatel došel k závěru, že byl v rámci této obchodní transakce spáchán daňový podvod.

[9] V průběhu řízení také byly zjištěny objektivní skutečnosti, ze kterých vyplývá, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je součástí podvodného jednání: a) absence písemné smlouvy o uzavřeném obchodu; b) neověření si identity obchodního partnera, se kterým dochází k prvním kontaktům; c) odlišnost podpisu na daňovém dokladu proti podpisu v obchodním rejstříku vzbuzující závažné pochybnosti; d) placení částky v několika splátkách; e) způsob předávání splátek v hotovosti; f) jednání žalobkyně nebylo možné označit za péči řádného hospodáře; g) nedosažitelnost obchodního partnera, která však není žalobkyni kladena k tíži.

Stěžovatel ve svém rozhodnutí vystavěl výše uvedené úvahy jasným a srozumitelným způsobem. Svůj postup nezaložil na prosté zkušenosti, že dodavatel žalobkyně neodvedl DPH.

[10] Stěžovatel na několika místech uvádí, že žalobkyně byla součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. Tím měl na mysli vztah účastníka řízení a jeho dodavatele ve smyslu výše uvedené definice daňového podvodu vyplývající z judikatury Soudního dvora EU. Správce daně se pokoušel kontaktovat společnost J-TRANS CZ, protože bylo možné důvodně předpokládat, že tato společnost nebyla výrobcem šperků. Podle závěrů krajského soudu by však muselo dojít k situaci, že by dodavatel byl přímo výrobcem předmětného plnění. Stěžovatel však nemohl tuto skutečnost ověřit, resp. nemohl ověřit, zda daná společnost zboží sama nakupuje a dále ho prodává. Pokud tedy stěžovatel prokázal, že se žalobkyně účastní plnění, které je zasaženo podvodem na DPH, s odkazem na objektivní okolnosti, že mohla vědět nebo věděla, že je součástí podvodného jednání, nemohlo být jeho rozhodnutí zrušeno.

[11] Pro aplikaci judikatury Soudního dvora EU není stěžejní, zda existuje řetězec zasažený daňovým podvodem, nebo zde existuje pouze vztah kupující/objednatel a dodavatel (resp. subdodavatel). Tato tendence je patrná z rozsudku ze dne 13. 2. 2014, C-18/13 *Maks Pen EOOD* (dále jen věc „*Maks Pen*“). Podle krajského soudu by bylo nutné vždy popsat celý řetězec, aby se vůbec mohlo jednat o daňový podvod. Takovou povinnost stěžovatel odmítá, protože nemá odraz v zákoně, v judikatuře Soudního dvora EU, a potažmo Nejvyššího správního soudu. Není povinností správních orgánů prokázat, jakým způsobem a kterým z dodavatelů byl spáchán podvod, pokud by se jednalo o řetězec tímto podvodem zasažený. Musí být postaveno najisto, v jakých okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013 – 61). Žalobkyně nepřijala taková opatření, jaká po ní mohla být rozumně požadována, a na základě kterých by prokázal, že nevěděla a ani vědět nemohla, že se účastní plnění, které je součástí daňového podvodu. Krajský soud opomíjí skutečnost, že chybějící daň je jedním z kritérií vědomostního testu, jehož splnění je předpokladem argumentace, že jde o daňový podvod. Samotné neodvedení DPH je jednou z indicií pro správce daně, že by mohl být spáchán podvod na DPH. Pokud tomu tak je a daňový subjekt přijme plnění, které je stíženo daňovým podvodem, pak se na něj hledí jako na účastníka podvodu. Stěžovatel zkoumal, zda žalobkyně měla a mohla vědět, že se účastní daňového podvodu a nikoliv skutečnost, zda věděla o neodvedení daně. Směrodatné proto bylo, zda žalobkyně přijala taková opatření, aby své účasti na tomto podvodu předešla, což se podle stěžovatele nestalo.

[12] Stěžovatel nesouhlasí, že by jeho rozhodnutí bylo vnitřně rozporné, jak uvedl krajský soud. Nedosažitelnost nekontaktního obchodního partnera žalobkyně byla uvedena jako jedna ze skutečností, které prokazují, že došlo k daňovému podvodu. Skutečnost, že společnost J-TRANS CZ je nekontaktní, nemůže být kladena k tíži účastníka řízení, protože nejde o skutečnost, kterou by měla žalobkyně vědět. Proto stěžovatel uvedl, že tato skutečnost nasvědčuje tomu, že se pravděpodobně jedná o daňový podvod, ale není kladena k tíži žalobkyně. Z toho důvodu stěžovatel uvedl slovo „pravděpodobně“. Jeho rozhodnutí tak není vnitřně rozporné.

[13] Krajský soud dále stěžovateli vytkl, že neprovedl důkaz, ze kterého by vyplývala „specifičnost obchodování se zlatem“. Stěžovatel ji však ve svém rozhodnutí zohlednil. V té souvislosti v kasační stížnosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 – 111, podle kterého „v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.“ Stěžovatel došel k závěru o naplnění podmínek daňového podvodu na základě shora uvedených skutečností. Mohl sice přistoupit k podrobnějšímu přezkumu, nelze mu ale s ohledem na citovaný rozsudek klást k tíži,

pokud předmětnou transakci posuzoval z hlediska běžného obchodního styku, jestliže obchodování se zlatem vyžaduje ještě mnohem vyšší míru obezřetnosti než obchodování s běžným zbožím. Stěžovatel tedy posuzoval, zda je běžné při výši zakázky postupovat tak, jak účastník řízení postupoval a dospěl k závěru, že se o běžnou záležitost nejedná a účastník řízení mohl přijmout opatření, kterými by snížil riziko své účasti na daňovém podvodu.

[14] Stěžovatel také odmítá výtku krajského soudu ve vztahu k poučení obsaženém ve výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Stěžovatel formuloval dané poučení v souladu s § 6 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Z něj vyplývá povinnost poučit osoby zúčastněné na správě daní, stanoví-li to zákon nebo je-li to vzhledem k povaze úkonu nezbytné. Ustanovení § 115 daňového řádu tuto povinnost nestanoví, je proto nutné daňové subjekty poučit, jen pokud je to nezbytné. V předmětném poučení bylo uvedeno, jak bude stěžovatel postupovat v případě marného uplynutí lhůty pro vyjádření. Požadavek krajského soudu na formulaci výzvy je proto příliš formalistický. Z § 92 daňového řádu vyplývá důkazní břemeno daňových subjektů prokázat svá tvrzení a správce daně nemá povinnost jim sdělovat, jakým způsobem by to měly učinit. Ve svém důsledku by argumentace krajského soudu vedla k převrácení důkazního břemene v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a zněním § 92 daňového řádu. Správce daně by tak musel daňovým subjektům sdělovat, jak konkrétně mají reagovat na jeho výzvu. Daňové subjekty by ve výsledku podávaly pouze obecná vyjádření a povinností správce daně by bylo na tato vyjádření reagovat a vyzývat je k upřesnění. Poučení proto odpovídalo zákonu.

III. Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti

[15] Žalobkyně uvedla, že stěžovatel de facto nerozporoval její tvrzení, že se předmětná obchodní transakce uskutečnila tak, jak byla deklarována. Žalobkyně odmítá, že by plnění bylo součástí daňového podvodu. Krajský soud aplikoval příléhavě judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel totiž žalobkyni neprokázal, že by její jednání bylo součástí daňového podvodu. Uvedl, že žalobkyně byla součástí řetězce, ale vůbec neprokázal, o jaký řetězec se mělo jednat. Pouze konstatoval, že společnost J-TRANS CZ neodvedla DPH. To ovšem nijak neprokazuje ani neodůvodňuje úvahy o tom, že by žalobkyně byla součástí podvodného daňového jednání. Příslušná judikatura navíc vyžaduje, aby bylo postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.

[16] Žalobkyně také souhlasí s krajským soudem, že se stěžovatel dopustil procesních pochybení. V provedeném dokazování nemá oporu jeho závěr, že „v rámci odvolacího řízení posuzoval veškeré skutečnosti vykázané transakce, tedy vzal v úvahu právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými, zohlednil specifičnost obchodování se zlatem a drahými kameny.“ Stěžovatel neprovedl v potřebném rozsahu dokazování k námitkám žalobkyně, které se týkaly obvyklosti a standardnosti provedené transakce.

[17] Žalobkyně se ztotožňuje i se závěrem krajského soudu, že s ohledem na formulaci poučení uvedeného ve výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení mohla oprávněně očekávat, že stěžovatel po obdržení odpovědi žalobkyně na výzvu nepřistoupí k vydání napadeného rozhodnutí. Z poučení vyplývá, že rozhodnutí bude vydáno poté, co marně uplyne stanovená lhůta, ale žalobkyně již nebyla poučena o důsledcích podání vyjádření. Navrhuje proto zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] 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.).

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud v kasační stížnosti identifikoval námitky stěžovatele, které pro přehlednost vypořádal v tomto pořadí: nejdříve se zabýval podstatou celé věci - námitkami ve vztahu k naplnění podmínek daňového podvodu (IV.A), poté námitkami ve vztahu ke zohlednění specifik obchodování se zlatem a drahými kameny (IV.B), a nakonec zákonností poučení uvedeného ve výzvě k vyjádření v rámci odvolacího řízení (IV.B).

IV.A Byly naplněny podmínky daňového podvodu?

[21] Tato kasační námitka je důvodná.

[22] Stěžovatel namítá, že krajský soud nepracoval správně s pojmem „podvod na DPH“, jak ho definuje judikatura Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu [kromě výše uvedené judikatury viz zejména rozsudky ze dne 21. 2. 2006 ve věci *Halifax plc a další v. Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02 (dále jen „věc Halifax“); a ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „věc Optigen“)]. 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 Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). 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.“

[23] Zneužití 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 (dále jen věc „Part Service“). Současně je však třeba zdůraznit, že „[r]ozsah 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 současně 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 podrývat 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).

[24] Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost žalobkyně 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, C-384/04 *Federation of Technological Industries a další*, bod 32; jakož i ze dne 21. 2. 2008, C-271/06 *Netto Supermarket*, 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).

[25] 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 C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, bod 33).

[26] 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; a ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 - 52).

[27] Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchan 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, či ze dne

17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 - 52). 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).

[28] Krajský soud v posuzované věci vytkl stěžovateli, že prostá skutečnost neodvedení DPH dodavatelem neodůvodňuje postup podle judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel podle krajského soudu nerozvedl, o jaký řetězec zasažený daňovým podvodem se mělo konkrétně jednat, nepopsal ho a k aplikaci příslušné judikatury přistoupil pouze na základě skutkového závěru o neodvedení DPH společností J-TRANS. Současně učinil nesporným, že k dodání zboží došlo a bylo za něj zapláceno. Popsání skutkových okolností přitom podle krajského soudu není samoučelné, ale pro průběh daňového řízení je zcela zásadní. Právě díky nim se poměřuje, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se účastní podvodu. Podle krajského soudu pak stěžovatel v této věci neprokázal, že by žalobkyně věděla nebo měla vědět, že její dodavatel neodvede DPH. Stěžovateli vytkl, že v tomto směru ani nevedl dokazování. V běžném obchodním styku si tím, zda dodavatel odvede DPH, nemůže být podle krajského soudu jistý nikdo. Doplnil, že tato skutečnost nemůže být sama o sobě důvodem pro neuznání nároku. Odnikud ani nevyplývá, že by zjištění o neodvedení DPH vedlo k existenci podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem v dodavatelském řetězci.

[29] Hlavním důvodem pro zrušení rozhodnutí stěžovatele v očích krajského soudu viditelně bylo, že stěžovatel měl založit svůj závěr o daňovém podvodu na tom, že společnost J-TRANS jako stěžovatelčin dodavatel neodvedla DPH. Podle Nejvyššího správního soudu ovšem stěžovatel svůj závěr o zneužití práva neopřel pouze o tuto skutečnost, jak krajský soud ve svém rozsudku naznačuje. Z rozhodnutí stěžovatele (viz odst. 2 výše) plyne, že se naopak opřel o několik dalších skutečností, které výslovně a přehledně ve svém rozhodnutí popsal a rozebral. Konstrukce rozsudku krajského soudu, který stěžovateli vytýká, že pouhé neodvedení DPH dodavatelem k závěru o zneužití práva nepostačuje, je proto nesprávná a nezohledňuje rozhodnutí stěžovatele jako celek.

[30] Krajský soud stěžovateli vytkl, že ve svém rozhodnutí nepopsal řetězec zasažený podvodem a relevantní skutkové okolnosti, na jejichž základě by bylo možné posoudit, zda byly splněny podmínky zneužití práva dovozené judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. Tyto výtky ovšem neměly své opodstatnění. Z rozhodnutí stěžovatele je více než jasné, že ke zneužití práva mělo dojít mezi společnostmi J-TRANS a žalobkyní. Z příslušné judikatury přitom nevyplývá, že řetězec musí tvořit více než dva subjekty. Jak správně uvádí stěžovatel, například z rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Maks Pen* vyplývá, že ke zneužití práva v oblasti DPH může dojít i jen ve vztahu mezi daňovým subjektem, který si nárokuje odpočet DPH, a jeho dodavatelem (viz bod 32 citovaného rozsudku). Stejně tak stěžovatel ve svém rozhodnutí uvedl minimálně osm skutečností, ze kterých podle jeho názoru vyplývalo, že předmětná transakce představovala zneužití práva. Tyto skutečnosti lze brát za popis skutkových okolností, které podle krajského soudu měly v rozhodnutí stěžovatele údajně chybět. Krajský soud proto zrušil rozhodnutí stěžovatele pro vady, kterými ovšem toto rozhodnutí netrpělo.

[31] Podle Nejvyššího správního soudu rozhodnutí stěžovatele nebylo ani vnitřně rozporné. Je pravdou, že posledním argumentem stěžovatele pro závěr o zneužití práva bylo, že společnost J-TRANS nebyla dosažitelná a pro svého místně příslušného správce daně byla nekontaktní. Stěžovatel ve svém rozhodnutí konkrétně uvedl: „*Poslední skutečností, která svědčí o tom, že se jedná pravděpodobně o daňový podvod, ale která není kladena k tíži daňového subjektu je skutečnost v podobě neintaktnosti dodavatele daňového subjektu.*“ Čistě z použití slova „pravděpodobně“ ale nelze dovozovat vnitřní rozpornost stěžovatelova rozhodnutí. Jak to stěžovatel osvětlil ve své kasační stížnosti, skutečnost, že společnost J-TRANS CZ byla nekontaktní, nemohla být kladena k tíži účastníka řízení, protože nešlo o skutečnost, kterou by měla žalobkyně vědět. Proto uvedl, že tato skutečnost nasvědčuje tomu, že se *pravděpodobně* jedná o daňový podvod. Tím však podle Nejvyššího správního soudu nerelativizoval své předchozí závěry a zcela jistě nezpůsobil jeho vnitřní rozpornost.

[32] Krajskému soudu lze z důvodů uvedených výše obecně vytknout nepřesnou práci s judikaturou dopadající na danou věc a její aplikaci při přezkumu rozhodnutí stěžovatele. V dalším řízení by proto měl nově přezkoumat rozhodnutí stěžovatele v jeho úplnosti a zejména by se měl zabývat tím, zda skutečně náležitě ve svém rozhodnutí zdůvodnil, že: a) ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění (viz výše citované rozsudky Soudního dvora EU ve věcech *Halifax, Part Service*, či 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); b) žalobkyně, jako obchodník se zlatem a drahými kameny, věděla nebo měla vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem na vstupu (viz zejména výše citované rozsudky Soudního dvora EU ve věcech *Optigen, Mahagében a Kittel*, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 - 52).

[33] Nad rámec výše uvedeného by Nejvyšší správní soud rád uvedl, že koncept zneužití práva je sám o sobě jednoduše zneužitelný. Orgány veřejné moci by obecně měly odolávat pokušení vydávat se v argumentaci právě jeho cestou, pokud se nabízí cesta jiná. V daňové oblasti touto jinou cestou může být zejména situace, ve které daňový subjekt neprokáže uskutečnění sporného plnění deklarovaného daňovým dokladem. Zákaz zneužití práva je opravdu prostředkem „*ultima ratio*“, který plní funkci záchranné brzdy pro případ, že by konkrétní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s konceptem materiální spravedlnosti, protože jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva, resp. jeho smyslem a účelem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, č. j. 9 Afs 57/2015 – 120; a ze dne 21. 10. 2015, č. j. 9 Afs 56/2015 – 117). V daňové praxi by se proto mělo s konceptem zneužití práva zacházet „jako se šafránem“.

IV.B Dokazování ve vztahu ke specifickým obchodování se zlatem

[34] Stěžovatel namítá, že ve svém rozhodnutí zohlednil specifika obchodování se zlatem. Nelze mu klást k tíži, jak to učinil krajský soud, pokud předmětnou transakci posoudil z hlediska běžného obchodního styku, jestliže obchodování se zlatem vyžaduje ještě mnohem vyšší míru obezřetnosti než obchodování s běžným zbožím.

[35] Ve své kasační stížnosti stěžovatel konkrétně odkazuje na bod 32 žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém uvádí, že „*vzal v úvahu právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými, zohlednil specifickou obchodování se zlatem a drahými kameny, a na základě výše uvedených objektivních skutečností (...) dospěl k závěru, že předmětné plnění bylo součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem (...).*“ Zohlednění specifík obchodování se zlatem proto pouze konstatoval. Z jeho rozhodnutí ovšem nijak neplyne, o jaká specifika jde, a jakou roli hrála v posuzování celé transakce. Stěžovateli by teoreticky

bylo možné přisvědčit, pokud by tvrdil, že zkoumal, zda má obchodování se zlatem a drahými kameny určitá specifika oproti běžnému obchodnímu styku, náležitě by odůvodnil závěr, že nikoliv, a proto předmětnou transakci posoudil z hlediska běžného obchodního styku. Stěžovatel, zřejmě pod vlivem judikatury Nejvyššího správního soudu uváděné až v kasační stížnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 – 111), však trvá na tom, že obchodování se zlatem vyžaduje ještě mnohem vyšší míru obezřetnosti než obchodování s běžným zbožím, a proto má svá specifika. V samotném rozhodnutí se o nich ovšem nic nepíše.

[36] Krajský soud proto postupoval správně, pokud tuto skutečnost stěžovateli vytkl. Reálné zohlednění specifik obchodování se zlatem a drahými kameny je totiž v posuzované věci obzvláště významné, protože citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu klade na daňové subjekty podnikající v této oblasti vyšší nároky ve vztahu k subjektivním podmínkám zneužití práva. Tato kasační námitka proto není důvodná. V dalším řízení nicméně krajský soud bude muset posoudit, zda v návaznosti na zhodnocení splnění objektivních i subjektivních podmínek zneužití práva představuje tento nedostatek v kontextu celého rozhodnutí vadu, která mohla mít vliv na jeho zákonnost.

IV.C Poučení ve výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení

[37] Tato kasační námitka je důvodná.

[38] Stěžovatel dále odmítá výtku krajského soudu ve vztahu k poučení ve výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Názor krajského soudu by vedl k absurdním důsledkům a převrácení důkazního břemene v rozporu s § 92 daňového řádu. Správce daně by musel daňovým subjektům sdělovat, jak konkrétně mají reagovat na jeho výzvu. Daňové subjekty by ve výsledku podávaly pouze obecná vyjádření a povinností správce daně by bylo na tato vyjádření reagovat a vyzývat je k upřesnění. Podle § 6 odst. 3 daňového řádu platí: „*Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.*“ Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí: „*Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*“ V souladu s § 92 daňového řádu pak platí: „*(3) Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. (4) Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“

[39] Předmětná výzva stěžovatele ze dne 7. 11. 2013, č. j. 27586/13/5000-14306-711377, obsahovala poučení tohoto znění: „*Uplyne-li shora uvedená lhůta pro Vaše vyjádření marně, bude o Vašem odvolání rozhodnuto v souladu s výše uvedenými závěry. K případným návrhům na provedení dalších důkazů, podaných po uplynutí stanovené lhůty, nebude odvolací orgán přiblížet (v souladu s ust. § 115 odst. 4 daňového řádu). Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).*“ Podle krajského soudu takto formulované poučení vedlo k oprávněnému očekávání žalobkyně, že stěžovatel po obdržení její odpovědi na tuto výzvu nepřistoupí k vydání napadeného rozhodnutí. Z tohoto poučení vyplývá, že rozhodnutí bude vydáno, uplyne-li stanovená lhůta marně, a stěžovatel neuvedl, co se stane, pokud žalobkyně podá vyjádření.

[40] Podle Nejvyššího správního soudu bylo hodnocení daného poučení ze strany krajského soudu příliš přísné. Je třeba vyjít z toho, že šlo o výzvu související se změnou právního názoru stěžovatele na posuzovanou věc oproti názoru správce daně podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Jejím smyslem a účelem je zejména zachování zásady kontradiktornosti a umožnění daňovému subjektu, aby se k tomuto novému právnímu názoru vyjádřil a případně navrhl provedení dalších důkazů k prokázání svých tvrzení. V kontextu dané věci z výše citovaného poučení nevyplývá, že rozhodnutí bude vydáno jen za podmínky, že marně uplyne lhůta k vyjádření. Poučení se zabývá jen a pouze tím, jak bude stěžovatel postupovat, pokud se žalobkyně nevyjádří. Možnost rozhodnout po podání včasného vyjádření ale toto poučení nijak nevyklučuje. Nejvyšší správní soud nevidí žádnou nezákonnost v tom, že stěžovatel žalobkyni nepoučil, co se stane, pokud splní, k čemu je vyzývána. V postupu stěžovatele, na rozdíl od krajského soudu, proto nevidí pochybení.

V. Závěr a náklady řízení

[41] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. listopadu 2015

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu