



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **LARNK SEE s. r. o.**, se sídlem Palackého třída 200/77, Brno, zastoupené Mgr. Markem Sedlákem, advokátem se sídlem Příkop 8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 11. 2012, č. j. 18225/12-1303-703609, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2015, č. j. 29 Af 13/2013 – 44,

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 o kasační stížnosti.
- 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] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Finančního úřadu Brno II (dále také „správce daně“) ze dne 18. 5. 2011, č. j. 164793/11/289916703021, kterým žalobkyni přiznal nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období březen 2010 ve výši 1.000 Kč; č. j. 165095/11/289916703021, kterým žalobkyni přiznal nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období duben 2010 ve výši 1.000 Kč; č. j. 165102/11/289916703021, kterým žalobkyni přiznal nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období květen 2010 ve výši 1.000 Kč; a č. j. 165106/11/289916703021, kterým žalobkyni přiznal nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období červen 2010 ve výši 31.018 Kč. Žalobkyně uplatnila nárok na nadměrný odpočet DPH za uvedená zdaňovací období z přijatého plnění v podobě textilního zboží, které následně vyvážela do Iráku. Kupní cena zboží dosahovala několika desítek milionů korun. Správce daně pojal pochybnosti o těchto transakcích. S ohledem na velmi vysoké ceny běžného textilního zboží nikoliv exkluzivní kvality ve srovnání s cenami obdobného zboží se totiž deklarovaná hodnota správcem daně zdála být nadhodnocená. Podle správce daně žalobkyně zneužila daňové právo, protože jediným účelem uskutečněních

transakcí bylo získat daňové zvýhodnění vyplývající ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně tyto pochybnosti správci daně nevyvrátila. Došel proto k názoru, že žalobkyně nesplnila podmínky § 72 odst. 1 zákona o DPH, protože neprovozovala ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2 zákona o DPH.

[2] Žalovaný v rámci odvolacího řízení dospěl k částečně odlišnému právnímu závěru. Žalobkyně podle jeho názoru formálně naplnila všechny podmínky nároku na odpočet podle § 72 a § 73 zákona o DPH a uskutečňovala ekonomickou činnost podle § 5 odst. 2 tohoto zákona. Souhlasil ovšem s tím, že se dopustila zneužití objektivního daňového práva. S odkazem na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu žalovaný vyvodil splnění objektivních a subjektivních kritérií zneužití práva z následujících skutečností: a) dodavatelsko – odběratelské vztahy týkající se opakovaných dodávek zboží v řádech desítek milionů korun nebyly podloženy žádnou písemnou smlouvou, která by obsahovala běžné náležitosti podobných smluv (podmínky dodání, místo dodání, okamžik přechodu vlastnického práva, ujednání o ceně a kvalitě zboží, sankce za nesplnění smlouvy apod.); b) žalobkyně nebyla zajištěna pro případ nezaplacení faktur znějících na částky v řádech desítek milionů korun; c) na předložených odběratelských fakturách je jako způsob platby uveden převod z běžného účtu, ale není zde uvedeno číslo účtu a kód banky; d) odběratelské faktury nebyly ani po uplynutí doby splatnosti uhrazeny; e) dodavatelské faktury měly nezvykle dlouhou splatnost ve lhůtě jednoho roku a navíc po jejím uplynutí nebyly uhrazeny; f) žalobkyně nepodnikala žádné kroky k vymáhání dlužných částek po svém odběrateli.

[3] Svůj závěr o zneužití práva žalovaný dále opřel o skutečnost, že: g) žalobkyně nebyla pojištěna proti obchodnímu riziku či znehodnocení zboží v řádech desítek milionů korun; h) nadměrný odpočet vyplacený správcem daně za předcházející zdaňovací období byl žalobkyní vybrán v hotovosti a v nejbližších dnech po jeho připsání na účet byl vyveden z podnikání; ch) žalobkyně neuskutečňovala jinou činnost než nákup zboží v tuzemsku, u kterého nárokovala odpočet daně na vstupu a následný vývoz do třetí země, který je od daně osvobozen; i) žalobkyně značně utlumila svoji činnost a vykazovala pouze přijatá plnění v minimálních částkách poté, co jí správce daně přestal vyplácet pravidelně vysoké nadměrné odpočty a zahájil vytýkácí řízení; j) žalobkyně kontrolovala zboží pouze namátkově, protože v daňovém řízení nebyla schopna zboží ani konkrétně popsat; k) nešlo o luxusní zboží, které by kvalitou použitých materiálů a zpracováním odpovídalo deklarovaným vysokým cenám; l) ze znaleckého posudku získaného v rámci odvolacího řízení vyplývalo, že ceny deklarované žalobkyní výrazně převyšovaly ceny obvyklé; m) správce daně zjistil, že irácká celní správa neeviduje o odběrateli žalobkyně žádný jeho dovoz z České republiky do Iráku, přičemž žalobkyně ani není v evidenci společností, které vyvážejí zboží do Iráku.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Brně. Namítala, že žalovaný nesplnil podmínky § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Před vydáním rozhodnutí ji totiž dostatečně neseznámil se zjištěnými skutečnostmi, důkazy, které je prokazují, a jejich hodnocením. Žalobkyně ho žádala o přiměřené poučení o důvodech odlišného právního názoru. Žalovaný jí však nevyhověl. Ve svém rozhodnutí již příslušné relevantní skutečnosti uvedl. Nic mu nebránilo, aby je zahrnul i do seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně dále vznášela námitky k jednotlivým skutečnostem, o které žalovaný opřel svůj závěr o zneužití práva. Zejména zdůrazňovala, že obchodní vztahy jsou založené na důvěře a osobní známosti mezi obchodníky. Písemná forma smlouvy v Iráku neposkytuje žádnou záruku vymahatelnosti smluvních povinností. Roční doba splatnosti není u velkých obchodů v Iráku neobvyklá. Správní orgány neuvedly, ve srovnání s jakými obdobnými obchodními případy považovaly podmínky jejich transakcí za neobvyklé (např. dobu splatnosti). Postup znalce při zpracování znaleckého posudku byl podle žalobkyně

nepřezkoumatelný. Znalec měl u každé jednotlivé položky písemného posudku uvést, jakým způsobem stanovil cenu obvyklou. Žalovaný nezpochybňoval, že žalobkyně zboží do Iráku skutečně fyzicky dovážela, a proto je (ne)uvedení v evidenci dovozců irelevantní. Žalovaný neprovedl správně test zneužití práva a jeho kritéria neodůvodnil s odkazem na konkrétní důkazy. Jednání žalobkyně mělo reálný ekonomický základ. Žalobkyně také doplnila, že policejní orgány v souvisejícím trestním řízení nedošly k závěru, že došlo ke zkrácení daně a věc odložily.

[5] Krajský soud žalobu zamítl. Žalovaný i správce daně se shodli v základní otázce, zda šlo o zneužití práva. V seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu proto žalovaný nemusel znova opakovat všechna subjektivní a objektivní kritéria testu zneužití. Podmínky pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zneužití práva pak byly splněny. Z objektivních kritérií, které žalovaný uvedl ve svém rozhodnutí, vyplývá účelovost jednání žalobkyně směrem k získání nároku na odpočet daně. Žalobkyně nevyvrátila pochybnosti, že její jednání nemá jiný ekonomický smysl. V rámci řetězce, jehož byla žalobkyně součástí, docházelo vždy jen k „přefakturaci“ zboží z jedné společnosti na druhou s minimální přírůžkou. Přes vysokou deklarovanou hodnotu zboží nebyly o jednotlivých transakcích sepisovány písemné smlouvy. Stejně tak zajištění plateb, způsob plateb, podmínky odpovědnosti za škodu, doby splatnosti a další okolnosti předmětných transakcí neodpovídaly obvyklým a očekávatelným postupům při obchodování s daným zbožím. Žalobkyně podle soudu jednala, jakoby ji vůbec nezajímalo, zda na předmětných transakcích vůbec vydělá (kromě vyplacení nadměrných odpočtů). Žalobkyně některé skutečnosti osvětlila. Objektivní kritéria zneužití práva je ovšem nutné hodnotit ve svém souhrnu. Žalovaným uvedené okolnosti transakcí pak ve svém komplexu svědčily o jejich nestandardnosti. Žalobkyně navíc neprokázala, že by obdobné obchodní jednání bylo v obecné obchodní praxi obvyklé. Kromě toho znalec ve svém posudku uvedl, že oceňované zboží bylo v nejnižší cenové kvalitě, a jeho cena proto podstatně překračovala cenu obvyklou. Byl splněn i subjektivní prvek zneužití práva, protože žalobkyně byla aktivním účastníkem předmětných transakcí. Krajský soud vyloučil, že by se jich účastnila náhodně, obzvláště pokud měla jako poslední článek řetězce inkasovat nadměrný odpočet. Nepřiznání odpočtu pak nezávisí na odložení trestní věci z důvodu, že nešlo o podezření ze zkrácení daně, jak žalobkyně v průběhu řízení namítala.

II. Obsah kasační stížnosti

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

[7] Rozsudek krajského soudu podle stěžovatelky trpí formálními i obsahovými vadami. Formální vady spočívají v neuvedení úvah, kterými se krajský soud řídil při hodnocení důkazů, a v nedostatečně přesvědčivém posouzení věci po právní stránce (§ 157 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád). Rozsudek je vnitřně nekonzistentní. Stěžovatelka prokázala, že orgány činné v trestním řízení neshledaly v předmětné věci naplnění skutkové podstaty podvodu. Žalovaný a následně i soud ale nadále zastávají názor, podle kterého se stěžovatelka měla dopustit podvodného jednání. Toto tvrzení je rozporné, pokud ze strany specializovaných orgánů veřejné moci nebylo shledáno, že by se stěžovatelka podvodného jednání dopustila. Naprosto protichůdné je pak tvrzení, že u předposledního článku řetězce nedošlo k nadhodnocení ceny, a přesto stěžovatelka měla předmětné zboží nakupovat za vysokou cenu. Je nelogické shledat u kupujícího nákup zboží za vysokou cenu a současně tvrdit, že u prodávajícího nedošlo k nadhodnocení prodejní ceny.

[8] Po obsahové stránce stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že učinil nesprávné skutkové závěry z provedeného dokazování. Krajský soud založil své rozhodnutí na tvrzení, že se stěžovatelka v rámci své obchodní činnosti chovala nestandardně a z ekonomického hlediska riskantně. Z toho dovodil její úmysl zneužít právo nadměrnými odpočty DPH. Nestandardnost obchodování měla spočívat v nedostatku formy jednotlivých smluv, které nebyly sjednány písemně. Povinnost uzavírat smlouvy v písemné podobě ovšem právní předpisy nestanoví. Pokud spolu dvě smluvní strany dlouhodobě obchodují, může mezi vzniknout závazná praxe ohledně obsahu kupní smlouvy i ohledně způsobu uzavírání jednotlivých smluv a jejich formy. V praxi exportu zboží mnohdy dojde pouze k ústnímu uzavření smlouvy prostřednictvím telefonního rozhovoru či při osobním jednání, aniž by strany cítily potřebu smlouvu písemně potvrzovat. Tento způsob uzavírání smluv proto není nestandardní. Podle krajského soudu je ekonomicky riskantní. Stěžovatelka však namítá, že díky projevené důvěře ohledně způsobu uzavírání smluv nezřídka dochází k jejich sjednání za výhodnějších podmínek, než by tomu bylo při trvání na jejich písemné formě.

[9] Stěžovatelka dále namítá, že žalovaný při použití testu zneužití práva v souladu s judikaturou Soudního dvora EU reálně neporovnal její transakce s ostatními podobnými transakcemi, ačkoliv toto srovnání ve svém rozhodnutí zmiňuje. Neuvedl však žádné konkrétní transakce, které by byly podobné, a se kterými transakci stěžovatelky srovnával. Stěžovatelka v žalobě poukázala na místní znalost exportní praxe zboží do Iráku a Spojených arabských emirátů. Postup ostatních exportérů není žádným výrazným způsobem odlišný. To se týká i formy uzavíraných smluv. Stěžovatelka dodává, že její jednání mělo prokazatelný ekonomický základ. Z porovnání nákupní a prodejní ceny je patrné, že směřovalo k obvyklému přiměřenému zisku. Rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, protože neuvedl konkrétní skutečnosti, které by svědčily o neobvyklém obchodním jednání stěžovatelky. Nesrovnal její jednání ani s konkrétními obvyklými obchodními transakcemi.

[10] V neposlední řadě stěžovatelka napadá znalecký posudek, který byl podkladem pro rozhodnutí žalovaného, protože je nepřezkoumatelný. Znalec nepostupoval v souladu se zákonnou úpravou uvedením konkrétních srovnávaných vzorků s předmětem zkoumání. Své závěry odůvodnil zcela všeobecnými tvrzeními. Nezabýval se podstatnými vlastnostmi zkoumaného zboží, jakými jsou například kvalita použité bavlny, která výrazně ovlivňuje výslednou hodnotu a cenu zboží. S touto žalobní námitkou se krajský soud žádným způsobem nevypořádal, čímž zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[11] Žalovaný trvá na závěru, že v případě stěžovatelky byly splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zneužití práva. Její ekonomická činnost neměla za účel vytvářet skutečný zisk, nýbrž jen využít objektivního daňového práva k získání nároku na odpočet daně. Správce daně postupoval správně, pokud se snažil skutečný obsah a účel jednání stěžovatelky rozkrýt. Poskytnul jí prostor k vysvětlení, zda její ekonomická činnost nemá jiný účel, než pouhé dosažení daňového zvýhodnění. Stěžovatelka však dostatečně relevantní důvody, proč by její jednání mělo být hodnoceno v intencích běžných podnikatelských cílů, neuvedla.

[12] Správce daně zjistil zapojení stěžovatelky do řetězce obchodníků, které se vyznačovalo tím, že mezi jednotlivými společnostmi docházelo k dodávkám ve stejný den a bylo vždy dodáváno stejné množství zboží, jehož cena se v řetězci minimálně navyšovala. Docházelo pouze k „přefakturaci“ zboží z jedné společnosti na druhou s minimální přírůžkou. Přestože

obchodované zboží mělo deklarovanou hodnotu v řádu desítek milionů korun, nebyly o těchto transakcích (při nákupu ani při prodeji) sepsány písemné smlouvy. Rovněž zajištění plateb, podmínky odpovědnosti za škodu, způsob plateb či doby splatnosti neodpovídaly postupům očekávatelným při nakládáním s tímto zbožím. Stěžovatelka opravdu jednala, jako by ji vůbec nezajímalo, zda na předmětných transakcích vůbec vydělá (vyjma vyplacení nadměrných odpočtů). Kromě transakcí, u kterých nárokovala nadměrný odpočet daně, stěžovatelka nevyvíjela další obchodní aktivity.

[13] Neobvyklý charakter podmínek transakcí oproti obvyklé obchodní praxi byl zřejmý na první pohled. Některá zjištění potvrdilo i velvyslanectví České republiky ve Spojených arabských emirátech. Stěžovatelka neprokázala, že by obdobné obchodní jednání bylo v obecné obchodní praxi obvyklé. Žalovaný je proto přesvědčen, že předmětné transakce byly uskutečněny úmyslně a zcela záměrně za účelem získání nadměrného odpočtu deklarováním nákupu zboží a následného vývozu, který je ve smyslu zákona o DPH osvobozen od daně na výstupu. Úmyslně byl deklarován nákup zboží za vysoké ceny, nebyla uzavřena písemná smlouva, i když se jednalo o nákup zboží ve velkých objemech, a nebyly činěny žádné standardní kroky k vymáhání pohledávek ani jedním ze zainteresovaných subjektů. Stěžovatelka musela o těchto okolnostech vědět a musela si být vědoma skutečného efektu těchto transakcí. Byla aktivním a podstatným účastníkem transakcí. Žalovaný vylučuje, že by podvodného řetězce účastnila zcela náhodně, obzvláště pokud byla posledním článkem řetězce, který měl inkasovat nadměrný odpočet daně.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] 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.).

[15] Kasační stížnost je nedůvodná.

[16] Nejvyšší správní soud v kasační stížnosti identifikoval námitky stěžovatelky, které pro přehlednost vypořádal v tomto pořadí: nejdříve se zabýval námitkami formálních vad rozsudku krajského soudu (*IV.A*), námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu a znaleckého posudku (*IV.B*), a poté podstatou celé věci - námitkami ve vztahu k naplnění podmínek zneužití daňového práva (*IV.C*).

IV.A Námitky formálních vad rozsudku

[17] Stěžovatelka vidí rozpor v tom, že orgány činné v trestním řízení neshledaly v jejím jednání důvody pro podezření z trestného činu zkrácení daně a věc odložily, zatímco daňové orgány trvají na svém závěru, že jednala podvodně. Nejvyšší správní soud se však shoduje s názorem krajského soudu, že výsledky trestního řízení nelze bez dalšího přebírat do daňového řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Trestní řízení je v první řadě ovládáno zásadou vyšetřovací, která ukládá orgánům činným v trestním řízení provést všechny důkazy nezbytné k řádnému zjištění skutkového stavu, o němž nejsou důvodné pochybnosti [§ 2 odst. 5 zákona č. 141/1960 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)]. Oproti tomu v daňovém řízení se zásada vyšetřovací neuplatňuje (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125; ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005 - 58, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100; či ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 118/2009 - 76). Na tom nic nemění

ani povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 2 daňového řádu).

[18] V trestním řízení je důkazní povinnost plně na orgánech činných v trestním řízení, kdežto v daňovém řízení tíží primárně daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Afs 118/2009 - 76). Zásadním způsobem se liší rovněž předmět dokazování. V trestním řízení se dokazuje skutek, pro nějž se trestní řízení vede, a to ve vazbě na okolnosti rozhodné pro naplnění skutkové podstaty trestného činu, v tomto případě zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „trestní zákoník“). Uvedená skutková podstata trestného činu může být naplněna pouze tehdy, je-li dáno na straně pachatele zavinění, a to ve formě úmyslu (§ 13 odst. 2 trestního zákoníku). Dále se dokazují další skutečnosti rozhodné pro trestní stíhání (§ 89 odst. 2 trestního řádu). Předmětem dokazování v daném případě byly zejména skutečnosti podrobně rozvedené v bodě 2 a 3 shora. Bylo pak na žalobkyni, aby vyvrátila pochybnosti správce daně a žalovaného o zneužití práva. K závěru o něm pak není třeba, aby daňový subjekt jednal úmyslně v trestněprávním smyslu, protože ke splnění subjektivního kritéria testu zneužití práva postačuje, že daňový subjekt měl vědět o daňovém podvodu, jehož se účastní (viz níže). Trestněprávní terminologií by tedy mohlo jít i o nevědomou nedbalost [§ 16 odst. 1 písm. b) trestního zákoníku]. S ohledem na tyto skutečnosti je Nejvyšší správní soud přesvědčen, že rozhodnutí policejních orgánů o odložení věci, protože nešlo o podezření ze zkrácení daně, nemá žádné dopady na daňové řízení. Tato kasační námitka proto není důvodná.

[19] Stěžovatelka dále namítá protichůdnost tvrzení, že u předposledního článku řetězce nedošlo k nadhodnocení ceny, přičemž současně měla stěžovatelka předmětné zboží nakupovat za vysokou cenu. Podle Nejvyššího správního soudu ovšem tato tvrzení protichůdná nejsou. Jak uvedl žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti a ve svém rozhodnutí, správce daně zjistil zapojení stěžovatelky do řetězce obchodníků, které se vyznačovalo tím, že mezi jednotlivými společnostmi docházelo k dodávkám ve stejný den a bylo vždy dodáváno stejné množství zboží. Jeho cena se v řetězci minimálně navyšovala. Docházelo pouze k „přefakturaci“ zboží z jedné společnosti na druhou s minimální přírůžkou. Problémem ovšem bylo, že cena minimálně navyšovaná v rámci řetězce byla výrazně nadhodnocená již na počátku tohoto řetězce. Krajský soud a předtím žalovaný si proto nijak neprotiřečí, pokud tvrdí, že stěžovatelka zboží nakoupila za vysokou cenu, která ovšem nebyla v rámci řetězce u jeho předposledního článku nadhodnocena. I tato kasační námitka je proto nedůvodná.

IV.B Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu a znaleckého posudku

[20] Stěžovatelka dále namítá, že znalecký posudek, který byl podkladem pro rozhodnutí žalovaného, je nepřezkoumatelný. Znalec neuvedl konkrétní srovnávané vzorky s předmětem zkoumání. Své závěry odůvodnil zcela všeobecně tvrzeními a nezabýval se podstatnými vlastnostmi zkoumaného zboží. Krajský soud se s touto námitkou nevypořádal, i jeho rozsudek je proto v této části nepřezkoumatelný.

[21] Nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. To prakticky například znamená, že se krajský soud nevypořádal vůbec či alespoň dostatečně s uplatněnými žalobními body, neprovedl navržené důkazy a ani řádně nevyložil, proč tak neučinil (tzv. opomenutý důkaz), z rozhodnutí nejsou seznatelné jeho nosné důvody (*ratio decidendi*), anebo tyto důvody neměly oporu ve výsledcích vedeného řízení (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS; ze dne 18. 10. 2005,

č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS; či ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS; či ze dne 8. 9. 2011, č. j. 9 Azs 11/2011 - 59).

[22] Krajský soud ve vztahu k napadenému znaleckému posudku konkrétně uvedl, že podle něj „ceny deklarované (...) při nákupu zboží v tuzemsku stejně jako při následném vývozu zboží do Iráku, podstatně překračovaly ceny obvyklé. Znalec uvedl, že oceňované zboží je v nejnižší cenové kvalitě nacházející se na českém trhu. Zdůraznil přitom, že ve většině případů bylo vyvážené zboží pochybné kvality, hraničící mnohdy až s naprostou nepoužitelností a nefunkčností. Lze se ztotožnit se závěrem žalovaného, že cenu, jako jedno z objektivních kritérií, nebylo nutné zjišťovat zcela konkrétně. Postačoval závěr z porízeného znaleckého posudku, že se jednalo o cenu neobvykle vysokou, několikanásobně vyšší než jsou ceny na českém trhu. Skutečnost, že cena deklarovaná žalobcem byla neobvykle vysoká a odchylovala se od ceny obvyklé, podporuje závěr, že cílem transakcí bylo získat co nejvyšší daňové zvýhodnění. Byť sama o sobě vyšší deklarovaná cena zboží nemá při uplatňování daňových odpočtů vliv, nelze tuto okolnost v daném kontextu též pominout. Námitka (...) vůči znaleckému posudku tedy nebyla důvodná.“

[23] Je pravdou, že krajský soud mohl přesněji reflektovat konkrétní žalobní námitky stěžovatelky. Z výše citované pasáže jeho rozsudku je ovšem zřejmé, proč tyto námitky považoval za nedůvodné. Ztotožnil se s žalovaným, že napadené rozhodnutí nebylo esenciálně vystaveno na zjištění nesrovnalosti v ceně smluvené a ceně tržní (obvyklé). Pro účely přezkumu rozhodnutí správních orgánů proto postačoval obecný znalecký závěr, že cena byla neobvykle vysoká. Zmínil, že znalecký posudek hodnotil i kvalitu vyváženého zboží, a dospěl k závěru, že se ve většině případů jednalo o zboží pochybné kvality, mnohdy hraničící s naprostou nefunkčností. Díky znaleckému posudku tedy byly prokázány skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně závisící na odborných znalostech, které správce daně neměl [§ 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu], a to v rozsahu nezbytném pro jeho rozhodnutí. Krajský soud proto nepřímou zareagoval na stěžovatelčiny námitky vůči znaleckému posudku, pokud jej shledal za dostatečný. V tomto kontextu se nedopustil pochybení, které by mělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001 – 51, publ. pod č. 23/2003 Sb. NSS, či ze dne 4. 1. 2011, č. j. 2 As 80/2010 - 49; či ze dne 25. 3. 2015, č. j. 1 As 155/2014 – 36).

[24] Nejvyšší správní soud také není toho názoru, že samotný znalecký posudek je nepřezkoumatelný, a není z něj možné seznat konkrétní závěry znalce nezbytné pro rozhodnutí ve věci. Znalecký posudek je obecně jedním z důkazních prostředků, jehož závěry soud sice hodnotí jako každý jiný důkaz, liší se však tím, že odborné závěry v něm obsažené nepodléhají hodnocení soudem podle zásad § 77 odst. 2 s. ř. s., resp. § 132 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“). Soud hodnotí přesvědčivost posudku co do jeho úplnosti ve vztahu k zadání, logické odůvodnění jeho závěrů a soulad s ostatními provedenými důkazy. Hodnocení důkazu znaleckým posudkem tedy spočívá v posouzení, zda závěry posudku jsou náležitě odůvodněny, zda jsou podloženy obsahem nálezu, zda bylo přihlédnuto ke všem skutečnostem, s nimiž se bylo třeba vypořádat, zda závěry posudku nejsou v rozporu s výsledky ostatních důkazů a zda odůvodnění znaleckého posudku odpovídá pravidlům logického myšlení. Z uvedeného vyplývá, že důkaz znaleckým posudkem soud hodnotí jako každý jiný důkaz, nemůže však přezkoumávat věcnou správnost odborných závěrů (obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 4 Ads 19/2009 – 38; ze dne 14. 8. 2009, č. j. 4 Ads 178/2008 – 57; či rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 22. 1. 2014, sp. zn. 26 Cdo 3928/2013).

[25] Soud při hodnocení znaleckého posudku musí zkoumat, zda provedený úkon byl učiněn řádně, tj. zda znalec dodržel uložené zadání (zodpověděl na otázky, resp. zadání k předmětu znaleckého úkonu s určitě a srozumitelně vyloženým závěrem, který má oporu v podkladových materiálech, netrpí rozpory atd.). Zjistí-li soud, že znalec zcela nesplnil úkol, který byl vymezen, nebo jej nesplnil dostatečným způsobem, pak právní úprava stanoví pro tento případ soudu povinnost požádat znalce o vysvětlení (§ 127 odst. 2 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.). Dospěje-li soud k závěru o negativním výsledku tohoto vysvětlení, nechá zpracovat revizní znalecký posudek.

[26] Podle Nejvyššího správního soudu nebyl v posuzované věci pro takový postup důvod. Odůvodnění posudku bylo pro účely daňového řízení dostatečné a ze spisového materiálu nevyplývá, že by znalec nedodržel uložené zadání. Současně platí, že soudu nepřísluší přezkoumávat odborné zhodnocení položených otázek po věcné stránce. Stěžovatelkou předkládána tvrzení k závěru o nedostatečnosti znaleckého posudku nebo nesplnění zadání ze strany znalce nevedou. Stěžovatelka měla v daňovém řízení při výslechu znalce možnost klást mu otázky (§ 95 odst. 4 daňového řádu). Sám ostatně mohl předložit jiný znalecký posudek, který by potvrdzoval jeho námitky, ale neučinil tak. Z § 13 odst. 2 vyhlášky č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících pak vyplývá, že „[v] posudku uvede znalec popis zkoumaného materiálu, popřípadě jevů, souhrn skutečností, k nimž při úkonu přiblížil (nálezy), a výčet otázek, na které má odpovědět, s odpověďmi na tyto otázky (posudek).“ Tyto podmínky podle Nejvyššího správního soudu posudek znalce splňuje. Z citované úpravy naopak nevyplývá výslovná povinnost znalce uvést konkrétní vzorky srovnávané s předmětem zkoumání, jak stěžovatelka namítá. Nejvyšší správní soud proto nevidí důvod, proč by nebylo možné opřít se o závěry znaleckého posudku a na důkazech z něj vyplývajících založit své rozhodnutí. Předmětný znalecký posudek nebyl nepřezkoumatelný. Tato kasační námitka proto není důvodná.

IV.C Naplnění podmínek zneužití práva

[27] Tato kasační námitka je nedůvodná.

[28] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nepracoval správně s testem zneužití práva, 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, jež 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 uskutečněna v jeho rámci nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.“

[29] 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 nárokovat 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 podryvat 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).

[30] 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).

[31] 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 ztrátou 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).

[32] 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).

[33] 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, 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).

[34] Krajský soud při hodnocení kritérií testu zneužití daňového práva uvedl, že žalobkyně byla zapojena do obchodování v rámci řetězce obchodníků, které se vyznačovalo tím, že mezi jednotlivými společnostmi docházelo k dodávkám ve stejný den a bylo vždy dodáváno stejné množství zboží, jehož cena se v řetězci minimálně navyšovala. Docházelo pouze k „přefakturaci“ zboží z jedné společnosti na druhou s minimální přírůžkou. Ekonomické chování žalobkyně nebylo ve svém souhrnu racionální a v mezích obvyklých obchodních praktik. Přestože zboží mělo deklarovanou hodnotu v řádu desítek milionů korun, nebyly o těchto transakcích sepsány žádné písemné smlouvy. Ceny deklarované stěžovatelkou při nákupu zboží v České republice stejně jako při následném vývozu zboží do Iráku podstatně překračovaly ceny obvyklé. V rámci řetězce nebyly vymáhány vysoké dlužné částky z neuhrazených faktur. I zbylé okolnosti provedených obchodů neodpovídaly očekávatelným a obvyklým postupům. Žalobkyně jednala tak, jako by ji nezajímalo, zda na předmětných transakcích vůbec vydělá. Kromě předmětných transakcí, u kterých nárokovala nadměrný odpočet daně, nevyvíjela další obchodní aktivity. Podle Nejvyššího správního soudu, který se s tímto hodnocením ztotožňuje, z těchto skutečností plyne, že jednání stěžovatelky nemělo jiného ekonomického smyslu, než zisk nadměrného odpočtu. Tím bylo naplněno objektivní kritérium testu zneužití práva.

[35] Ve vztahu k subjektivní stránce testu zneužití daňového práva krajský soud uvedl, že stěžovatelka byla aktivním a podstatným účastníkem řetězce, která si při obchodování počínala značně nestandardně a riskantně. Bylo možné vyloučit, že by se řetězce účastnila zcela náhodně. Tím spíše, že byla posledním článkem řetězce, který měl inkasovat nadměrný odpočet daně. Krajský soud také zdůraznil, že navzdory řadě objektivních okolností svědčících o podvodném jednání stěžovatelka neprokázala, že by o svém zapojení v řetězci nevěděla. Žalovaný naopak prokázal, že věděla (či alespoň vědět mohla) o tom, že její jednání slouží pouze k zisku nadměrného odpočtu DPH. I Nejvyšší správní soud je toho názoru, že stěžovatelka nepřijala veškerá opatření, která od ní bylo možné rozumně vyžadovat, aby zajistila, že její plnění nebudou součástí daňového podvodu, jak vyžaduje výše citovaná judikatura Soudního dvora EU. Proto byl splněn i subjektivní prvek testu zneužití daňového práva. Krajský soud proto zcela správně uzavřel, že ke zneužití daňového práva v posuzované věci došlo.

V. Závěr a náklady řízení

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

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

V Brně dne 16. prosince 2015

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu