ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **Ing. P. V.,** zast. Jiřím Hřídelem, advokátem se sídlem Fráni Šrámka 136, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2014, č. j. 18925/14/5000-14303-711309, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 6. 2015, č. j. 10 Af 69/2014 – 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč k rukám zástupce Jiřího Hřídele, advokáta se sídlem Fráni Šrámka 136, Písek.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty ze dne 30. 10. 2012, č. j. 140132/12/097910301212 a č. j. 140163/12/097910301212, Finanční úřad v Písku (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí roku 2010 v celkové výši 124 340 Kč, současně rozhodl o povinnosti uhradit penále v celkové výši 24 868 Kč.

[2] Daň doměřil na základě daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2009 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2010, jejíž výsledky shrnul ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 29. 10. 2012, č. j. 134178/12/097930303733. Dospěl k závěru, že žalobce si neoprávněně uplatnil nárok na odpočet daně z faktur vystavených společností Terra Trade, s.r.o. (dále jen „Terra Trade“), konkrétně že neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění zdanitelných plnění fakturovaných uvedenou společností a jejich využití pro vlastní ekonomickou činnost.

[3] Terra Trade měla pro žalobce provádět subdodávky spočívající v pomocných montážních pracích a pracích povahy elektrického zařízení pro konečného odběratele PAP OIL, s.r.o. (dále jen „PAP OIL“). Správce daně však zjistil, že Terra Trade je nekontaktní, na adrese sídla se nezdržuje, v roce 2010 neodváděla daň z příjmů fyzických osob, nebyla hlášena u Pražské správy sociálního zabezpečení v evidenci plátců pojistného za zaměstnance, daňová přiznání k dani z přidané hodnoty sice podávala, ale daňovou povinnost nehradila. S ohledem na to nebylo možné v jejím účetnictví ověřit, zda faktury vystavila a zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, o čemž měl správce daně pochybnosti, které se žalobci nepodařilo rozptýlit.

[4] Z listin, které žalobce předložil v průběhu daňové kontroly, nebylo zřejmé, jaké konkrétní práce pro něj Terra Trade provedla, kdy a kterou osobou, dále kdy, kým a komu byly práce předány, kdo přijímal hotové úhrady faktur. Předložené doklady neobsahovaly údaj o počtu odpracovaných hodin, přestože v rámcové smlouvě si strany sjednaly kupní cenu v hodinové sazbě, a časově ani objemem nesouhlasily s pracemi, které žalobce fakturoval konečnému odběrateli PAP OIL (tato společnost poskytla na základě výzvy správce daně kompletní dokumentaci prací, které jí žalobce fakturoval).

[5] Uskutečnění zdanitelných plnění nepotvrdily ani výslechy navržených svědků. První z jednatelů Terra Trade pan Svoboda vypověděl, že ve společnosti figuroval pouze za účelem vyřízení jedné pohledávky a na vedení společnosti se aktivně nepodílel. Druhý z jednatelů (jehož výslech byl proveden v rámci doplnění odvolacího řízení) pan Hurych sice potvrdil, že Terra Trade pro žalobce nějaké práce prováděla, nicméně na detaily si nevzpomínal, nedoložil žádné listiny ani nedoplnil svá tvrzení a část jeho výpovědi byla v rozporu s tvrzeními žalobce.

[6] Dále je podstatné, že žalobce uvedl, že za Terra Trade s ním jednal a přebíral platby pan S., ale neuvedl na něj žádný kontakt. Tato osoba v Terra Trade dle údajů z obchodního rejstříku nefigurovala a nebylo vyjasněno, v jakém postavení ke společnosti měla být, oba jednatelé Terra Trade vypověděli, že pana S. neznají.

[7] Pro úplnost lze dodat, že v rámci doplnění odvolacího řízení správce daně prováděl dokazování týkající se angažmá společnosti West Slovak Trading Company, organizační složka (dále jen „WSTC“), v dodavatelském řetězci pro konečného odběratele PAP OIL. Tímto tvrzením se žalobce snažil vysvětlit rozpor mezi objemem prací, které mu fakturovala Terra Trade, a těmi, které on fakturoval PAP OIL. Nedisponoval však žádnými listinami, které by jeho tvrzení dokládaly, a k prokázání nově uplatněných okolností nedošlo ani výslechem dalšího navrženého svědka.

[8] O podaném odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku, kterým napadená rozhodnutí změnil v označení čísla bankovního spojení správce daně, v ostatním ponechal výroky beze změny. Odůvodnění svého rozhodnutí postavil na tom, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí řetězce dodávek, v němž byla uskutečněna plnění zasažená podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalobce dle jeho názoru nepřijal opatření, která po něm mohou být rozumně požadována k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu a nárok na odpočet mu proto v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu nemohl být přiznán.

[9] V rozhodnutí nejprve shrnul závěry judikatury a rekapituloval zjištěný skutkový stav. Ve stěžejní části odůvodnění se věnoval popisu objektivních okolností vyplývajících ze shora shrnutého skutkového stavu, kterými ilustroval nestandardní průběh celého obchodu a neprofesionální postup žalobce, jinými slovy prokazoval, že žalobce mohl a měl vědět, že předmětná plnění byla součástí řetězce dodávek zatíženého daňovým podvodem. Zmíněné okolnosti se týkaly nedostatečného zachycení předání a převzetí prací, vyčíslení fakturované ceny

bez uvedení časového rozsahu prací, nesouladu fakturace subdodavatele Terra Trade žalobci a žalobce koncovému odběrateli PAP OIL, nevyjasnění postavení pana S., rozporů ve výpovědích jednatelů Terra Trade a tvrzením žalobce. Závěrem se žalovaný vyjádřil k jednotlivým odvolacím námitkám, kterými žalobce zpochybňoval zjištěný skutkový stav, hodnocení důkazů, případně narážel na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, nepřisvědčil jim však.

[10] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a to rozsudkem uvedeným v záhlaví.

[11] V odůvodnění rozsudku postupně vypořádal žalobní body. Nepřisvědčil námitkám souvisejícím s tvrzenou nezákonností výzvy správce daně z 12. 3. 2012 a s přesunutím důkazního břemene ze žalobce na žalovaného. Dospěl k závěru, že výzva byla řádně zdůvodněna a správce daně se nedopustil ani jiných dílčích pochybení, která mu žalobce vytýkal (s výjimkou uvedení nesprávného uvedení DIČ Terra Trade, což však bylo pouhou chybou v psaní). Krajský soud shrnul podstatné momenty provedeného dokazování a v postupu správce daně neshledal nezákonnost, neboť se ztotožnil s jeho názorem na rozložení důkazního břemene. V souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), bylo na žalobci, aby prokázal přijetí zdanitelného plnění od Terra Trade, jeho rozsah a cenu. Správce daně se dle krajského soudu provedenými důkazy zabýval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, jeho závěry jsou logické a mají oporu ve výsledcích dokazování.

[12] Pro projednávanou věc jsou stěžejní pasáže rozsudku, ve kterých krajský soud konstatoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Jeho úvahy vychází z toho, že správce daně neuznal nárok na daňový odpočet, protože žalobce neprokázal přijetí deklarovaných prací a jejich využití pro vlastní ekonomickou činnost. Oproti tomu žalovaný své rozhodnutí odůvodnil tím, že žalobce deklarovaná plnění přijal, nicméně plnění byla zasažena daňovým podvodem. Žalovaný přitom vycházel ze skutkového stavu zjištěného správcem daně a z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by jeho úvaha byla modifikována výsledky doplnění odvolacího řízení.

[13] V souvislosti s výše uvedeným krajský soud výslovně uvedl, že nárok na daňový odpočet nevzniká tehdy, nedojde-li k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění, ani tehdy, bylo-li plnění fakticky přijato, ale nárok na daňový odpočet je součástí řetězce dodávek zasažených daňovým podvodem. Důvod, pro který nelze nárok na odpočet uznat, však musí být postaven najisto a rozhodnutí o tom odůvodněno přezkoumatelným způsobem a takové rozhodnutí musí mít oporu ve spise.

[14] Napadené rozhodnutí dle krajského soudu uvedené požadavky nenaplnilo, neboť právní hodnocení žalovaného není dostatečně zdůvodněno a nemá oporu ve spise. Z napadeného rozhodnutí ani jiných podkladů není zjevné zjištění, že plnění mezi Terra Trade a žalobcem bylo součástí řetězce dodávek zasažených daňovým podvodem, žalovaný neozřejmil, jakou úvahou dospěl k závěru, že se jednalo o daňový podvod ve smyslu judikatury SDEU. Pro tyto vady nemohlo rozhodnutí žalovaného obstát, krajský soud je proto zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

[15] Proti rozsudku krajského soudu nyní žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojí kasační stížností.

II. Obsah kasační stížnosti

[16] Stěžovatel zpochybnil zákonnost napadeného rozsudku pro nesprávné posouzení právní otázky soudem [kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)].

[17] Poté, co zrekapituloval vybrané části odůvodnění napadeného rozsudku, se ohradil proti závěru krajského soudu, že v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce přijal zdanitelná plnění přímo od Terra Trade. Dle stěžovatele deklarované práce pro společnost PAP OIL uskutečněny byly, byť ne v rozsahu tvrzeném žalobcem, a nebylo prokázáno jejich provedení přímo společností Terra Trade.

[18] Stěžovatel uvedl, že vycházel ze stejného skutkového stavu jako správce daně, z toho však vyplynulo, že práce pro PAP OIL někým provedeny byly. Vzhledem k tomu, že deklarovaný subdodavatel Terra Trade byl nekontaktní, musel při svých právních zjištěních zohlednit judikaturu SDEU vztahující se k harmonizované právní úpravě týkající se daně z přidané hodnoty. Závěry judikatury následně shrnul a na jejich základě uvedl, že situaci v projednávané věci lze označit za daňový podvod. U jednoho daňového subjektu (Terra Trade) totiž nelze pro jeho nekontaktnost ověřit, zda daň byla odvedena.

[19] V následující pasáži kasační stížnosti se stěžovatel podrobněji věnoval rozsudku SDEU ze dne 13. 2. 2014, ve věci C-18/13, *Maks Pen EOOD* (dále jen „věc *Maks Pen*“), jehož závěry aplikoval na projednávanou věc. V souladu s judikaturou nelze plátci daně neuznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty pouze proto, že neprokázal, že práce byly provedeny deklarovaným dodavatelem. Důkazní břemeno v této situaci tíží správce daně, který musí mít postaveno najisto, zda práce byly či nebyly provedeny tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. Pokud nedisponuje dostatečně silnými důkazními prostředky, lze nárok na odpočet daně odmítnout pouze z uvedených důvodů, v projednávané věci konkrétně pro prokázanou vědomou účast na daňovém podvodu.

[20] Stěžovatel shrnul, že nekontaktnost Terra Trade nelze přičítat k tíži žalobce a dle jeho názoru ve věci neexistovaly dostatečně relevantní důkazní prostředky, které by potvrzovaly nesoulad plnění s daňovým dokladem. Proto dospěl k závěru, že je nutné zkoumat, zda skutková zjištění nasvědčují podvodnému jednání a zda nastaly objektivní okolnosti, na základě kterých žalobce mohl a měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí tohoto daňového úniku. V napadeném rozhodnutí stěžovatel popsal pět objektivních kritérií, které o jeho závěrech svědčí, se všemi byl žalobce seznámen a mohl se k nim vyjádřit.

[21] Dále stěžovatel podotkl, že sám žalobce v odvolání namítal, že nárok na odpočet nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Proto pro něj nemohlo být překvapivé, že se stěžovatel uvedenými otázkami zabýval. Stěžovatel uznal, že pro maximální naplnění principu právní jistoty bylo vhodnější žalobce seznámit s odlišnou právní kvalifikací, nicméně opačný postup neměl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ve výsledku totiž odvolací řízení nedospělo k odlišné kvalifikaci, která by byla v neprospěch odvolatele (viz § 115 daňového řádu). Nesrovnalosti vyřčené správcem daně byly pouze nazvány objektivními okolnostmi, žalobce měl možnost se s nimi seznámit a vyjádřit se, nebyl tedy dotčen v právu na spravedlivý proces. Tento závěr stěžovatel ilustroval na kritériu hotovostních plateb.

[22] Následně se zabýval výtkou krajského soudu, že v jeho rozhodnutí nebyl popsán podvodný řetězec, jehož součástí mělo dotčené plnění být. Uvedl, že žalobce byl již v předchozím řízení seznámen s tím, že jeho subdodavatel Terra Trade je nekontaktní a nebylo

prokázáno, že by měl zaměstnance. K otázce nekontaktnosti se vyjádřil i krajský soud, který v této souvislosti zmínil, že bylo zjištěno, že Terra Trade neplatí daň z přidané hodnoty. Z napadeného rozhodnutí je dle stěžovatele zřejmé, že podvodné jednání se týká skutečnosti, že žalobce nárokuje odpočet daně z přidané hodnoty z dokladů od Terra Trade a na výstupu deklaruje plnění směrem k PAP OIL, přičemž Terra Trade je nekontaktní a nelze u ní ověřit plnění daňových povinností.

[23] Uvedenou argumentaci stěžovatel uzavřel konstatováním, že není nutné prokázat, že se žalobce aktivně do podvodného jednání zapojil, ale že si jej mohl být vědom. To z odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá. Na podporu svých závěrů odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 – 50.

[24] Závěrem uvedl, že i kdyby se Nejvyšší správní soud s jeho argumentací neztotožnil, zrušení rozhodnutí žalovaného bylo nadbytečné. Krajský soud totiž v podstatě přisvědčil závěrům správce daně prvního stupně a odmítl názor odvolacího orgánu. Ve sporu však nestály tyto dva orgány, ale stěžovatel a žalobce, pro jehož úspěch tak ve sporu prakticky není místo. Stěžovatel opakovaně odkázal na výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu, dle kterého si neodporují dílčí závěry o neprokázání přijetí zdanitelného plnění a zaviněné účasti na daňovém podvodu.

[25] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce

[26] Žalobce uvedl, že stěžovatel ve své argumentaci neoznačil jediný důkaz o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že jde o podvod na dani z přidané hodnoty a kdo jej uskutečnil. Ztotožnil se s argumentací krajského soudu, že stěžovatel pro tento závěr nemá žádné důkazy, nenabízí ani odpovídající tvrzení a jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné.

[27] Zdůraznil, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je základním nárokem plátce této daně, který zásadně nelze zkrátit. Vyjádřil přesvědčení, že „celá teorie žalovaného o podvodu na DPH“, pro kterou si „vystačil pouze s nekontaktností společnosti Terra Trade s.r.o.“, byla prezentována pouze proto, aby stěžovatel nemusel rušit rozhodnutí správce daně či doplňovat dokazování o výslechy svědků navržené žalobcem. Dle žalobce totiž správce daně nerespektoval pokyn odvolacího orgánu k doplnění dokazování. Výslechy dalších navržených svědků by přitom bylo prokázáno, že celý problém vznikl v souvislosti se zadáváním prací pro PAP OIL přes WSTC.

[28] Žalobce navrhl potvrzení napadeného rozsudku.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[29] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná zaměstnankyně, která má v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[30] Primární úvaha krajského soudu spočívala v tom, že stěžovatel na základě shodného skutkového stavu, z jakého vycházel správce daně, dospěl k odlišnému právnímu posouzení. Správce daně konstatoval neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, stěžovatel tuto otázku posoudil odlišně a nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty neuznal pro účast na daňovém podvodu, o kterém žalobce mohl a měl vědět. Krajský soud dospěl k závěru, že hodnocení stěžovatele nebylo dostatečně zdůvodněno, nemá oporu ve správním spise, a napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné.

[31] Stěžovatel na odůvodnění rozsudku reagoval v prvé řadě vysvětlením, že plnění za uskutečněné považoval, nebylo však prokázáno, že práce provedla Terra Trade. Právě proto přistoupil k posuzování otázky, zda se nejednalo o podvodné jednání, o kterém žalobce mohl a měl vědět. Následně uvedl, že v projednávané věci nastaly objektivní okolnosti, které zaviněnou účast žalobce na daňovém podvodu prokazují (první část odůvodnění kasační stížnosti „Daňový podvod“). Dále konstatoval, že podvodné jednání se týká skutečnosti, že žalobce nárokuje odpočet daně z přidané hodnoty na základě faktur vystavených Terra Trade, na výstupu deklaruje plnění směrem k PAP OIL, dodavatel Terra Trade je nekontaktní a nelze u něj ověřit plnění daňové povinnosti (druhá část odůvodnění „Podvodný řetězec“).

[32] Nejvyšší správní soud se zabýval nastíněnými otázkami a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[33] Na úvod předesílá, že argumentace uvedená v kasační stížnosti nemá v několika případech odraz v napadeném rozhodnutí (jedná se zejména o část, kde stěžovatel vysvětloval, proč na rozdíl do správce daně zjišťoval, zda se žalobce zaviněně účastnil daňového podvodu). Tato skutečnost předurčuje vypořádání některých kasačních námitek, neboť správní soudy přezkoumávají napadené rozhodnutí a v něm uvedené důvody. Případný nedostatek odůvodnění nemůže být dodatečně zhojen podrobnějším rozborem právní problematiky učiněným až v kasační stížnosti (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003 – 58; rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[34] Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že stěžovatel vycházel ze stejného skutkového stavu jako správce daně, což tvrdil v kasační stížnosti a konstatoval i krajský soud. V žádné části napadeného rozhodnutí však neuvedl, proč a zda závěr správce daně o neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění považoval za nesprávný. Stejně tak v rozhodnutí neprezentoval názor, že práce pro konečného odběratele provedeny byly a nebylo prokázáno toliko to, zda je provedla Terra Trade.

[35] Otázkou, zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění zdanitelných plnění, se stěžovatel v napadeném rozhodnutí komplexně nezabýval a zmínil ji pouze okrajově v souvislosti s jinou argumentací. V bodech [48] a [49] rozhodnutí konstatoval, že z předložených dokladů není zřejmé, zda fakturované práce byly uskutečněny Terra Trade pro koncového odběratele PAP OIL, nevyjadřoval se však k relevanci jiných důkazů ani k faktické realizaci prací jako takové. Ve vypořádání druhého odvolacího důvodu v bodě [59] rozhodnutí zmínil, že sama skutečnost, že jednatel Hurych potvrdil uzavření rámcové smlouvy, faktur a převzal hotovost, ještě neprokazuje, že fakturované práce byly fakticky a v uvedeném rozsahu uskutečněny, nicméně otázku celkově nehodnotil a neučinil tak ani na jiném místě rozhodnutí.

[36] Lze tedy shrnout, že v napadeném rozhodnutí zcela absentuje úvaha stěžovatele, že správce daně věc nesprávně kvalifikoval, a není zřejmé, proč stěžovatel volil kvalifikaci odlišnou. Až v kasační stížnosti uvedl, že pochybnosti má pouze o tom, kdo práce provedl, a proto v souladu s judikaturou SDEU přistoupil k posuzování otázky, zda se jednalo o podvod a žalobce o něm mohl a měl vědět. Vzhledem k tomu Nejvyšší správní soud věcně neposuzoval

úsudek stěžovatele, že práce uskutečněny byly, nicméně nebylo prokázáno kým. Opakovaně zdůrazňuje, že tato úvaha není v napadeném rozhodnutí obsažena. S ohledem na to nemohl ani posuzovat, zda odkaz stěžovatele na věc *Maks Pen* je případný.

[37] Pro úplnost dodává, že v tomto ohledu se plně neztotožnil s názorem krajského soudu. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá názor, že žalobce zdanitelná plnění od Terra Trade přijal. Otázku, zda vůbec došlo k uskutečnění zdanitelného plnění (respektive zda žalobce tuto skutečnost prokázal) a žalobce je přijal právě od Terra Trade, stěžovatel nezodpověděl a ani z kontextu rozhodnutí není dostatečně zřejmé, jak ji vyřešil.

[38] Pro posouzení věci jsou nicméně podstatné důvody, na kterých stěžovatel své rozhodnutí postavil, tedy zda obstojí závěr o tom, že se v projednávané věci jednalo o daňový podvod, o kterém žalobce mohl a měl vědět. Za tímto účelem je vhodné nejprve rekapitulovat relevantní judikaturu.

[39] Pojem „podvod na dani z přidané hodnoty“ je správními soudy užíván ve smyslu judikatury SDEU, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na dani z přidané hodnoty [viz rozsudky ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax plc a další*, ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd* (dále jen „věc *Optigen*“), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* (dále jen *„věc Kittel“*), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid* (dále jen „věc *Mahagében*“)].

[40] Opakovaně se zde konstatuje, že „[o]*bchod uvnitř Společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“* s tím, že „*práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely*“. Judikatura SDEU pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty 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).

[41] Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu 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. 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 (věc *Mahagében*, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další,* bod 33).

[42] Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem

účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz věc *Kittel*). Není však 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. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, a další).

[43] V projednávané věci Nejvyšší správní soud shodně jako krajský soud zhodnotil, že stěžovatel, ač z uvedené judikatury vycházel, jejím požadavkům nedostál.

[44] Stěžovatel se v napadeném rozhodnutí zaměřil na subjektivní stránku věci, což lze ilustrovat na tom, jakým způsobem vymezil předmět svého zkoumání v bodě [20] rozhodnutí: „[n]*árok na odpočet daně lze odmítnout i za existence dokladu, pakliže správce daně prokáže, že daňový subjekt vědět mohl a měl, že je součástí daňového podvodu.*“ Odpovídá tomu také závěr stěžovatele, kterým zakončil stěžejní část vlastního odůvodnění v bodě [55]: „[n]*a základě výše uvedených objektivních okolností lze konstatovat, že správcem daně bylo prokázáno, že odvolatel mohl vědět o tom, že mu bylo dodáno zboží při podvodném jednání.*“ Stěžovatel zkoumal, zda žalobce přijal opatření, která po něm lze rozumně vyžadovat k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. Popsal pět objektivních okolností, pro které měl za to, že žalobce nepostupoval dostatečně profesionálně a neminimalizoval své obchodní riziko, účast na daňovém podvodu mu tedy lze klást k tíži.

[45] Uvedený postup byl pravděpodobně ovlivněn tím, že prokázání zavinění daňového subjektu v účasti na daňovém podvodu bývá v praxi obtížné. Stěžovatel se však dostatečně nevěnoval objektivní stránce věci, které by z povahy věci mělo předcházet (srovnej věc *Kittel*).

[46] Předně z rozhodnutí vůbec nelze vyčíst, zda došlo k daňové ztrátě. Za dostatečné rozhodně nelze považovat konstatování, že u Terra Trade nebylo pro její nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti a žalobce si nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty. S ohledem na výše uvedené měl správce daně v rozhodnutí najisto postavit, zda Terra Trade daňovou povinnost splnila, nebo nikoli; k ověření této skutečnosti není součinnosti daňového subjektu třeba. Existence daňové ztráty je základním předpokladem pro to, aby žalobce mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu.

[47] Z napadeného rozhodnutí dále není zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat. Stěžovatel daňový podvod nijak nepopsal, neuvedl, v čem měla spočívat jeho podstata, tedy jej nekvalifikoval, ani nevylíčil řetězec skutkových okolností, ze kterých by v souhrnu bylo možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Pokud měla být existence daňového podvodu prokázána pěti objektivními okolnostmi shrnutými v bodě [9] tohoto rozsudku, což z napadeného rozhodnutí ani kasační stížnosti není jednoznačně zřejmé (v kasační stížnosti stěžovatel výslovně uvedl, že daňový podvod spatřuje v tom, že žalobce nárokuje odpočet z faktur vystavených Terra Trade, u které nelze ověřit plnění daňové povinnosti), ani toto by nemohlo být dostatečné. Jedná se totiž o relativně samostatné okolnosti, které sice poukazují na neprofesionální postup žalobce a vyvolávají pochyby o pravdivosti jeho tvrzení, ale nepředstavují na sebe navazující sled skutečností, které by mohly tvořit komplexní obraz o určitém daňovém podvodu.

[48] Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že stěžovatel na základě skutkového stavu, ze kterého správce daně usoudil na neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, dospěl ke zcela odlišné právní kvalifikaci, aniž by tento svůj postup jakkoli vysvětlil. Jeho závěr o účasti žalobce (byť ne aktivní) na daňovém podvodu není v napadeném rozhodnutí dostatečně zdůvodněn,

protože se zaměřuje pouze na to, že žalobce neminimalizoval své obchodní riziko a neučinil tak veškerá opatření, které lze po něm vyžadovat, aby vyloučil svoji účast na daňovém podvodu, ale nepopisuje, v jakých skutkových okolnostech měl podvod spočívat. Proto se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem krajského soudu, že napadené rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné.

[49] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že se nezabýval argumentací stěžovatele, že napadené rozhodnutí nemohlo být pro žalobce překvapivé. Krajský soud tuto skutečnost stěžovateli nevytýkal, proto se kasační námitka míjí s rozhodovacími důvody, na kterých je napadený rozsudek postaven.

[50] Konečně k námitce stěžovatele, že krajský soud zbytečně rušil napadené rozhodnutí, protože se v podstatě ztotožnil s hodnocením správce daně, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí prezentoval novou právní kvalifikaci odlišnou od hodnocení správce daně. Komplexně neřešil, zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, ale zdůvodňoval a prokazoval jeho zaviněnou účast na daňovém podvodu. Jako odvolací orgán v této části zcela nahradil odůvodnění rozhodnutí správce daně (respektive jeho závěry ve Zprávě o daňové kontrole), otázka tedy nestojí tak, zda obstojí alespoň jeden z uvedených závěrů, ale hodnocení stěžovatele. To v přezkumu správních soudů neobstálo.

V. Závěr a náklady řízení

[51] Ze všech vyložených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1, poslední věty, s. ř. s.

[52] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který nedosáhl v řízení procesního úspěchu, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona a je naopak povinen ji zaplatit úspěšnému účastníku řízení. Nejvyšší správní soud přiznal žalobci náhradu nákladů řízení sestávající se z odměny advokáta za jeden úkon právní služby spočívající v písemném podání ve věci samé (vyjádření ke kasační stížnosti), ve výši 3 100 Kč [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, dále jen („advokátní tarif“)], a z náhrady hotových výdajů za jeden úkon právní služby ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky). Soud žalobci nepřiznal náhradu nákladů za úkon právní služby spočívající v převzetí a přípravě věci [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], neboť náhrada za tento úkon právní služby byla žalobci přiznána již v řízení před krajským soudem. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady o částku odpovídající této dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Částka daně, vypočtená dle citovaného zákona, činí 714 Kč. Celkem tedy náklady řízení činí 4 114 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupce žalobce Jiřího Hřídele, advokáta se sídlem Fráni Šrámka 136, Písek, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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. Radan Malík
předseda senátu