



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **SARA ML s. r. o.**, se sídlem Sekerská 54, Drmoul, zastoupené JUDr. Radkem Ondrušem, advokátem se sídlem Bubeníčкова 502/42, 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 26. 1. 2016, č. j. 57 Af 7/2014 – 125,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 1. 2016, č. j. 57 Af 7/2014 – 125, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** krajskému soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Mariánských Lázních platebním výměrem ze dne 19. 7. 2012, č. j. 57482/12/125970403186, vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 ve výši 235.530 Kč. Neuznal ovšem žalobkyni uplatněný nárok na odpočet DPH ve výši 293.066 Kč z faktury č. 2010008 od dodavatele J-TRANS CZ s. r. o. (dále jen „J-TRANS“) za nákup zlatých šperků 750/1000 s diamanty a drahými barevnými kameny a zlatých šperků 585/1000 s diamanty a drahými barevnými kameny.

[2] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně v záhlaví označeným rozhodnutím. Žalobkyně se podle jeho názoru účastnila plnění, které bylo zasaženo daňovým podvodem, v němž nebyla odvedena DPH. Tento závěr opřel o následující skutečnosti: (1) absence písemné kupní smlouvy při uskutečnění obchodu ve výši 1.758.394 Kč, (2) neověření totožnosti obchodního partnera, se kterým byla žalobkyně v kontaktu poprvé, (3) odlišnost podpisu dodavatele na daňovém dokladu oproti podpisu v obchodním rejstříku vzbuzující vážné pochybnosti, (4) zaplacení částky 1.758.394 Kč v hotovosti v několika splátkách, (5) předávání splátek v hotovosti, (6) jednání

žalobkyně nebylo možné označit za péči řádného hospodáře a (7) nedosažitelnost obchodního partnera, který se nezdržuje ve svém sídle a pro místně příslušného správce daně je nekontaktní (posledně uvedenou skutečnost však žalovaný nekladl žalobkyni k tíži). Tyto objektivní okolnosti ve svém souhrnu podle žalovaného prokazují, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je součástí daňového podvodu. Žalobkyně přitom nepřijala taková opatření, která je možné po ní požadovat v souladu s judikaturou Soudního dvora EU a kterými by prokázala náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který rozsudkem ze dne 3. 2. 2015, č. j. 57 Af 7/2014 – 73, zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015 – 46, a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se neztotožnil s názorem, podle kterého žalovaný opřel závěr o existenci podvodu pouze o neodvedení DPH společností J-TRANS a nedostatečně popsal, o jaký řetězec zasažený podvodem se mělo jednat. Krajský soud nezohlednil odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celek. Žalovaný zmínil několik skutečností, na nichž založil závěr, že posuzovaná transakce představovala daňový podvod. Tyto skutečnosti lze považovat za popis skutkových okolností, který měl podle krajského soudu chybět. Krajský soud tedy zrušil napadené rozhodnutí pro vady, kterými netrpělo. Nejvyšší správní soud proto uložil krajskému soudu, aby v dalším řízení znova přezkoumal rozhodnutí žalovaného v jeho úplnosti a zabýval se tím, zda (a) ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění, a (b) zda žalobkyně jako obchodník se zlatem a drahými kameny věděla nebo měla vědět, že předmětné plnění bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem. Dále Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu, že žalovaný pouze konstatoval, že zohlednil zvláštnosti obchodování se zlatem, aniž by vysvětlil, o jaké zvláštnosti se jednalo a jakou roli hrály při posouzení sporného plnění. Kasační soud proto uložil krajskému soudu, aby se v dalším řízení zabýval otázkou, zda tento nedostatek měl v kontextu celého rozhodnutí vliv na jeho zákonnost. Nejvyšší správní soud naopak nesouhlasil s krajským soudem, že žalovaný nedostatečně poučil žalobkyni ve výzvě ze dne 7. 11. 2013.

[5] Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem opět zrušil rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Žalovanému nejprve vytkl, že neprokázal a náležitě nezduvodnil, že ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. Ze skutkových okolností neplyne, že cílem sporné transakce nebyl nákup zboží, se kterým žalobkyně běžně obchodovala. Dále žalovaný nedostatečně zdůvodnil také závěr, že žalobkyně jako obchodník se zlatem a drahými kameny věděla nebo měla vědět, že předmětné plnění bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem. Důkazní břemeno v této otázce přitom leželo na žalovaném. Podle krajského soudu měl žalovaný prokázat, že „*existovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu*“. K takovému závěru by mohl dospět tehdy, pokud by prokázal, že se posuzovaná transakce vymykala z běžných obchodních transakcí žalobkyně nebo běžných obchodních transakcí srovnatelných subjektů podnikajících ve stejném odvětví. Žalovaný však taková zjištění neučinil a zcela opomněl přihlídnout ke dvěma svědeckým výpovědím, podle nichž transakce proběhla tak, jak je u žalobkyně obvyklé. Svědecké výpovědi měl žalovaný zohlednit také při hodnocení neuzavření písemné smlouvy, neověření totožnosti dodavatele a placení kupní ceny v hotovosti a ve splátkách. V důsledku nezohlednění těchto výpovědí je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Dále se krajský soud neztotožnil se závěrem, že podpis na daňovém dokladu je odlišný od podpisu v obchodním rejstříku. Podle krajského soudu byly oba podpisy podobné. K pokynu Nejvyššího správního soudu, aby posoudil, zda neodůvodnění zvláštností obchodování se zlatem mohlo mít vliv na zákonnost

rozhodnutí, krajský soud uzavřel, že také tato vada způsobila nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Na základě právního názoru kasačního soudu krajský soud neshledal důvodnou námitku nesprávného poučení ve výzvě ze dne 7. 11. 2013.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s“).

[7] Stěžovatel namítl, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku č. j. 1 Afs 61/2015 – 46 a nenapravil vytčené pochybení spočívající v nepřesné práci s judikaturou. Krajský soud nesprávně aplikoval judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva. Stěžovatel posuzovanou věc jako zneužití práva nehodnotil, ale uzavřel, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se přijetím předmětného plnění účastní daňového podvodu. Situace označovaná judikaturou Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu jako podvod na DPH je odlišná od případů, které lze označit jako zneužití práva.

[8] Daňový podvod lze nejobecněji vymezit jako situaci, kdy daňový subjekt neodvede částku, kterou získal jako DPH. S ohledem na skutkové okolnosti mohou existovat různé varianty a modifikace, jimž je společná chybějící daň. Pouhá skutečnost, zda byla nebo nebyla odvedena DPH za předchozí nebo následující plnění nemá vliv na nárok na odpočet, pokud daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět, že plnění bylo zasaženo podvodem. Pokud o existenci podvodu daňový subjekt mohl a měl vědět, je možné jej činit odpovědným za zapojení se do obchodní transakce zasažené tímto podvodem. K přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt dochází na základě tzv. vědomostního testu, v němž se na základě objektivních okolností zkoumá nestandardnost obchodní transakce. Následně správce daně posuzuje, zda daňový subjekt přijal opatření k zamezení jeho možné účasti na podvodu. Stěžovatel takto postupoval v posuzované věci.

[9] Za zneužití práva lze v nejobecnější rovině označit plnění, která nejsou uskutečněna v rámci obvyklých podmínek, ale pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody vyplývající z unijního práva. Jediným cílem plnění je tedy daňové zvýhodnění. Pokud je zjištěno zneužití práva, daňové orgány mohou zpětně požadovat vrácení odpočtené částky, protože musí být nastolena situace, jaká by existovala v případě neexistence zneužití. Zákaz zneužití práva vede k zákazu čistě vykonstruovaných plnění, zbavených hospodářské reality, která se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění.

[10] Hlavní rozdíly mezi daňovým podvodem a zneužitím práva lze vymezit následovně. V případě zneužití práva platí, že: (1) *cílem* předmětné transakce je získání daňového zvýhodnění, (2) zneužitím práva je stíženo *předmětné plnění*, (3) dobrá víra daňového subjektu *nemůže být předpokládána*, protože hlavním cílem transakce je získání daňového zvýhodnění, a (4) ze všech skutkových okolností transakce je potvrzeno, že daňový subjekt *musel vědět* o zneužití práva. V případě podvodu na DPH platí, že: (1) hlavním cílem předmětné transakce *nemusí být* získání daňového zvýhodnění, (2) získání daňového zvýhodnění mohlo být cílem některé z *předcházejících nebo následných transakcí*, (3) daňový subjekt *může* prokázat svou dobrou víru a (4) existují objektivní okolnosti prokazující, že daňový subjekt *věděl nebo mohl vědět*, že se svým plněním účastní podvodu na DPH.

[11] Z napadeného rozsudku nevyplývá, proč krajský soud aplikoval v posuzované věci rozsudky týkající se zneužití práva. Krajský soud tedy opět pracoval s judikaturou nepřesně a překvalifikoval právní posouzení učiněné stěžovatelem.

[12] K otázkám přenosu důkazního břemene a dobré víry daňového subjektu stěžovatel odkázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, který vymezuje situace, v nichž daňový subjekt mohl vědět, že přijal nebo uskutečnil plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Tak tomu bude v případě, že existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu.

[13] V nyní posuzovaném daňovém řízení byly zjištěny objektivní skutečnosti prokazující, že žalobkyně deklarované plnění přijaté od společnosti J-TRANS bylo součástí daňového podvodu. Mezi tyto skutečnosti lze zařadit zejména nedosažitelnost obchodního partnera, neodvedení daně z uskutečněného zdanitelného plnění na výstupu, absence písemné kupní smlouvy při obchodu ve výši 1.758.394 Kč, placení této částky v hotovosti v několika splátkách. Stěžovatel tedy splnil podmínku stanovenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle které musí být v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013 – 61).

[14] Dále stěžovatel vymezil v napadeném rozhodnutí objektivní okolnosti prokazující, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je součástí podvodného jednání. Mezi tyto okolnosti patří absence písemné kupní smlouvy při obchodu ve výši 1.758.394 Kč, neověření si totožnosti obchodního partnera, odlišnost podpisu na daňovém dokladu oproti podpisu v obchodním rejstříku, placení částky 1.758.394 Kč v několika splátkách v hotovosti. S ohledem na tyto okolnosti nelze označit jednání žalobkyně za péči řádného hospodáře.

[15] Na základě výše zjištěných skutečností bylo důkazní břemeno přesunuto na žalobkyni výzvou ze dne 7. 11. 2013.

[16] Krajský soud nedůvodně vytkl stěžovateli, že napadené rozhodnutí neobsahuje úvahy o tom, zda by žalobkyně odhalila předmětný daňový podvod, pokud by postupovala tak, jak požadoval stěžovatel. Stěžovatel nebyl povinen provádět hypotetické úvahy, co by stalo, pokud by účastník řízení postupoval obezřetněji. Takový požadavek jde nad rámec daňového řádu. Pokud však má stěžovatel takovou konstrukci nastítnit, byl by jeho závěr v případě, že by žalobkyně uzavřela písemnou smlouvu, ověřila si totožnost obchodního partnera, nahlédla do podpisového vzoru v obchodním rejstříku a platila bankovním převodem, pravděpodobně takový, že prokázala svou dobrou víru a unesla důkazní břemeno, neexistovaly-li by okolnosti prokazující opak.

[17] Dále stěžovatel vytkl napadenému rozsudku nepřezkoumatelnost, protože se krajský soud zabýval otázkou, která vůbec nebyla předmětem odvolacího řízení. Krajský soud kladl stěžovateli k tíži, že neřešil otázku zneužití práva, přestože stěžovatel založil své závěry na zjištění, že posuzované plnění bylo součástí daňového podvodu. Stěžovatel nikdy netvrdil, že hlavním účelem dotčeného plnění bylo získání daňového zvýhodnění, přesto mu krajský soud vytkl, že uvedenou skutečnost neprokázal. Odůvodnění napadeného rozsudku je tedy vnitřně rozporné a nesrozumitelné.

[18] Krajský soud se také neřídil právním názorem kasačního soudu při posouzení vlivu zvláštností obchodování se zlatem, které měl učinit na základě zhodnocení objektivních okolností. Krajský soud hodnotil tuto otázku pouze subjektivně ve vztahu k žalobkyni. Zkoumal pouze to, zda daná transakce byla běžnou pro žalobkyni, namísto jejího srovnání s průběhem

standardních transakcí obchodníků se zlatem. Závěr krajského soudu, že předmětná transakce proběhla tak, jak je obvyklé, proto postrádá dostatečné odůvodnění.

[19] Závěrem stěžovatel vytkl krajskému soudu, že hodnotil objektivní okolnosti, o které stěžovatel opřel své závěry, pouze jednotlivě, bez jejich vzájemných souvislostí. Z judikatury Nejvyššího správního soudu ovšem vyplývá, že byť posuzované indicie samy o sobě nesvědčí o nezákonnosti, ve svém souhrnu mohou tvořit ucelený soubor, který jednoznačně prokazuje, že daňový subjekt o podvodu na dani věděl, nebo přinejmenším mohl vědět (srov. rozsudek ze dne 4. 10. 2012, č. j. 1 Afs 56/2012 – 42). Krajský soud zcela opomněl úvahy stěžovatele v odstavci 33 napadeného rozhodnutí vztahující se k opatřením, která lze po účastníku řízení rozumně vyžadovat, aby předešel své vědomé účasti na daňovém podvodu. Závěr krajského soudu, podle kterého „[n]elze akceptovat, aby ke neuznání nároku na odpočet daně postačovalo zjištění neodvedení daně na straně dodavatele a pak již jen skutečnost, že daňový subjekt obchod v částce blízké se dvou milionům neuskutečnil na základě písemné kupní smlouvy, neověřil si identitu svého partnera za současného nepopření jeho identity, nesrovnal podpis na faktuře s podpisovým vzorem v obchodním rejstříku, platil v hotovosti ve splátkách“, je nepřipustně zobecňující a nezohledňuje skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení. Důkazní síla zjištěných objektivních okolností spočívá právě v jejich vzájemné souvislosti. Krajský soud se ani v této otázce neřídil právním názorem kasačního soudu, který mu ve zrušujícím rozsudku vytkl, že nezohlednil rozhodnutí stěžovatele jako celek. Krajský soud nenaplnil ani požadavky, aby zohlednil zvláštnosti obchodování se zlatem v návaznosti na zhodnocení objektivních okolností prokazujících vědomost žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu a aby posoudil, zda případný nedostatek hodnocení zvláštností obchodování se zlatem má vliv na zákonnost rozhodnutí v kontextu celého jeho odůvodnění. Krajský soud nebyl s to vypořádat se s otázkami, které mu Nejvyšší správní soud uložil, stěžovatel proto považoval za vhodné, aby Nejvyšší správní soud v případě, že by se neztotožnil s kasačními námitkami, postupoval v zájmu rychlosti a hospodárnosti podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.

III. Vyjádření žalobkyně

[20] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnila s napadeným rozsudkem. Námitkou, že krajský soud překvalifikoval právní závěr napadeného rozhodnutí, stěžovatel odvádí pozornost od podstaty problému. Zneužití práva a daňový podvod nejsou podle žalobkyně dva odlišné pojmy či instituty, které by existovaly nezávisle na sobě. Zneužití je jednou z podmínek existence podvodu na DPH. Krajský soud proto nepochybil a nezatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností, pokud se otázkou zneužití zabýval. Soud není vázán výctem judikatury, z níž vyšel správní orgán.

[21] Důkazní břemeno tížilo v posuzované věci stěžovatele, který byl povinen dostatečně právně prokázat objektivní okolnosti umožňující závěr, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem. Toto důkazní břemeno nebylo možné přenést na žalobkyni výzvou k vyjádření ze dne 7. 11. 2013. Žalobkyně nese důkazní břemeno ohledně přiznání (tvrzení) daně a doložení takového tvrzení, nikoliv ohledně prokázání objektivních okolností, které by umožňovaly učinit závěr o její účasti na podvodu na DPH.

[22] Krajský soud nevytkl stěžovateli, že své závěry opřel pouze o neodvedení daně. Soud vzal v úvahu všechny skutečnosti, které zjistil stěžovatel i které vyšly v řízení najevo, především obsah svědeckých výpovědí, které stěžovatel v rozporu se svou zákonnou povinností snad zcela opomněl. Námitka, že krajský soud nehodnotil všechny skutečnosti ve vzájemné souvislosti, není proto důvodná.

[23] Podle žalobkyně se krajský soud řídil právním názorem Nejvyššího správního soudu, pokud zkoumal otázku, zda hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. Podle pokynu kasačního soudu se krajský soud neměl zabývat zohledněním zvláštností obchodování se zlatem v návaznosti na zhodnocení objektivních okolností, ale měl především zkoumat, zda stěžovatel ve svém rozhodnutí náležitě zdůvodnil zvláštnosti obchodování se zlatem a drahými kameny. Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že se stěžovatel touto otázkou nijak nezbyval a že tato vada měla vliv na přezkoumatelnost, resp. zákonnost napadeného rozhodnutí.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

IV.a Přípustnost kasační stížnosti

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, protože v posuzované věci již dříve rozhodl rozsudkem č. j. 1 Afs 61/2015 – 46, jímž zrušil původní rozsudek krajského soudu.

[25] Kasační stížnost v zásadě není přípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem [§ 104 odst. 3 písm. a) věta před středníkem s. ř. s.]. Základním smyslem této úpravy je, aby se Nejvyšší správní soud nemusel opakovaně zabývat věcí, u které již jednou vyslovil svůj právní názor závazný pro nižší soud a nižší soud se tímto právním názorem řídil (srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05).

[26] Samotný § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. obsahuje z uvedeného pravidla výjimku. Kasační stížnost je přípustná, je-li namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím zrušujícím rozsudku. Právě tímto směrem míří podstatná část kasačních námitek, v nichž stěžovatel vytýká krajskému soudu, že opět nepřesně pracoval s judikaturou, že opět neposoudil všechny zjištěné okolnosti v kontextu celého rozhodnutí a neposoudil otázku zvláštností obchodování se zlatem z hlediska objektivních okolností. Tyto námitky jsou tedy přípustné.

[27] V předchozím zrušujícím rozsudku se Nejvyšší správní soud nevyslovil s konečnou platností k otázce, zda žalobkyně mohla a měla vědět, že se přijetím sporného plnění účastní daňového podvodu, ale vrátil věc krajskému soudu s tím, aby své úvahy doplnil a přezkoumal napadené rozhodnutí v jeho úplnosti. Také námitky vztahující se k této otázce jsou přípustné, neboť přípustnost kasační stížnosti je vyloučena pouze ve vztahu k otázkám, které Nejvyšší správní soud v téže věci již závazně posoudil (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 – 165, č. 2365/2011 Sb. NSS).

[28] Dále stěžovatel vytkl krajskému soudu nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Také tato námitka je přípustná, protože nebyla a nemohla být předmětem přezkumu k předchozí kasační stížnosti.

[29] Kasační stížnost jako celek je proto přípustná.

IV.b Důvodnost kasační stížnosti

[30] Důvodnost kasační stížnosti 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 a 4 s. ř. s.).

[31] Kasační stížnost je důvodná.

[32] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelným pro vnitřní rozpornost, která by spočívala v tom, že se krajský soud zabýval otázkou zneužití práva a zkoumal, zda hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. K posouzení této otázky byl vázán pokynem Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku. Na druhou stranu, Nejvyšší správní soud nezavázal krajský soud, aby rozhodnutí žalovaného zrušil, pokud uzavře, že v posuzované věci ke zneužití práva nedošlo. Kromě posouzení uvedené otázky kasační soud uložil krajskému soudu také, aby zkoumal, zda si žalobkyně byla či měla být vědoma, že se přijetím sporného plnění účastní podvodu na DPH spáchaného dodavatelem. Jedná se o dvě alternativy, z nichž každá by mohla vést (při splnění všech podmínek) k odeprání nároku na odpočet.

[33] Koncept zneužití práva Soudní dvůr používá v různých oblastech unijního práva, včetně práva daňového. Společným znakem je, že míří na tzv. čistě umělé situace, kdy fyzická či právnická osoba záměrně uměle vytvoří podmínky pro získání výhody plynoucí z unijního práva, aniž by právní normy formálně porušila. I přes formální splnění podmínek stanovených právem tak nedojde k dosažení cíle těchto norem. V oblasti daní Soudní dvůr uznává, že osoba povinná k dani má právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezila svůj daňový dluh, a pokud má možnost volby mezi dvěma plněními, neukládá jí unijní právo, aby si zvolila takové plnění, s nímž je spojeno placení nejvyšší částky daně. Za zneužití je však považována situace, kdy ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. I přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice [resp. v současnosti platné směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, dále jen „směrnice o DPH“] a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici by poskytnutí daňového zvýhodnění osobě povinné k dani bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Soudy jsou proto oprávněny zjistit skutečný obsah a význam dotčených plnění a mohou přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňové zátěže (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02, odst. 73-75 a 81). Za zneužití práva lze proto obecně označit obcházení smyslu a účelu právních norem, aniž by muselo dojít k jednání v rozporu s jejich zněním.

[34] Naopak podvodem na DPH dochází k porušení právních norem. Podvody na DPH mohou nabývat různých forem. Jak výstižně poznamenal generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem *Kittel a Recolta* (C-439/04 a C-440/04, odst. 35), 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 (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 – 343).

[35] Jedná se tedy o dva odlišné způsoby, jak neoprávněně získat daňový prospěch. Žalobkyni proto nelze přisvědčit, že existence podvodu na DPH je podmíněna tím, že bylo shledáno zneužití práva.

[36] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že zneužití práva nebylo v posuzované věci prokázáno, nesouhlasí však již s hodnocením krajského soudu vztahujícím se k otázce, zda žalobkyně byla v dobré víře, že se přijetím dotčeného plnění neúčastní podvodu na DPH.

[37] Pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve, je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že ji přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu.

[38] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že zjištěné skutkové okolnosti svědčí pro závěr, že se společnost J-TRANS (dodavatel posuzovaného plnění) dopustila podvodu na DPH. Jednou z typických forem podvodu na DPH je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku. Poté tento dodavatel „*zmizí ze scény*“. Nepodává daňová přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, registrované sídlo je pouze formální (zpravidla na dané adrese formálně sídlí velké množství subjektů, které se tam fakticky nevyskytují) apod.

[39] Takové okolnosti byly zjištěny i v nyní posuzované věci. Podle sdělení Finančního úřadu pro Prahu 3 (místně příslušného správce daně pro společnost J-TRANS) ze dne 25. 8. 2011 společnost J-TRANS sídlí na virtuální adrese, na které je zaregistrováno 271 dalších subjektů a fyzicky se zde nenachází, na opakované předvolání finančního úřadu nereaguje, poslední daňové přiznání podala za 4. čtvrtletí roku 2009. Z uvedeného sdělení tedy vyplývá, že společnost J-TRANS nepodala daňové přiznání ani za období, k němuž se vztahuje nyní posuzované plnění, a že oproti DPH získané od žalobkyně neuplatnila případné vlastní odpočty z nákupu zboží. Získanou DPH tedy byla povinna odvést.

[40] Za této situace je třeba posoudit, zda je možné žalobkyni odeprít nárok na odpočet z důvodu spoluúčasti na popsaném podvodu.

[41] Obecně platí, že „[n]árok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ [rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok].

[42] „Naopak, pokud je 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“ [rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, odst. 61 a výrok].

[43] Nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Pouze za této situace je namístě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě,

bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li 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 (viz rozsudek č. j. 9 Afs 44/2011 – 343, obdobně též rozsudek ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 – 34).

[44] Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely směrnice o DPH 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. Takový výklad je v souladu s cílem unijního systému DPH, neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, může jim i zabránit (viz rozsudek *Kittel a Recolta*, odst. 56 až 58). Skutečnost, že se na takovou osobu hledí pro účely DPH jako na „*spolupachatele*“ podvodu nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost, důsledkem je pouze ztráta nároku na odpočet. Jakkoliv nárok na odpočet nemůže být v zásadě omezen, boj proti podvodům a daňovým únikům je cíl uznáný a podporovaný směrnicí o DPH i Soudním dvorem (viz např. rozsudek ze dne 27. 9. 2007, *Teleos*, C-409/04, odst. 61).

[45] Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet tedy je, zda věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. „*Vědomost*“ žalobkyně je přitom třeba posoudit podle objektivních okolností.

[46] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že v posuzované věci byly zjištěny objektivní okolnosti svědčící pro závěr, že žalobkyně měla vědět, že se nákupem zlatých šperků od společnosti J-TRANS účastní podvodu. Za takové okolnosti soud považuje zejména (1) uzavření pouze ústní dohody, přestože se jednalo o obchod v hodnotě 1.758.394 Kč, a zároveň (2) placení uvedené částky v hotovosti v několika splátkách, pohybujících se v blízkosti limitu stanoveného zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti (v rozhodné době 15.000 EUR). Takový postup vzbuzuje pochybnosti o souladu s účelem a smyslem zákona o omezení plateb v hotovosti, kterým je omezit daňové úniky, racionalizovat a optimalizovat peněžní hotovostní oběh, zvýšit bezpečnost zúčastněných subjektů a působit proti legalizaci výnosů z trestné činnosti (viz důvodová zpráva k uvedenému zákonu, dostupná na www.psp.cz, sněmovní tisk č. 264/0, 4. volební období).

[47] Pochybnosti o standardním průběhu transakce posiluje také způsob předávání uvedených splátek. Ve sdělení ze dne 21. 3. 2012 žalobkyně popsala průběh hotovostních plateb tak, že její zplnomocněný zástupce MUDr. A. A. T. nechal hotovost s výdejními pokladními doklady na prodejně. Když přišel Yuriy Pruts (jednatel společnosti J-TRANS), hotovost mu vydala v případě nepřítomnosti MUDr. A. A. T. prodavačka oproti podpisu výdejového pokladního dokladu. Člověk, který přebíral hotovost, byl totožný s člověkem, který zboží přivezl, proto žalobkyně nepovažovala za nutné, aby jej legitulovala.

[48] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že popsané okolnosti měly u žalobkyně vyvolat přinejmenším podezření, zda se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. V rozsudku *Mahagében a Dávid* Soudní dvůr uzavřel, že „[j]estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“ (odst. 60).

[49] Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“ (rozsudek *Mahagében a Dávid*, odst. 61). Pokud však okolnosti transakce vzbuzují podezření o možném podvodu na DPH, lze po osobě povinné k dani požadovat větší obezřetnost. Krajský soud odkázal pouze na odstavec 61 rozsudku *Mahagében a Dávid*, aniž přihlédl k tomu, že tento odstavec se vztahuje k plněním, která proběhnou za standardních (tj. podezření nevzbuzujících) okolností, a že Soudní dvůr zároveň připustil výjimku pro situace, kdy existují indicie, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (viz výše citovaný odstavec 60).

[50] S ohledem na popsané okolnosti nyní posuzované věci bylo možné po žalobkyni rozumně požadovat, aby přijala opatření, která by zajistila, že se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. Žalobkyně přijetí takových opatření netvrdila, a tím méně prokázala. Ze zjištění učiněných v daňovém řízení naopak vyplývá, že i za takto podezřelých okolností jednala neobezřetně. Neověřila totožnost osoby, která přinesla zlaté šperky do její provozovny a následně si přicházela vyzvednout hotovost. Neověřila v obchodním rejstříku podpisový vzor ve Sbírce listin a neporovнала jej s podpisem na faktuře. Jakkoliv bez znaleckého posudku nelze jednoznačně posoudit pravost podpisu na faktuře, nelze přijmout ani prosté tvrzení krajského soudu, že mu podpisy na faktuře a ve Sbírce listin připadají podobné. Určité odlišnosti podpisů jsou zřejmé na první pohled, proto aniž by bylo třeba učinit jednoznačný závěr o pravosti podpisu na faktuře, lze se důvodně domnívat, že pokud by si žalobkyně podpis ve Sbírce listin ověřila, odlišnosti podpisů by byly dalším upozorněním, že žalobkyně má předmětné transakci věnovat větší pozornost, aby se nezapočila do podvodu.

[51] Jakkoliv bylo na žalobkyni, za jakých podmínek obchod uzavře a jaká rizika je ochotna podstoupit, pokud následně chtěla nárokovat odpočet DPH vztahující se k takové transakci, bylo na ní, aby si zajistila podklady, které jí umožní takový nárok řádně uplatnit a které prokážou, že jednala v dobré víře, že se neúčastní podvodného jednání. Lze předpokládat, že pokud by si žalobkyně vyžádala patřičné záruky obchodu, tzn. obchodování za přiměřeně obezřetných obchodních podmínek, eliminovala by možnost podvodný obchod vůbec uzavřít, nebo přinejmenším by tímto způsobem osvědčila svou dobrou víru založenou na tom, že učinila vše, co po ní bylo možné rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu zabránila.

[52] Krajský soud nesprávně dovodil standardní průběh transakce na základě svědecké výpovědi MUDr. A. A. Tahy, podle kterého je pro něj popsaný způsob obchodování (uzavření pouze ústní smlouvy, platby v hotovosti) běžný a obvyklý. Pokud si plátce počíná běžně a obvykle neobezřetně, není to okolnost, která by mohla svědčit v jeho prospěch a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu. Právě naopak takové tvrzení svědčí o obecné absenci kontrolních mechanismů v obchodní činnosti žalobkyně.

[53] Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednají v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních

kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz rozsudek č. j. 9 Afs 44/2011 – 343).

[54] Stěžovateli lze přisvědčit také v tom, že krajský soud v rozporu s pokynem v předcházejícím zrušujícím rozsudku hodnotil okolnosti dotčené transakce pouze izolovaně. Krajský soud nepřihlédl k tomu, že zjištěné okolnosti ve svém souhrnu prokazují závěr, že žalobkyně si účasti na podvodném jednání společnosti J-TRANS přinejmenším měla být vědoma. Každý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 – 351, odst. 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 Afs 7/2011 – 619).

[55] Okolnosti posuzované věci ve svém souhrnu jasně ukazují, že žalobkyně dobrou víru osvědčit nemůže. Jinými slovy, s ohledem na okolnosti zjištěné a prokázané správními orgány žalobkyně nemůže úspěšně tvrdit, že o daňovém podvodu nevěděla nebo nemohla vědět. V posuzované věci se tedy neuplatní základní *ratio* judikatury Soudního dvora, kterým je ochrana subjektivní práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednájí s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu - slovy rozhodnutí ve spojených věcech *Kittel a Recolta*: „*subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstup*“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100).

[56] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil krajskému soudu ani v závěru, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné, protože pouze konstatoval, ale nevysvětlil specifika obchodování se zlatem. Stěžovatel se dopustil pochybení, neboť skutečně neupřesnil, jakým způsobem se zvláštnosti obchodování se zlatem promítly do jeho závěrů. Nejvyšší správní soud však toto pochybení nepovažuje s ohledem na odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celku za natolik závažné, aby způsobilo nepřezkoumatelnost daného rozhodnutí. V rozsudku ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 – 111, Nejvyšší správní soud uzavřel, že „*[v]zhledem ke zvýšenému riziku těchto podvodů právě 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*“. Byly-li by zvláštnosti obchodování se zlatem zohledněny, mohla by být vědomost žalobkyně o účasti na podvodu posuzována ještě přísněji. Odůvodnění stěžovatele však ze shora podrobně rozebraných důvodů obstálo i bez toho, aby byly vyžadovány zvýšené nároky na obezřetnost v oblasti obchodu se zlatem zmíněné v citovaném rozhodnutí.

[57] Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že mu přes postavení soudu posledního stupně nevznikla povinnost předložit předběžnou otázku Soudnímu dvoru podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, protože mu nevznikly pochybnosti týkající se výkladu směrnice o DPH a judikatura Soudního dvora poskytuje dostatečnou oporu pro rozhodnutí sporné otázky (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, 283/81, *CILFIT*, odst. 16 a násl.). Posouzení konkrétních skutkových okolností, včetně toho, zda plátce DPH jednal v dobré víře a přijal veškerá opatření, která lze po něm rozumně požadovat, aby plnění, které přijal, nevedlo k jeho účasti na daňovém úniku, je pak otázkou, která spadá do pravomoci vnitrostátního soudu, nikoliv Soudního dvora (srov. např. rozsudky Soudního dvora ze dne

9. 10. 2014, *Traum*, C-492/13, odst. 41, nebo ze dne 6. 9. 2012, *Mecsek-Gabona*, C-273/11, odst. 53).

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[58] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1. s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. února 2017

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu