



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **IMAO electric CZ, s.r.o.**, IČ 28305159, se sídlem Třebíčská 774, Velké Meziříčí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. května 2014, č.j. 13553/14/5000-14305-701707, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. června 2016, č. j. 30 Af 50/2014 - 38,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) vydal dne 29. ledna 2013 dodatečný platební výměr č. j. 45539/13/2913-05700-703011, jímž doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za 4. čtvrtletí roku 2008 ve výši 1 117 878 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 223 575 Kč. Správce daně rozhodl na základě daňové kontroly zahájené 24. října 2011 v rozsahu kontroly správnosti uplatněné DPH na vstupu. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobkyně ve 4. čtvrtletí roku 2008 pořídila elektrické kabely od společnosti Hot light rays s.r.o., které následně tato společnost na základě pověření od žalobkyně dodala společnosti ROSS Holding a.s. Žalobkyně si z důvodu uvedeného nákupu nárokovala odpočet daně na vstupu ve výši 1 117 878 Kč. Správce daně během daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně dostatečně neprokázala, že zdanitelné plnění, tedy nákup

elektrických kabelů od společnosti Hot light rays s.r.o., bylo skutečně pořízeno. Daňový odpočet žalobkyně tedy neuznal a vydal již zmíněný dodatečný platební výměr.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání. Během odvolacího řízení byla seznámena s odlišným právním názorem, který k věci zaujal žalovaný v souvislosti s objektivními skutečnostmi, které měly odůvodňovat účast žalobkyně na daňovém podvodu. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 29. května 2014, č. j. 13553/14/5000-14305-701707, odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Jako hlavní spornou otázku označil, zda žalobkyně přijala zdanitelné plnění od deklarovaného dodavatele, a byla tak k odpočtu DPH na vstupu oprávněna. Následně zrekapituloval právní úpravu a relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU, z níž dovodil, že ačkoli je nárok na odpočet „*nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen*“, je zde „*výjimka, který se týká případu, kdy plátce daně uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem*“. Nárok na odpočet daně tedy lze dle žalovaného při existenci daňového dokladu odmítnout pouze v případě, že daňový subjekt měl a mohl vědět, že se účastní podvodného jednání, což lze prokázat naplněním objektivních kritérií. Žalovaný dále shrnul skutečnosti zjištěné správcem daně v rámci daňové kontroly, z nichž lze uvést například zjištění, že žalobkyně nemohla být dodavatelem elektrických kabelů na stavbu prováděnou společností ROSS Holding a.s., neboť vznikla velmi krátkou dobu před povolením zkušebního provozu stavby prováděné touto společností (k němuž již musely být kabely instalované), že peněžní prostředky převedené v rámci platby žalobkyní na bankovní účet společnosti Hot light rays s.r.o. byly bezprostředně poté vybrány v hotovosti, personální propojení mezi společností Hot light rays s.r.o. a dalším dodavatelem žalobkyně apod. V uvedeném žalovaným spatřoval již zmiňované objektivní skutečnosti, které „*dostatečně prokazují, že odvolatel mohl vědět a měl, že je součástí podvodu, a tím je dokázáno, že je důkazní břemeno k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění přeneseno ze správce daně na daňový subjekt*.“ Žalovaný dále nepřisvědčil žádné z odvolacích námitek žalobkyně, přičemž pro následný průběh řízení je důležitý zejména jeho závěr, že nemožnost kontaktovat společnost Hot light rays s.r.o. nebyla jedinou objektivní skutečností dokazující, že zdanitelné plnění je součástí podvodu, neboť to vyplývá z řady dalších prokazatelných objektivních skutečností; formálně bezvadné účetní doklady samy o sobě neprokazují, že zdanitelné plnění proběhlo tak, jak tvrdí žalobkyně; a žalobkyně nepřijala potřebná opatření, která po ní mohou být rozumně požadována pro předcházení daňovým podvodům.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „*krajský soud*“). Ten rozhodl v návěti citovaným rozsudkem tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění vytknul žalovanému, že se nedostatečně zabýval otázkou, zda byly splněny formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně stanovené v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, nýbrž posuzoval, zda se žalobkyně účastnila daňového podvodu. Dle názoru krajského soudu je však na základě judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU nutné zvažovat případnou účast plátce DPH na daňovém podvodu až ve chvíli, kdy je postaveno na jisto, že bylo uskutečněno zdanitelné plnění, v souvislosti s nímž plátce uplatňuje nárok na odpočet. Krajský soud uvedl, že „*pakliže žalovaný výslovně nezpochybnil závěry správce daně ohledně neprokázání faktického uskutečnění zpochybněného zdanitelného plnění a přitom zkoumal, zda žalobce mohl vědět, že toto plnění bylo součástí obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem, nejenže nedostál požadavkům citované judikatury, ale svůj postup také zatížil zjevným logickým rozparem*.“ Krajský soud dále vytkl žalovanému, že dostatečně nespecifikoval, v čem mělo podvodné jednání spočívat, a neuvedl, kde mělo dojít k jakémukoli daňovému úniku. Okolnosti, na nichž žalovaný závěr o daňovém podvodu postavil, jsou sice podezřelé a nestandardní, nedokládají však účast žalobkyně na daňovém podvodu. Dle názoru krajského

pokračování

soudu žalovaný „*pochybné zdanitelné plnění považoval za uskutečněné a o jakémkoli přesunu důkazního břemene zpět na žalobce by už pak nebylo možné hovořit.*“ Krajský soud tedy přisvědčil žalobkyni, že žalovaným identifikované objektivní okolnosti nijak nedokládají její účast na daňovém podvodu.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost, v níž napadl nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, neboť v žádné fázi odvolacího řízení nebyl zpochybněn závěr správce daně o neunesení důkazního břemene žalobkyní ve vztahu k uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný na tomto závěru jednoznačně setrval a pouze jej doplnil o posouzení účasti žalobkyně na daňovém podvodu.

[5] Krajský soud měl dle názoru stěžovatele v rámci posouzení věci zohlednit výzvu k vyjádření v rámci odvolacího řízení (ze dne 5. dubna 2013, č. j. 5868/14/5000-14305-701707), ze které vyplývá, že stěžovatel pojal podezření o účasti žalobkyně na daňovém podvodu právě v důsledku pochybností správce daně o dodávce elektrických kabelů založených mimo jiné na nekontaktnosti dodavatele žalobkyně.

[6] Stěžovatel dále označil rozsudek krajského soudu za vnitřně rozporný. Krajský soud totiž, ačkoli nepovažoval za jasné, jakým způsobem stěžovatel vyřešil otázku splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH, a na základě toho hodnotil jako předčasné a irelevantní vývody stěžovatele o tom, zda se žalobkyně účastnila na daňovém podvodu, sám v dalších částech rozsudku posuzuje, jak se stěžovatel vypořádal ve svém rozhodnutí s existencí objektivních skutečností prokazujících, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se daňového podvodu účastní.

[7] Stěžovatel krajskému soudu vytýká také to, že zohlednil nepřiléhavý rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. června 2015, č. j. 10 Af 69/2014 - 42, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. listopadu 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, a nesprávně uchopil judikaturu týkající se daňových podvodů. Daňový subjekt dle jeho názoru neunesl důkazní břemeno „*ve vztahu k prokázání, od koho přijal plnění deklarované na předložené faktuře (čímž [stěžovatel] vyhodnotil jako správné posouzení učiněné prvostupňovým správcem daně)*“. Jelikož z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že nárok na odpočet nelze odeprít ani v případě, že byla faktura vystavena subjektem odlišným od skutečného dodavatele, bylo posuzování účasti žalobkyně na daňovém podvodu na místě.

[8] Povinností správce daně „*není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval*“. Nekomaktnost dodavatele daňového subjektu způsobuje, že v dodavatelském řetězci nelze ověřit, zda byla či nebyla odvedena z předmětného plnění DPH, a „*je zcela dostačující pro konstatování, že v řetězci došlo k narušení neutrality*“. Zjištění stěžovatele tak byla pro prokázání podvodného jednání žalobkyně dostatečná. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti označila rozsudek krajského soudu za věcně správný a kasační stížnost za nedůvodnou. Z rozhodnutí stěžovatele není dle jejího názoru

zřejmé, z jakého důvodu stěžovatel rozhodnutí správce daně potvrdil. Doměření DPH platebním výměrem bylo neoprávněné, neboť žalobkyně zpochybňované zdanitelné plnění řádně provedla, účtovala o něm v souladu s právními předpisy a uvedla je v daňovém přiznání, přičemž stěžovatel měl provést jí navrhované svědecké výpovědi jako důkazy. Žalobkyně rovněž popřela, že by o jakémkoli daňovém podvodu věděla či měla vědět, a navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a přiznal jí náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[11] V první řadě se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, respektive vnitřní rozpornosti rozsudku krajského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě vedla ke zrušení tohoto rozhodnutí, neboť by znemožnila jeho věcný přezkum (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. června 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 - 91). Rozsudek krajského soudu však touto vadou netrpí. Krajský soud stěžovateli vytkl v první řadě to, že učinil závěr o účasti žalobkyně na daňovém podvodu, aniž by dostatečně přezkoumal zjištění správce daně, že ke zdanitelnému plnění (nákupu elektrických kabelů) ve skutečnosti nedošlo. To byl také stěžejní důvod pro zrušení rozhodnutí stěžovatele (tzv. *ratio decidendi*). Že následně krajský soud podrobil přezkumu i úvahu stěžovatele stran daňového podvodu, která tvořila valnou část jeho rozhodnutí, lze považovat za logické a plně souladné se zásadou procesní ekonomie. Ke srozumitelnosti rozsudku krajského soudu přispívá i závěrečná část odůvodnění, ve které jsou všechny závěry soudu stručně, jasně a přehledně shrnuty. Konečně i sám stěžovatel implicitně shledal tento rozsudek přezkoumatelným, neboť proti jeho závěrům předkládá protiargumenty.

[12] Stěžovatel dále vytýkal krajskému soudu, že měl při posouzení věci vzít v úvahu výzvu k vyjádření zaslanou v rámci odvolacího řízení žalobkyni. Prostřednictvím této výzvy, která je součástí správního spisu, byla žalobkyně seznámena se skutečnostmi, z nichž stěžovatel jako odvolací orgán vycházel, a s odlišným právním názorem, který k věci zaujal. Stěžovatel v úvodní části odůvodnění výzvy uvedl, že „s ohledem na relevantnost důvodu pro přenesení důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt, kterým jsou pochybnosti správce daně o dodavatelí odvolatele, který si neplní své povinnosti vůči svému správci daně, a v souvislosti s výkladem Směrnice Rady č. 2006/112/ES Soudním dvorem Evropské unie (viz rozsudky ESD C-439/04, C-440/04, C-80/11, C-324/11) dokládá existenci objektivních skutečností, že odvolatel vědět mohl a měl, že plnění je součástí podvodu“. Nejvyšší správní soud však na rozdíl od stěžovatele nevidí způsob, jímž by zohlednění této výzvy krajským soudem mohlo zvrátit závěr o chybném posouzení věci, jehož se dopustil stěžovatel. Ani z výzvy totiž nijak nevyplývá, jaký postoj stěžovatel zaujal k otázce unesení důkazního břemene žalobkyně ve vztahu k uskutečnění zdanitelného plnění. Předmětem řízení před krajským soudem navíc bylo výše citované rozhodnutí stěžovatele, z něhož žalobkyni vznikají konkrétní veřejné subjektivní práva a povinnosti. Zejména toto rozhodnutí musí v odůvodnění obsahovat veškeré relevantní úvahy, jimiž se stěžovatel jakožto autoritativně rozhodující správní orgán řídil. Stěžovatel se navíc v řízení před krajským soudem na předmětnou výzvu, vyjma shrnutí dosavadního průběhu řízení v jeho vyjádření k žalobě, neodvolával. Lze předpokládat, že krajský soud výzvu v rámci posuzování věci zohlednil, ovšem pokud nebyla výslovně namítána, nelze mu vytknout, že se s ní v odůvodnění svého rozsudku nevypořádal výslovně.

pokračování

[13] K námitce, kterou Nejvyšší správní soud považuje v této věci za nejdůležitější, neboť směřuje proti nosnému důvodu zrušení rozhodnutí stěžovatele, totiž že krajský soud nesprávně aplikoval judikaturu týkající se daňových podvodů, lze uvést následující.

[14] Správce daně doměřil žalobkyni DPH čistě z toho důvodu, že neprokázala rozhodné skutečnosti týkající se přijetí zdanitelného plnění, a odpočet DPH si tak uplatnila neoprávněně, což vyplývá ze zprávy o daňové kontrole č. j. 41242/13/2913-05401-703007 ze dne 28. ledna 2013, která je součástí správního spisu. Z rozhodnutí žalovaného však nevyplývá, že by závěr správce daně o neuskutečnění zdanitelného plnění jakkoli přezkoumával, když tuto otázku sice označil za „hlavní spornou otázku“, avšak dále se zaměřil pouze na účast žalobkyně na daňovém podvodu. Tvzení, že vycházel z toho, že žalobkyně přijetí dodávky elektrických kabelů prokázala, neprokázala však, od kterého dodavatele byly zakoupeny, a stěžovatel tak byl oprávněn její účast na případném daňovém podvodu posuzovat, bylo takto explicitně uplatněno až v kasační stížnosti. Vzhledem k tomu, že, jak již bylo zmíněno, předmětem přezkumu ve správním soudnictví je konkrétní správní rozhodnutí, nelze případný nedostatek odůvodnění rozhodnutí zhojit podrobnější argumentací v kasační stížnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. října 2004, č. j. 3 As 51/2003 - 58). Toto tvrzení je navíc v rozporu s obsahem samotného rozhodnutí, které námitky žalobkyně směřující proti posouzení zdanitelného plnění správcem daně jako fiktivního vyhodnocuje jako bezpředmětné (str. 12 rozhodnutí stěžovatele). Nejvyšší správní soud z toho usuzuje, že stěžovatel zaujal právní názor odlišný od správce daně, aniž by však tento postup jakkoli odůvodnil.

[15] Nejvyšší správní soud dále – na rozdíl od stěžovatele – považuje odkaz krajského soudu na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Af 69/2014 - 42 ze dne 1. června 2015 a na něj navazující rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 163/2015 - 44 ze dne 10. listopadu 2015 za více než přílehlavý, neboť podobnost tehdy a nyní posuzované věci je opravdu výrazná. V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud shledal, 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*“. V projednávané věci Nejvyšší správní soud dospívá ke shodnému závěru.

[16] Je nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátcé neprokáží, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem, tedy v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat za v jistém smyslu podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude snížena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno. Stěžovatel měl

tedy nejprve přezkoumat závěr správce daně o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, kterážto úvaha se nutně musí promítnout v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Až tehdy, dospěl-li by stěžovatel k závěru opačnému než správce daně, tedy že zdanitelné plnění bylo uskutečněno, byť by nebylo postaveno na jisto, od kterého dodavatele žalobkyně elektrické kabely nakoupila, by mohl dále zkoumat existenci okolností zakládajících podezření z účasti žalobkyně na daňovém podvodu (srov. analogicky rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. listopadu 2009, č. j. 2 Afs 122/2008 - 58, č. 599/2005 Sb. NSS).

[17] Nejvyšší správní soud dále považuje za potřebné vyvrátit názor stěžovatele vyjádřený v žalobou napadeném rozhodnutí i v kasační stížnosti, že identifikací objektivních skutečností prokazujících účast žalobkyně na daňovém podvodu dochází k přesunu důkazního břemene na žalobkyni. Důkazní břemeno daňového subjektu totiž není neomezené. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Lze se však oprávněně domnívat, že případná účast na daňovém podvodu nebude skutečností tvrzenou daňovým subjektem v rámci jakéhokoli podání vůči správci daně. Ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu navíc ukládá správci daně povinnost prokázat *skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti*, což lze vztáhnout i na právní jednání vedoucí k neoprávněnému snížení daňové povinnosti. I Ústavní soud judikoval, že *„důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí“* [nález Ústavního soudu ze dne 1. července 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (N 113/37 SbNU 463)]. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. března 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45 (č. 599/2004 Sb. NSS) nelze důkazní břemeno daňového subjektu pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt (zde správce daně). Pokud tedy stěžovatel tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (k tomu viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, bod 49). O přesunu důkazního břemene na žalobkyni, aby prokázala, že se daňového podvodu neúčastnila, nelze v právním státě uvažovat (čímž však není řečeno, že žalobkyně nemůže na svou obhajobu důkazy předkládat).

[18] Poslední okruh námitek stěžovatele směřuje proti požadavkům, jež na něj krajský soud klade v souvislosti s prokázáním účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Již krajský soud však s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uznal, že povinností stěžovatele jakožto správního orgánu není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl podvod spáchán (str. 9 napadeného rozsudku). Dle názoru krajského soudu však stěžovatel mechanismus průběhu daňového podvodu nepopsal vůbec. Stěžovatel naopak v kasační stížnosti odkazuje na konkrétní pasáže svého rozhodnutí, ve kterých by tato úvaha měla být obsažena.

[19] Z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že účast na daňovém podvodu musí být podložena objektivními skutečnostmi, na jejichž základě lze dovodit, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se podvodného jednání účastní (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. července 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, bod 59). V prvé řadě je tedy třeba identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých mimo jiné vyplývá jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu, totiž porušení daňové neutrality. K tomu stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že *„zátímco dodávající společnost Hot light rays s.r.o. za uskutečnění zdanitelná plnění odvedla svou daňovou*

pokračování

povinnost v minimální výši, daňový subjekt si z těchto přijatých zdanitelných plnění nárokoval vůči správci daně odpočet daně v plné výši.“ V rozhodnutí stěžovatele se však druhá část citované věty (která je pro závěr o neoprávněném snížení daňové povinnosti klíčová) nevyskytuje a z odůvodnění celkově takový závěr dostatečně srozumitelně nevyplývá. Nejvyšší správní soud zde znovu opakuje, že zásadní nedostatky odůvodnění správního rozhodnutí nelze zhojit v rámci vyjádření správního orgánu v řízení před správními soudy.

[20] Nejvyšší správní soud dále nesouhlasí se stěžovatelem, že nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobkyně ve spojení s minimální DPH, kterou tato společnost přiznala a odvedla, postačuje ke spolehlivému závěru o účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Každé daňově relevantní plnění totiž musí být zohledněno samo o sobě a jednání žalobkyně tak nelze hodnotit pouze v kontextu jednání jejího dodavatele (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. ledna 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. července 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Z toho, že je společností Hot light rays s.r.o. vůči příslušnému finančnímu úřadu nekontaktní, že vykazovala přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění ve vysokých částkách a odvedla tak minimální DPH, nelze bez důkladného zohlednění dalších okolností (spolehlivě) usuzovat na účast žalobkyně na daňovém podvodu. Takovými okolnostmi mohou pochopitelně být i nedostatečně nastavené kontrolní mechanismy žalobkyně. Stěžovatel je však povinen úvahu, již dospěje se zohledněním všech zjištěných skutečností k závěru o podvodném jednání žalobkyně, promítnout do odůvodnění svého rozhodnutí.

[21] Stěžovatel se v podstatné části odůvodnění svého rozhodnutí zaměřil na otázku, zda žalobkyně přijala potřebná opatření, aby své případné účasti na daňovém podvodu zabránila. Tato otázka však souvisí se subjektivní stránkou případného daňového podvodu, neboť absence dostatečných opatření může být důležitým indikátorem zavinění daňového subjektu, bez něhož nárok na odpočet DPH vyloučit nelze. Pokud však stěžovatel nevysvětlí, v čem spočívalo podvodné jednání žalobkyně a v jakém směru byla celkově odvedená DPH neoprávněně snížena, nelze zkoumat její zavinění. Stěžovatel je tedy povinen nejprve identifikovat alespoň základní skutkové okolnosti daňového podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud věc posoudil správně. Stěžovatel v dalším řízení nejprve řádně zhodnotí otázku, zda vůbec k nějakému zdanitelnému plnění, od něhož by žalobkyně byla oprávněna odvozovat nárok na odpočet DPH, došlo. Pokud zaujme názor odlišný od správce daně a existenci zdanitelného plnění uzná, bude muset – aniž by zde jakkoli přesouval důkazní břemeno na žalobkyni – vymezit v čem mělo podvodné jednání spočívat, jak byla snížena celkově odvedená částka DPH v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce, jehož se žalobkyně účastnila, a zda lze v tomto směru dovodit zavinění žalobkyně.

[23] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji podle poslední věty § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[24] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, ze spisu však nevyplývá, že by jí nějaké

náklady v souvislosti s řízením o kasační stížnosti vznikly, žalobkyně ani žádné nevyčíslila, v tomto řízení ani nebyla zastoupena a své vyjádření zaslala prostřednictvím systému datových schránek, bez přímých nákladů.

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

V Brně dne 5. října 2016

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu