



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **ZAREMBA Stav s. r. o.**, IČ: 28265092, se sídlem Světova 473/12, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 5. 2015, č. j. 11 Af 41/2014 - 156,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 6. 2014, č. j. 15146/14/5000-14304-605186, podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období (dále též „ZDPH“) změnil rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 28. 2. 2012, č. j. 76134/12/008511108735, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen roku 2011 ve výši 478.842 Kč, tak, že doměřená daň činí 9.398.295 Kč a uložil žalobci tuto částku zaplatit ve lhůtě 15 dnů od nabytí právní moci tohoto rozhodnutí na bankovní účet správce daně. Finanční orgány neuznaly žalobcem vykázaný nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty, neboť dospěly k závěru, že

žalobcem účtované plnění spočívající v dodávkách niklových katod a provedení stavebních prací ve skutečnosti nebylo realizováno.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítal, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné a trpí podstatnými vadami řízení. Žalobce žalovanému vytknul, že zkreslil jeho námitky a pak vyvracel něco, co žalobce nenamítal. Žalovaný se podle žalobce nevypořádal s námitkami žalobce uplatněnými v doplnění odvolání a postupoval tak v rozporu s § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu. Žalovaný sice uznal vady řízení před správcem daně, ale neodstranil je. Žalovaný byl povinen odstranit vady postupu správce daně tak, že měl důkazní řízení doplnit prostřednictvím správce daně, všechny důkazy pak zhodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu a s tímto doplněním důkazního řízení žalobce seznámit, což však neučinil.

[3] Tvzení žalovaného, že žalobcem namítané vady odstranil v odvolacím řízení, není podle názoru žalobce v souladu se skutečností. Žalovaný se měl zabývat obsahem své výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 24. 3. 2014, č. j. 8070/14/5000-14304-6058186, proti jejímuž obsahu směřovaly námitky žalobce. Žalobce dále brojil proti hodnocení čestného prohlášení jednatele společnosti Ladyss stav s. r. o. ze dne 15. 2. 2012, které nebylo správními orgány uznáno jako řádný důkaz. Žalovaným zastávaný názor je v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu, z kterého podle žalobce vyplývá, že prohlášení jiných osob nejsou jako důkazní prostředky vyloučeny. Žalobce ve svém vyjádření navrhoval doplnění důkazů a jejich řádné vyhodnocení. Žalovaný tedy měl věc se žalobcem před vydáním svého rozhodnutí projednat. Podotknul, že z jiných řízení je mu známo, že žalovaný nikdy nevyhovuje žádostem o projednání věci při ústním jednání s tím, že mu to zákon nepřikazuje. Neochota žalovaného k projednání věci se žalobcem tak je zřejmá.

[4] Žalovaný neuvedl, k jakému daňovému podvodu mělo údajně dojít a jaká konkrétní opatření, která mohou být po něm rozumně požadována, měl žalobce přijmout k ověření, že není účasten na daňovém podvodu. Nevypořádal se s námitkami nezákonného hodnocení důkazů. Některé námitky v tomto směru proti postupu správce daně sice žalovaný uznal, ale ve svém sdělení vady postupu správce daně v tomto ohledu nenapravil. Jestliže vyhodnocení některých důkazů uvedl žalovaný až v odůvodnění svého rozhodnutí, učinil z dvoustupňového řízení navzdory zákonu prakticky řízení jednostupňové, čímž žalobci odňal jeho právo na řádně vedené daňové a odvolací řízení. Hodnocení věci správními orgány nebylo provedeno v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

[5] Žalobce vyjádřil přesvědčení, že nebylo prokázáno, že by došlo k daňovému podvodu. K odkazu žalovaného na trestní řízení s osobami, které se zúčastnily obchodů žalobce v květnu 2001 žalobce uvedl, že údajná trestná činnost se týkala jiného zdaňovacího období a nebyla prokázána. Dodávky od společnosti Ladyss stav s. r. o., žalobce prokázal nejenom předložením tzv. formálních důkazních prostředků ale také svědectvím jednatele této společnosti Ladislava Červenky a svědectvím svého zaměstnance pana R. Č. Správní orgány neprokázaly, že by předmětné dodávky nebyly realizovány. Další doklady svědčící o uskutečnění předmětných dodávek zajistila u žalobce Policie ČR. Správce daně ani žalovaný však nenahlédli do vyšetřovacího spisu, aby tyto doklady ověřili, přestože Policie ČR tuto možnost správci daně nabídla. O uskutečnění předmětných dodávek svědčí i úhrady přes bankovní účty. Odběratelé potvrdili dodatečnými daňovými přiznáními, že zboží odebrali a že bylo dále vyvezeno do jiné

pokračování

členské země EU. Žalobce nemůže nést důsledky toho, že jeho odběratel byl v pozdější době pro finanční orgány Slovenska nedostupný a tyto tak nemohly potvrdit uskutečnění deklarovaných transakcí. Stejně tak nemůže nést důsledky případných nesrovnalostí ve výpovědích svědků. Jestliže žalovaný tvrdí, že výpověď paní M. u správce daně je v rozporu s její výpovědí na Policii ČR, pak bylo jeho povinností tyto rozpory odstranit a případně obě výpovědi vyhodnotit z hlediska jejich možné účelovosti.

[6] Žalobci není známo, že by společnost Future construction s. r. o. přebírala v Ostratě dodávky od svých dodavatelů, jak tvrdí žalovaný a žalobce nebyl ani seznámen s důkazy, které by tomuto tvrzení nasvědčovaly. Skutečnost je taková, že zboží si do Ostraty nechal posílat dodavatel žalobce, a to z toho důvodu, že tyto dodávky hned přeprodával žalobci, takže jeho počínání je logické. Vyjádřil přesvědčení, že uskutečnění nákupu a prodeje niklových katod i provedení stavebních prací ze strany společnosti Future construction s. r. o. dostatečně prokázal a kdyby jej žalovaný řádně seznámil ve smyslu § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu s vyhodnocením důkazů, pak by údajné pochybnosti vyvrátil. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhl, aby městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení a uložil mu povinnost zaplatit žalobci náklady řízení.

[7] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 12. 5. 2015, č. j. 11 Af 41/2014 – 156, žalobu zamítl a dále rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Městský soud předeslal, že žaloba – tak jak byla žalobcem formulována – je na samé hranici, která ještě umožňuje konkrétní, věcný a srozumitelný přezkum napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že značně obsáhlý a souvislý text žaloby, v němž lze jen obtížně jednoznačně určit, zda namítané vady se vztahují k rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nebo i k rozhodnutí žalovaného, zda a jaké konkrétní vady prvoinstančního rozhodnutí byly žalobcem vytknuty v odvolání a jak s nimi naložil žalovaný, mu umožnil provést přezkum žalobou napadeného rozhodnutí do jisté míry obecným způsobem vyjma těch námitek, které svojí určitostí a srozumitelností byly způsobilé k tomu, aby se jimi soud zabýval podrobně a individuálně.

[8] K námitce žalobce, že žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl záměrně zkresleně námitky žalobce, městský soud uvedl, že správní orgány obou stupňů s ohledem na zásadu hospodárnosti řízení rozsáhlá podání žalobce ve svých vyjádřeních a rozhodnutích musely zkracovat, aby bylo možno se k nim vůbec vyjádřit, což mohlo vést žalobce k názoru, že tímto postupem „překrucují“ žalobcem uváděné skutečnosti. Žalobce však nebyl takovým postupem finančních orgánů na svých právech zkrácen.

[9] Městský soud se neztotožnil s žalobcovou námitkou, že žalovaný vady řízení v odvolacím řízení neodstranil, když se řádně nevypořádal s námitkami žalobce a „pouze“ odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. Po prostudování příslušných listin totiž soud dospěl k názoru, že namítaný odkaz na odůvodnění rozhodnutí je zcela dostačující, není v rozporu se zákonem a důsledkem jeho uvedení není nezákonnost napadeného rozhodnutí například z důvodu jeho nesrozumitelnosti či nepřezkoumatelnosti.

[10] Městský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce ohledně porušení § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu, neboť z obsahu správního spisu zjistil, že uvedená ustanovení žalovaný respektoval. Žalovaný dodržel také zákonnou povinnost seznámit žalobce se svým

odlišným právním názorem, ke kterému dospěl v průběhu odvolacího řízení a se skutečnostmi a důkazy, které byly zjištěny v rámci odvolacího řízení. Stalo se tak přípisem žalovaného ze dne 24. 3. 2014, kterým bylo žalobci umožněno se k uvedeným skutečnostem ještě před vydáním napadeného rozhodnutí vyjádřit. Že se tak skutečně stalo, potvrzuje i reakce žalobce ze dne 9. 5. 2014. Rozhodnutí o provedení navržených důkazů je v kompetenci žalovaného za předpokladu, že svůj postup dostatečně odůvodní. Pokud následně po citované výzvě neučinil žalobce žádný návrh na provedení dalších důkazních prostředků anebo pokud žalovaný nepovažoval doplnění dalších důkazních prostředků za účelné, bylo namístě přistoupit k vydání rozhodnutí tak, jak žalovaný učinil.

[11] V případě žalobcovy námitky proti hodnocení čestného prohlášení jednatele společnosti Ladyss stav s. r. o., které nebylo správními orgány vyhodnoceno jako řádný důkaz, městský soud poukázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 – 43, a přisvědčil žalovanému, že v posuzovaném případě čestným prohlášením nemůže být proveden věrohodný důkaz, neboť skutečnost jím nemůže být nikdy prokázána, ale pouze osvědčena.

[12] K výtce žalobce, že žalovaný neuvedl, k jakému daňovému podvodu mělo dojít a která konkrétní opatření měl žalobce přijmout, soud uvedl, že ze žádného předpisu nevyplývá pro žalovaného povinnost žalobce poučovat o opatřeních, které je vhodné či dokonce nutné přijmout, aby se žalobce svým jednáním vyvaroval protiprávního jednání. Žalobce jakožto podnikatele lze považovat za osobu práva natolik znalou, že si má být vědom všech svých povinností. Městský soud se ztotožnil se žalovaným, že jej stíhá břemeno důkazní ohledně prokázání toho, zda žalobce disponoval případnou vědomostí o účasti na daňovém podvodu, avšak odpovědnost za prokázání skutečností uváděných v daňovém přiznání je primárně na žalobci.

[13] K nezákonnému hodnocení ze strany žalovaného dle spisu nedošlo. Žalovaný dostatečně určitě a srozumitelně vyložil, ke kterým důkazům se při svém rozhodování přiklonil a z jakého důvodu tak učinil, čímž plně naplnil zákonné požadavky na hodnocení důkazních prostředků.

[14] Splnění pouhých formálních náležitostí daňového dokladu nepostačuje ke vzniku nároku na daňový odpočet. Důvod, pro který žalobci nemohl vzniknout nárok na odpočet, spočívá právě v tom, že žalobce nedoložil oprávněnost nároku hodnověrným dokladem. Uskutečněním zdanitelného plnění rozumí ZDPH stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný.

[15] Žalobce v daňovém řízení sice předložil faktury, doklady o jejich zaplacení a doklady o vedení požadované evidence, avšak správní orgány dospěly k závěru, že právní stav vyplývající z obsahu správního spisu skutečnostem uvedeným v daňových dokladech neodpovídá. Podstatnou skutečností je, zda došlo ke zdanitelným plněním dodáním zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku nebo mimo tuzemsko. Žalobce přijetí zdanitelných plnění od společnosti Ladyss stav s. r. o. dále jejich poskytnutí ve prospěch společnosti STAVITEĽSTVO – Jozef Koňak, s. r. o. (dále jen „SJK“) a COLORMIX s. r. o. (dále jen „COLORMIX“) neprokázal. Žalovaný k tomu v rámci odvolacího řízení provedl další dokazování. K problematice účasti na daňovém podvodu již v minulosti judikoval Nejvyšší správní soud (např. rozsudky ze dne 5. 9. 2012, č. j. 1 Afs 58/2012 - 46, a

pokračování

ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 14/2013 - 60). Žalobci by nárok na odpočet DPH zůstal zachován, pokud by nevěděl a vědět ani nemohl, že se svým obchodem účastní plnění, které je samo součástí podvodu. Od žalobce se však očekává, že v rámci své hospodářské činnosti přijme přiměřená opatření, aby zjistil, zda jeho plnění není součástí podvodu. Pokud tedy žalobce podezřelé okolnosti ignoroval, sám se podvodu účastnil, a tím se zároveň zbavil nároku na odpočet. Pakliže bylo trestní stíhání obchodních partnerů žalobce zahájeno již v březnu 2011 a žalobce v květnu 2011 s těmito osobami pokračoval v obdobných podvodných transakcích, lze jen stěží dovodit, že žalobce splňuje podmínku naprosté nevědomosti o případné existenci podvodu, čímž byl dostatečně odůvodněn závěr o tom, že žalobce nárok na odpočet DPH pozbyl. Ačkoli usnesení o zahájení trestního stíhání těchto osob se jiného zdaňovacího období (březen 2011), popisuje zcela totožné jednání týchž osob, proto bylo možné předpokládat, že stejným nebo obdobným způsobem mohly zmíněné osoby jednat rovněž ve zdaňovacím období květen 2011.

[16] Nedůvodnou byla shledána i námitka, že žalobce nemůže nést důsledky případných nesrovnalostí ve výpovědích svědků a že povinnost odstranit tyto nesrovnalosti měl správce daně. Žalobce nenesl důsledky případných nesrovnalostí ve výpovědích svědků, ale k jeho tíži bylo vyhodnoceno neprokázání splnění podmínek pro řádný vznik nároku na odpočet DPH.

[17] Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně nepostavil své rozhodnutí o doměření daňové povinnosti žalobce primárně na obsahu trestního spisu, jehož provedení jako důkazu žalobce navrhoval. Žalovaný měl dostatek jiných hodnověrných důkazních prostředků a bylo tak v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů na úvaze žalovaného, zda si vyžádá a použije výše uvedený vyšetřovací spis jako další důkazní prostředek. Neprovedení takto navrženého důkazu žalovaný náležitě vysvětlil v odůvodnění svého rozhodnutí.

[18] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Závěr městského soudu, že podaná žaloba je na samé hranici přezkoumatelnosti, označil stěžovatel za neobjektivní, neboť v žalobě vždy citoval souvislou část odůvodnění rozhodnutí žalovaného, k níž uvedl své žalobní námítky, přičemž text žalovaného vždy od svých námitek výrazně odlišil. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že v žalobě uvedl zcela přesně, v čem jeho námítky spočívají a jakým způsobem žalovaný jeho odvolací námítky zkreslil. Stěžovatelova podání jsou rozsáhlá z toho důvodu, že v nich vždy cituje to, co uvádí správní orgány, aby tak nemohlo dojít k nesprávné interpretaci jeho námitek. Neobjektivní tudíž je také závěr městského soudu, že stěžovatelova podání jsou nesmírně rozsáhlá na úkor srozumitelnosti a přehlednosti obsahu textu a proto působí často zmatečně.

[19] Stěžovatel opětovně namítal, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu a neodstranil vady řízení před správcem daně. Žalovaný se nevypořádal s námitkami proti obsahu výzvy ze dne 24. 3. 2014, č. j. 8070/14/5000-14304-6058186. Provedení hodnocení důkazů až v rozhodnutí o odvolání je v rozporu s § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu. Žalovaný měl odstranit vady postupu správce daně doplněním dokazování prostřednictvím správce daně a zhodnocením důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu. Následně měl s tímto doplněním důkazního řízení, včetně zákonného vyhodnocení důkazů, řádně seznámit žalobce, což neučinil. Tvrzení žalovaného, že neshledal námítky

uvedené v odst. 22 svého rozhodnutí důvodnými, označil stěžovatel za účelové a nemající oporu ve výzvě žalovaného č. j. 8070/14/5000-14304-6058186. I kdyby se žalovaný s námitkami stěžovatele vznesenými v jeho vyjádření k uvedené výzvě vypořádal vyhodnocením důkazů v odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání, postupoval by v rozporu s ustanovením § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu. Navíc by tento postup pro stěžovatele znamenal, že ztratil reálnou možnost doplnit své odvolání argumentací proti řádně vyhodnoceným důkazům, což představuje porušení ústavního práva stěžovatele dle čl. 36 odst. 1 Listiny.

[20] K argumentaci městského soudu týkající se možnosti použití čestného prohlášení (jednatele společnosti Ladyss stav s. r. o. ze dne 15. 2. 2012) jako důkazu stěžovatel uvedl, že jestliže správce daně nechce připustit čestné prohlášení třetí osoby jako důkazní prostředek, měl by v souladu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu vyslechnout tuto třetí osobu jako svědka, což se nestalo.

[21] Stěžovatel dále městskému soudu vytknul hrubé zkreslení jeho námítky, že žalovaný s ním byl povinen věc projednat při ústním jednání. Městský soud podle stěžovatele zkreslil také námitku, že žalovaný neuvádí, která konkrétní opatření měl přijmout k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. Nešlo tedy o to, aby žalovaný předem poučoval stěžovatele o opatřeních, které je vhodné či nutné přijmout, aby se stěžovatel svým jednáním vyvaroval protiprávního jednání, ale o to, aby žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, která rozumně možná opatření stěžovatel neučinil.

[22] Městský soud opomenul zabývat se námitkou porušení s § 8 odst. 1 daňového řádu. Přisouzení míry věrohodnosti jednotlivým důkazům nemůže být aktem svévole správce daně, ale musí být podloženo logickou a přezkoumatelnou úvahou. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného obsahuje zdlouhavé opisování jednotlivých důkazů, aniž by bylo jasně vyloženo, která část skutkových zjištění nebo okolnost významná pro rozhodnutí je provedeným důkazem zjištěna a prokázána.

[23] Závěr městského soudu, že žalovaný naplnil zákonné požadavky na hodnocení důkazů, přičemž stěžovatel ani neuvedl, jakým způsobem hodnocení důkazů nesplňuje zákonné požadavky, není v souladu se skutečností. Stěžovatel poukázal na žalobní námitky, v nichž namítal, že žalovaný postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 a § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu, a zcela konkrétně uvedl, jakým způsobem hodnocení důkazních prostředků nesplňuje zákonné požadavky na řádné hodnocení důkazů.

[24] Městský soud se podle stěžovatele dále mylí ve svém závěru, že stěžovatel ignoroval podezřelé okolnosti (trestní stíhání osob, které se účastnily obchodů se žalobcem v květnu 2011 zahájeného již v březnu 2011). Trestní stíhání osob, které se zúčastnily obchodů se žalobcem v květnu 2011, totiž nemohlo být zahájeno v březnu 2011, když se týkalo daňové povinnosti za zdaňovací období březen 2011. Ve skutečnosti bylo trestní stíhání zahájeno dne 19. 6. 2013, jak uváděl žalovaný, což patrně městský soud pro rozsáhlost odůvodnění rozhodnutí žalovaného přehlédl. V květnu 2011 tedy stěžovatel nemohl vědět, že osoby, s kterými obchodoval v březnu 2011, budou za obchody v tomto období trestně stíhány. Stěžovatel žádné podezřelé okolnosti neignoroval, neboť mu žádné takové okolnosti nebyly známy. Plnění od společnosti Ladyss stav s. r. o. prokázal jednak řádnými

pokračování

daňovými doklady a jednak svědeckými výpověďmi pana Červenky a pana Č. Místně příslušný správce daně neuznal společnosti Ladyss stav s. r. o. daň na vstupu, ale daň na výstupu ponechal v plné výši, tedy měl za prokázané, že se tvrzené zdanitelné plnění uskutečnilo. Stěžovatel má dále za to, že prokázal i uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch společnosti SJK a COLORMIX, když uskutečnění těchto plnění navíc potvrdili jednatele uvedených společností. Je tedy na berních orgánech Slovenské republiky, aby daň doměřili tomu, kdo ji patrně zkrátí, a nikoli stěžovateli.

[25] Policie ČR u stěžovatele zajistila i další doklady, svědčící o uskutečnění předmětných dodávek. Žalovaný se tak ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu měl s těmito důkazními prostředky seznámit, zejména když mu tuto možnost Policie ČR nabídla. Jedná se o povinnost správce daně, která mu vyplývá z daňového řádu a čl. 1 odst. 1 Ústavy.

[26] Závěrem stěžovatel poukázal na rozhodnutí ve spojené věci věci C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter David*, v němž Soudní dvůr EU vyslovil stanovisko, že daňový orgán nemůže obecně požadovat, aby osoba povinná k dani, která hodlá uplatnit svůj nárok na odpočet DPH, ověřovala, že se subjekty na vstupu nedopustily nesrovnalostí či podvodu, a je na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí a podvodu na DPH a uložily sankce osobám, které se nesrovnalostí dopustily. Tyto orgány tedy nemohou přenášet své vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani a odmítnout jim přiznat nárok na odpočet z důvodu, že tyto úkoly nesplnily. Z uvedeného stěžovatel dovodil, že daň je třeba vyměřovat tomu, kdo se podvodného jednání skutečně dopustil, a ne tomu, kdo byl pouze nevědomým účastníkem možného podvodného řetězce.

[27] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry, k nimž dospěl městský soud. Ke stěžovatelem namítanému porušení § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu žalovaný upozornil, že podle obvyklé praxe orgánů Finanční správy ČR, kterou podporuje relevantní komentářová literatura a judikatura správních soudů, musí být vady odvoláním napadeného rozhodnutí nebo postupu správce daně prvního stupně napraveny v rámci odvolacího řízení. Jestliže tedy k takovému postupu odvolací orgán přistoupí, disponuje stejným okruhem oprávnění jako správce daně v řízení v prvním stupni. Seznámení stěžovatele s podklady učiněné v rámci postupu podle § 115 daňového řádu bylo provedeno jasným, srozumitelným, konkrétním a vyčerpávajícím způsobem (viz výzva žalovaného ze dne 24. 3. 2014, č. j. 8070/14/5000-14304-605186). Reakcí stěžovatele byl přípis ze dne 7. 5. 2014, v němž však stěžovatel neučinil jakýkoli návrh na provedení dalších důkazů a bylo proto zcela na místě, aby žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání. Uvedeným postupem žalovaný odstranil vadu řízení založenou správcem daně, který v odůvodnění svého rozhodnutí odkázal na úřední záznam, s nímž nebyl stěžovatel seznámen před vydáním rozhodnutí. Žalovaný upozornil na skutečnost, že se ve svém rozhodnutí neodchýlil od právního názoru vyjádřeného ve své výše uvedené písemnosti. Pokud se stěžovatel domáhal, aby věc byla projednána v rámci ústního jednání, tuto možnost měl stěžovatel po celou dobu daňového řízení. Jestliže ji však stěžovatel nevyužil, nelze důsledky jeho pasivity přenášet na orgány Finanční správy ČR. Stěžovatel dále poukázal na rozsudek ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 – 43, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k jednoznačnému závěru o nepoužitelnosti čestného prohlášení jako důkazu. K tvrzení stěžovatele, že osoba, která podala čestné prohlášení, měla být v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu vyslechnuta jako svědek, žalovaný uvedl, že stěžovatel měl možnost

navrhnout výslech této třetí osoby, pokud tento procesní úkon považoval za nezbytný k prokázání jeho daňových tvrzení. Nelze však přenášet tuto aktivitu na žalovaného, který shromážděné důkazy náležitě zhodnotil v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu. K namítaným vadám hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu dostal všem zásadám dokazování a řádně zjistil skutkový stav.

[28] Žalovaný dále uvedl, že v průběhu daňového řízení byl prokázán vznik konkrétních pochybností ohledně daňových tvrzení stěžovatele, neboť na předložených daňových dokladech deklarovaní dodavatelé neuskutečnili tam uvedená zdanitelná plnění v tvrzeném rozsahu. Ačkoliv se usnesení o zahájení trestního stíhání netýká posuzovaného zdaňovacího období květen 2011, popisuje jednání stejných osob vystupujících za identickou obchodní společnost, a je tak zcela logický úsudek, že totožným nebo obdobným způsobem zmíněné osoby jednaly rovněž ve zdaňovacím období květen 2011. K poukazu stěžovatele na výše uvedené rozhodnutí Soudního dvora EU žalovaný uvedl, že objektivní skutečnosti prokazují, že stěžovatel mohl a měl vědět, že je součástí daňového podvodu.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[29] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[30] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že se stěžovatel dovolává důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[31] Kasační stížnost není důvodná.

[32] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu, *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

[33] Podle § 92 odst. 2 téhož zákona, *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*

[34] Podle § 115 odst. 1 daňového řádu, *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*

[35] Podle odst. 2 téhož ustanovení, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými*

pokračování

skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

[36] K argumentaci stěžovatele uvedené v úvodu kasační stížnosti, v níž namítá neobjektivnost závěrů městského soudu ve vztahu k projednatelnosti, přehlednosti a srozumitelnosti žaloby Nejvyšší správní soud uvádí, že tato argumentace se za situace, kdy městský soud na základě podané žaloby rozhodnutí žalovaného věcně přezkoumal, netýká podstaty věci samé a nemá tudíž vliv na její posouzení. Nejvyšší správní soud proto pouze stručně konstatuje, že se ztotožňuje s městským soudem, že žaloba je rozsáhlé (56 stran textu) a místy poněkud nepřehledné podání, neboť stěžovatel se opakuje ve své argumentaci a cituje dlouhé pasáže textu. Podstatné je nicméně to, že obsahuje žalobní body a umožnila tak soudní přezkum rozhodnutí žalovaného. Městský soud se k podstatným námitkám, které stěžovatel v žalobě uplatnil, přiměřeným způsobem vyjádřil a vysvětlil, proč je neshledal důvodnými. Nelze ani stěžovateli přisvědčit, že by městský soud námitky stěžovatele dezinterpretoval. Odůvodnění napadeného rozsudku je logické, pochopitelné a dostatečné, rozsudek proto není možné považovat za nepřezkoumatelný.

[37] Námitce stěžovatele, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu Nejvyšší správní soud nepřisvědčil, neboť postup žalovaného, který v odvolacím řízení prováděl prostřednictvím správce daně dokazování a odstraňoval vady řízení před správcem daně je plně v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu, které takovýto postup umožňuje. V daňovém řízení totiž primárně platí princip apelace, který umožňuje případné vady řízení v prvním stupni a skutkově i právně sporné aspekty věci vyřešit před odvolacím orgánem, aniž by bylo nutné věc vracet ke správnímu orgánu prvního stupně k dalšímu řízení (respektive procesní předpis takový postup vůbec neumožňuje, srov. § 116 odst. 1 d. ř.). V odvolacím daňovém řízení tak mimo jiné lze doplnit dokazování, a to i ve značném rozsahu, jak tomu bylo v právě posuzované věci. Pokud žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, namísto toho, aby argumentoval obsahem své výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 24. 3. 2014, č. j. 8070/14/5000-14304-6058186, proti jejímuž obsahu směřovaly námitky žalobce, ani tato skutečnost nepředstavuje nezákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť část odůvodnění žalovaného, na kterou takto odkázal, obsahuje důkazy, jejich hodnocení a právní závěry, s nimiž byl stěžovatel v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámen shora uvedenou výzvou žalovaného. Obsah samotné výzvy je jasný, srozumitelný, konkrétní, obsahuje všechny nové skutečnosti, které žalovaný zjistil provedeným dokazováním a právní hodnocení takto zjištěného skutkového stavu - závěry žalovaného ke kterým dospěl na základě hodnocení zjištěných důkazů jednotlivě i v souvislostech. Stěžovateli tudíž nelze přisvědčit ani v tom, že v posuzované věci žalovaný hodnotil v rozporu s § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu důkazy až v rozhodnutí o odvolání a důvodné nejsou ani námitky stěžovatele, že jej žalovaný nevyrozuměl o doplnění důkazního řízení, hodnocení získaných důkazů a správní orgány mu znemožnily účinnou obranu v rámci daňového řízení tím, že ho dostatečně neseznámily s hodnocením provedených důkazů.

[38] Námitka, v níž stěžovatel namítá, že žalovaný byl povinen odstranit vady postupu správce daně tak, že měl důkazní řízení doplnit prostřednictvím správce daně a všechny

důkazy pak zhodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu, rovněž není důvodná, neboť ze spisu je zřejmé, že žalovaný takto postupoval. Dne 26. 9. 2012 žalovaný uložil správci daně, aby stanoveným způsobem doplnil dokazování. Poté, co dne 28. 1. 2014 správce daně předložil žalovanému spisový materiál obsahující dodatečně provedené důkazy, žalovaný tyto důkazy zhodnotil a vyzval stěžovatele, aby se k takto doplněným podkladům vyjádřil. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že hodnotil důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, neboť získané důkazy hodnotil z hlediska jejich věrohodnosti, vzájemně je porovnával, hodnotil je tedy jednotlivě i v souvislostech a následně na základě těchto důkazů věc právně posoudil. Jak již bylo zmíněno výše, ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování; způsob, jakým jej žalovaný zhodnotil je podrobný, má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažování. Taktéž námitka stěžovatele, že správní orgány nepostupovaly v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, v němž je zakotvena zásada volného hodnocení důkazů, proto není důvodná. Městský soud se k této námitce stěžovatele vyjádřil, když konstatoval, že žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí dostatečně určitě a srozumitelně vyložil, ke kterým důkazům se při svém rozhodování přiklonil a z jakého důvodu (včetně uvedení hodnotících úvah), čímž zcela naplnil zákonné požadavky na hodnocení důkazních prostředků. Rozhodnutí žalovaného je vskutku obsáhlé (49 stran), to je však dáno značně rozsáhlým dokazováním, v průběhu kterého bylo zjištěno velké množství důkazů, které žalovaný popsal v odůvodnění svého rozhodnutí a vycházel z nich při posouzení věci. Nelze tudíž ani přisvědčit výtce stěžovatele, že rozhodnutí žalovaného obsahuje jen zdlouhavé opisování jednotlivých důkazů, aniž by bylo vyloženo, která část skutkových zjištění nebo okolnost významná pro rozhodnutí je provedeným důkazem zjištěna a prokázána.

[39] Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani námitku stěžovatele, jíž brojil proti závěru žalovaného o nedůvodnosti námitek citovaných v odst. 22 rozhodnutí žalovaného (jedná se o námitky vznesené stěžovatelem v průběhu v odvolacího řízení v jeho vyjádření ze dne 7. 5. 2014 k výše uvedené výzvě žalovaného z 24. 3. 2014, kterou byl seznámen se zjištěnými důkazy a právními závěry žalovaného). Žalovaný totiž své závěry o nedůvodnosti námitek stěžovatele opřel o řádně zjištěný skutkový stav, který ve svém rozhodnutí náležitě a podrobně popsal. Stěžovateli nebylo upřeno právo doplnit své odvolání argumentací proti zjištěným důkazům, neboť mu žalovaný umožnil vyjádřit se k těmto důkazům a jeho právnímu hodnocení věci a poskytl stěžovateli k tomu dostatečnou lhůtu, neboť rozhodnutím o prodloužení lhůty ze dne 2. 4. 2014, č. j. 9091/14/5000-14304-605186, vyhověl žádosti žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem. Stěžovatel tohoto práva využil svým vyjádřením ze dne 7. 5. 2014. Stěžovateli tedy bylo v rámci daňového řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy navrhované ke svým tvrzením a nedošlo ani k porušení jeho práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a důkazům.

[40] Tvrzení stěžovatele, že jestliže správce daně nechce připustit čestné prohlášení třetí osoby jako důkazní prostředek, měl by v souladu s ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu vyslechnout tuto třetí osobu jako svědka, což se nestalo, Nejvyšší správní soud uvádí, že není pravdivé. Jednatele společnosti Ladyss stav s. r. o. Ladislava Červenku, jehož čestné prohlášení ze dne 15. 2. 2012 stěžovatel předložil, totiž dne 17. 12. 2012 správce daně za účasti zástupce stěžovatele vyslechl jako svědka ke skutečnostem uvedeným v jeho čestném prohlášení (dodávka a fakturace zboží stěžovateli v květnu 2011) vyslechl. Nejvyšší správní soud na okraj dodává, že citované ustanovení daňového řádu ukládá

pokračování

správci daně co nejúplněji zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, přičemž není vázán jen návrhy daňových subjektů. Je tudíž na uvážení správce daně, zda k obsahu čestného prohlášení, které, jak městský soud správně s poukazem na relevantní judikaturu konstatoval, není v zásadě možné použít jako důkaz, pokládá za potřebné osobu, která učinila čestné prohlášení, vyslechnout jako svědka.

[41] K námitce stěžovatele, v níž upozornil na doklady zajištěné Policií ČR, svědčící dle stěžovatele o uskutečnění předmětných dodávek, s nimiž se žalovaný měl podle názoru stěžovatele podle § 92 odst. 2 daňového řádu seznámit, Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud žalovaný dospěl k závěru o tom, že na základě provedených důkazů již zjistil dostatek skutečností pro správné zjištění a stanovení daně, nebylo již nutné seznamovat se s doklady zajištěnými Policií ČR v jiném (trestním) řízení. V této souvislosti Nejvyšší správní soud doplňuje, že ze spisu vyplývá, že finanční orgány si od Policie ČR vyžádaly relevantní listiny týkající se vedeného trestního řízení a tyto listiny byly do spisu žalovaného zařazeny dne 25. 2. 2014. O těchto podkladech byl stěžovatel rovněž informován ve výzvě žalovaného z 24. 3. 2014, srov. její bod 61. Další doklady o realizaci zdanitelného plnění, které měla zajistit Policie ČR, stěžovatel nijak blíže nespecifikoval.

[42] K námitce, v níž stěžovatel městskému soudu vytknul zkreslení jeho námítky, že žalovaný byl povinen se stěžovatelem věc projednat v ústním jednání, Nejvyšší správní soud uvádí, že městský soud se zaměřil především na námitku žalobce vtělenou v žalobě, že žalovaný nikdy nevyhovuje žádostem o projednání věci v ústním jednání. Městský soud dále shledal, že stěžovatel byl v průběhu odvolacího řízení seznámen se zjištěnými skutečnostmi a důkazy výzvou žalovaného ze dne 24. 3. 2014, na kterou stěžovatel reagoval vyjádřením ze dne 9. 5. 2014. Dále je třeba uvést, že daňový řád nevyžaduje k projednání věci ústní jednání a stěžovatel se v průběhu řízení před žalovaným ústního jednání ani nedomáhal. Z uvedeného tak je patrné, že v posuzované věci nebylo nezbytné nařizovat ústní jednání a žalovaný nepochybil, pokud tak neučinil.

[43] Námitku, dle které žalovaný neuvádí, která konkrétní opatření měl přijmout k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu, městský soud nezkreslil a řádně se s ní vypořádal, když připomenul relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a poukázal na skutečnost, že od stěžovatele se očekává, že v rámci své hospodářské činnosti přijme přiměřená opatření, aby zjistil, zda jeho plnění není součástí podvodu. Městský soud následně shledal, že stěžovatel ignoroval podezřelé okolnosti. K argumentaci stěžovatele, že žalovaný měl v odůvodnění svého rozhodnutí uvést, která rozumně možná opatření u prováděných plnění stěžovatele uchrání před účastí na daňovém podvodu, Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný v této souvislosti mimo jiné poukázal na způsob přesunu finančních prostředků mezi stěžovatelem a dalšími dodavateli v řetězci, nepředložení písemných objednávek zboží a neprověření deklarovaných odběratelů na Slovensku. Na základě těchto a dalších skutečností posléze žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel nepřijal všechna opatření, která mohou být po něm rozumně požadována. S přihlédnutím k výše uvedenému má Nejvyšší správní soud za to, že z obsahu rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že stěžovatel mohl provést taková opatření, aby vyvaroval zapojení do podvodného řetězce, přičemž není nutné veškerá tato opatření konkrétně vyjmenovávat.

[44] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že městský soud v odůvodnění rozsudku nesprávně uvedl, že trestní stíhání obchodních partnerů stěžovatele bylo zahájeno v březnu 2011. Z obsahu správního spisu (výzva k poskytnutí údajů Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 13. 1. 2014 adresovaná Policii ČR, Krajskému ředitelství policie Zlínského kraje, Službě kriminální policie a vyšetřování), totiž vyplývá, že usnesení o zahájení trestního stíhání bylo vydáno dne 19. 6. 2013 pod č. j. KRPZ-6486-280/TČ-2012-150081-LTR. Toto pochybení městského soudu však s ohledem na výše uvedené okolnosti neznamena nesprávnost jeho závěrů, že stěžovatel mohl při vynaložení přiměřené péče o podvodném charakteru jednání svých obchodních partnerů vědět. Jak je v závěru tohoto rozsudku vysvětleno, stěžovatele nelze považovat za osobu jednající v dobré víře, která nemohla o svém zapojení do podvodného řetězce vědět.

[45] V případě tvrzení stěžovatele, že plnění od společnosti Ladyss stav s. r. o. prokázal jednak řádnými daňovými doklady a jednak svědeckými výpověďmi pana Červenky a pana R. Č. (zaměstnanec stěžovatele), se Nejvyšší správní shoduje se žalovaným, že tento stěžovatelův názor vyvrací následující skutečnosti:

- stěžovatel kromě rámcové smlouvy, která však sama o sobě neprokazuje, že by přijal plnění tak, jak je v předmětných fakturách deklarováno, nedoložil žádné kupní smlouvy, objednávky, ani jiné písemnosti dokládající komunikaci mezi ním a společností Ladyss stav s. r. o., přestože R. Č., který byl osobou pověřenou stěžovatelem k zajišťování obchodů s kovovým materiálem, ve svědecké výpovědi uvedl, že měly existovat písemné objednávky a písemné kupní smlouvy k jednotlivým dodávkám zboží, jejichž součástí byla i cena zboží. Písemnou objednávku tvrdil i Ladislav Červenka, jednatel společnosti Ladyss stav s. r. o., který uvedl, že stěžovatel si zboží objednával ústně, prostřednictvím M. Z., a potvrzoval písemnou objednávkou.
- obraty na bankovních účtech dokládají převody peněžních prostředků mezi několika bankovními účty, ale neprokazují, že zdanitelná plnění přijal stěžovatel od společnosti Ladyss stav s. r. o. tak, jak je deklarováno fakturami za nákup niklových katod (tyto finanční transakce naopak zakládají pochybnosti o tom, zda se nejedná o účelové přesouvání peněžních prostředků bez vazby na uskutečnění zdanitelných plnění).
- tvrzení R. Č., že potvrdil dodací listy, je v rozporu se stěžovatelem předloženými dodacími listy, kterou jsou podepsány panem Z.
- výpověď Renaty Sedláčkové (jednatelka společnosti Future construction s. r. o. v době dodání niklových katod společností Ladyss stav s. r. o., následně dodaných na základě faktur za nákup niklových katod stěžovateli), která nebyla schopna sdělit konkrétní informace k přepravě, přestože ji sama měla zajišťovat a organizovat. Nebylo jí např. známo, která osoba předala dodací listy přepravci, kde docházelo k nakládce zboží, přestože tvrdila, že se jí občas zúčastnila.
- byla zpochybněna věrohodnost předloženého certifikátu, jako listiny vztahující se k pořízení niklových katod na základě faktur za jejich nákup, které měly být dle předložených dokladů pořízeny od společnosti Ladyss stav s. r. o., která je měla pořídit od společnosti Future construction s. r. o., neboť z odpovědi na mezinárodní dožádání vyplývá, že certifikát byl určen pro jinou společnost a vztahoval se ke konkrétní dodávce. Věrohodnost předloženého certifikátu dále zpochybňuje svědecká výpověď R. Č., který jako svědek vypověděl, že ke

pokračování

každé dodávce niklových katod musí existovat certifikát a že certifikát byl přímo od producenta z Ruska – Norils Nickel. Takové certifikáty však stěžovatel nepředložil.

[46] Tvzení stěžovatele, že prokázal i uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch společností SJK a COLORMIX, když uskutečnění těchto plnění navíc potvrdili jednatelé uvedených společností, pak vyvrátil žalovaný těmito skutečnostmi:

- výpovědi R. Č., který vypověděl, že ke každé dodávce niklových katod těmto společností měly být vystaveny i kupní smlouvy, stěžovatel však žádné takové smlouvy nepředložil. Rámcové kupní smlouvy neprokazují, že stěžovatel dodal niklové katody do jiného členského státu uvedeným společností, jak bylo deklarováno vystavenými fakturami za jejich prodej.
- vyjádřením stěžovatele i svědeckou výpovědí R. Č., z nichž vyplynulo, že si odběratelé SJK a COLORMIX měli sami zajišťovat jejich přepravu od stěžovatele. Dle předložených mezinárodních nákladních listů měla být jeho přepravcem ve všech případech společnost STAVEBNINY – Tatry, s. r. o. Zástupce této společnosti však přepravu popřel a současně uvedl, že vozidlo registrační značky X s návěsem X, které mělo zboží dle mezinárodních nákladních listů převážet, společnost STAVEBNINY – Tatry, s. r. o. nikdy nevlastnila a neměla ho ani pronajaté. Z odpovědi slovenské daňové správy na dožádání dále vyplývá, že razítko, kterým byly stěžovatelem předložené mezinárodní náklady list opatřeny, se neshoduje s razítkem, které používá společnost STAVEBNINY – Tatry, s. r. o.
- výpovědi jednatele společnosti COLORMIX Pavola Hrebenára, který mimo jiné uvedl, že za zboží platil v hotovosti a po dobu svého jednatelství nedisponoval žádným bankovním účtem. Stěžovatel však tvrdil a prokazoval bankovními výpisy, že úhrady proběhly bezhotovostně.
- odpovědi Slovenské daňové správy na mezinárodní dožádání správce týkající se SJK a nákupu niklových katod od stěžovatele, z níž vyplývá že SJK nemá v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty vykázané žádné pořízení zboží z jiného členského státu od osoby registrované v jiném členském státu. J. K., který byl v době stěžovatelem deklarovaného dodání niklových katod jednatelem této společnosti, se distancoval od faktur za prodej niklových katod. K razítkům a podpisům na fakturách tento jednatel vypověděl, že nejsou jeho. Z odpovědi tak vyplývá, že SJK nerealizovala se stěžovatelem žádný obchod.

[47] K uvedenému Nejvyšší správní soud uzavírá, že způsob obchodování stěžovatele není důvěryhodný a vzbuzuje vážné pochybnosti. Důkazy formální povahy mohou v obecné rovině obstát pouze za situace, že obchodní transakce nevykazují žádné pochybnosti. Jak již zdejší soud vyslovil v bodě 42 rozsudku ze dne 5. 9. 2012, č. j. 1 Afs 58/2012 - 13, „z konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 73 odst. 12 zákona o dani z přidané hodnoty) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže

být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu [srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), <http://nalus.usoud.cz>].“ V rozsudku ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-14 pak Nejvyšší správní vyslovil, že „[z]ákon o dani z přidané hodnoty totiž rozumí uskutečněním zdanitelného plnění stav faktický, nikoli stav formálně vykazovaný, a proto daňový subjekt v průběhu daňového řízení musí doložit oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.“

[48] Poukaz stěžovatele na spojenou věc C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter David*, v níž Soudní dvůr EU vyslovil názor, že daňový orgán nemůže obecně požadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit svůj nárok na odpočet DPH ověřovala, že se subjekty na vstupu nedopustily nesrovnalostí či podvodu, a je na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí a podvodu na DPH a uložily sankce osobě povinné k dani, které se jich dopustily, není v posuzované věci relevantní. Ve správním řízení zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že stěžovatel se daňového podvodu sám účastnil (výše byly popsány pouze ty z nich, které jsou relevantní k vypořádání kasačních námitek stěžovatele), což vylučuje možnost, že by stěžovatel nevěděl a ani vědět nemohl, že se účastní plnění, které je samo součástí podvodu. Na stěžovatele proto nelze hledět jako na osobu jednající v dobré víře, která se nepodílela na žádných nesrovnalostech a přijala veškerá opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby zajistila, že obchody, které prováděla, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. V daňovém řízení bylo prokázáno, v jakých skutkových okolnostech jednání stěžovatele a jeho obchodních partnerů, které mělo za cíl získání neoprávněné daňové výhody, spočívalo. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na již zmíněný rozsudek ze dne 5. 9. 2012, č. j. 1 Afs 58/2012 - 14, v jehož bodě 54 vyslovil, že „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. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL* [2006] Sb. rozh., s. I-6161). Rovněž tyto principy přejala následně i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008-100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).“

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[49] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[50] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch a právo na

pokračování

náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 31. srpna 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu