



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Petra Hlušíka a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Bohemia Trade CZ, s. r. o.**, se sídlem Pražská 3, České Budějovice, zastoupené JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem B. Němcové 583/33, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2013, č. j. 31640/13/5000-14303-701848, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 12. 2014, č. j. 10 Af 11/2014 – 48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 12. 2013 byla k odvolání žalobce (dále též „stěžovatel“) částečně změněna a částečně ponechána beze změny rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích, a to dodatečné platební výměry z 16. 10. 2012, kterými bylo dodatečně rozhodnuto o povinnostech stěžovatele za zdaňovací období měsíce červenec, srpen, září 2007, říjen 2008, březen, květen 2009, leden, únor 2010 uhradit stanovené částky daně z přidané hodnoty včetně penále. Své rozhodnutí žalovaný opřel o

závěry správce daně na základě daňové kontroly zahájené dne 27. 4. 2010 za zdaňovací období duben 2007 až listopad 2009 a leden a únor 2010; kontrole předcházelo vytykácí řízení k ověření údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání k DPH. Dále byla provedena též daňová kontrola DPH za zdaňovací období měsíce prosince roku 2009. Žalovaný dospěl k závěru, že správce daně zajistil důkazy o tom, že stěžovatel uplatněním nadměrného odpočtu DPH získal zvýhodnění; v daném případě se jednalo o podvodné jednání, přičemž stěžovatel mohl a měl vědět, že je jeho součástí. Stěžovatel nepřijal všechna opatření, která mohou být po něm rozumně požadována.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu a domáhal se zrušení rozhodnutí, přičemž namítal promlčení (správně prekluzi) práva doměřit daň z přidané hodnoty. Svůj závěr opřel o úvahu, že v daňovém řízení zahájeném dne 27. 4. 2010 nelze pokračovat s ohledem na zrušení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) k 31. 12. 2010. V důsledku toho nenastaly účinky nového běhu tříleté lhůty pro vyměření daně dle § 47 odst. 2 ZSDP, tato lhůta by totiž počala běžet až za účinnosti nového daňového řádu. Přechodné ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též „daňový řád“) zachovává účinky jen těch právních skutečností, které nastaly přede dnem účinnosti zákona. Žalovaný i správce daně dále v rámci daňového řízení porušili § 2 odst. 2 ZSDP a § 7 daňového řádu, neboť při provádění kontroly nepostupovali bez zbytečných průtahů a zvolenými prostředky neúnosně zatěžovali daňový subjekt. Došlo také k porušení § 5 daňového řádu, jelikož k žádosti stěžovatele o prodloužení lhůty pro vyjádření se v rámci odvolacího řízení do 13. 12. 2013, lhůtu prodloužil pouze do 3. 12. 2013. Žalovaný rozhodl účelově o odvolání dne 16. 12. 2013.

[3] Žalovaný i správce daně učinili nesprávné závěry o zneužití systému DPH. Dle stěžovatele oba nezpochybňují, že služba spočívající v provádění reklamy při automobilových závodech byla poskytnuta, pouze spekulují o tom, že se stěžovatel dopustil zneužití systému DPH. Žalovaný se nevypořádal s námitkami a důkazy uvedenými stěžovatelem v odvolání a jeho doplnění. Skutečnosti a důkazy hodnotil účelově s cílem doměřit stěžovateli za každou cenu DPH. Stěžovatel trvá na stanovisku, že přijatá uskutečněná zdanitelná plnění byla oprávněná a odpovídala smluveným, provedeným a fakturovaným nákladům na reklamu a propagaci uskutečněnou jezdcem M. K. Žalovaný učinil nesprávný závěr, že smlouvy byly uzavírány pouze formálně a že pro žalobce není podstatné, zda dojde k jejich neplnění a dále, že na základě jednání stěžovatele tento mohl a měl vědět, že je součástí podvodného jednání. Stěžovatel neměl možnost zjistit, zda si obchodní partneři plní své daňové povinnosti. Oprávněnost nároku stěžovatele je doložena předmětnými daňovými doklady řádně zachycenými v účetnictví a daňové evidenci. Žalovaný opomíjí, že daně a poplatky mohou být ukládány pouze na základě zákona; doměření DPH včetně penále bylo provedeno v rozporu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[4] Krajský soud žalobu zamítl. Uzavřel, že správce daně unesl své důkazní břemeno, jestliže si opatřil řadu důkazů, jimiž prokázal, že ze strany stěžovatele uplatnění nároku na odpočet DPH v jednotlivých zdaňovacích obdobích nebylo oprávněné a jednalo se o zneužití systému daně z přidané hodnoty. Smlouvy se společnostmi Support Marketing, s. r. o. a Flint Racing s. r. o. stěžovatel uzavíral pouze formálně a účelově. Uzavřel, že stěžovatel mohl a měl vědět, že je součástí podvodného jednání.

Nepočínal si při uzavírání smluv s uvedenými společnostmi s péčí řádného hospodáře. Ve smlouvách nebyl specifikován rozsah reklamy, smlouvy neobsahovaly ustanovení o velikosti a umístění loga a počtu závodů, na kterých se má reklama prezentovat. Jezdec M. K. se neúčastnil ani jednoho závodu Mezinárodního mistrovství ČR v rallye v letech 2009 a 2010, přestože byla jeho účast na těchto závodech smluvně sjednána. Stěžovatel navíc nečinil žádné kroky k revizi smluvených cen za propagaci, naopak uzavřel dodatečně k původním smlouvám dodatky, kterými byla navýšena cena za prezentaci reklamy na již proběhlých závodech. Byl proto správně učiněn závěr, že předmětná zdanitelná plnění jsou zasažena podvodem, o čemž svědčí i skutečnost, že společnost Support Marketing, s. r. o. v říjnu roku 2008 nepodala daňové přiznání a jednatel této společnosti je nekontaktní. Nkontaktním se stal také jednatel nově založené společnosti Flint Racing s. r. o. – M. K. – poté, co byl vyzván správcem daně ke kontrole účetnictví a k doložení daňových dokladů. Správce daně také zjistil, že stěžovatel hradil faktury na účet společnosti Support Marketing s. r. o. a následně na účet M. K. jako soukromé osoby a následně po ukončení spolupráce se společností Support Marketing, s. r. o. na účet nově založené společnosti Flint Racing s. r. o., kde je jediným jednatelem M. K.; platby byly navíc vždy ve stejný den také vybírány. Stěžovatelova námitka zániku práva doměřit DPH za uvedená zdaňovací období s ohledem na zrušení ZSDP k 31. 12. 2010 není důvodná; v daném případě byla daňová kontrola zahájena dne 27. 4. 2010, prekluzivní lhůta pro stanovení daně začala dle § 47 odst. 1 ZSDP běžet dne 31. 12. 2010 a skončila 31. 12. 2013. Dodatečné platební výměry byly vydány dne 16. 10. 2012, rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatele nabylo právní moci dne 28. 12. 2013. Ani další námitky stěžovatele krajský soud neshledal důvodné. Jestliže existovaly objektivní skutečnosti, ze kterých bylo zřejmé, že stěžovatel věděl či mohl vědět, že je součástí daňového podvodu, došlo k přenesení důkazního břemene ze správce daně na stěžovatele. Ten však břemeno neunesl a nebyl mu tak nárok na nadměrný odpočet dle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH přiznán. Žalovaný ve věci s ohledem na rozsah dokazování postupoval bez zbytečných průtahů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. spočívajících v jeho nezákonnosti v důsledku nesprávného posouzení právní otázky v předcházejícím řízení. Stěžovatel má dále za to, že řízení před soudem bylo stíženou vadou, neboť skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech a dále, dle stěžovatele je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů.

[6] Stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu, že si nepočínal s péčí řádného hospodáře. Přijatá uskutečněná zdanitelná plnění byla oprávněná a odpovídala smluveným, provedeným a fakturovaným nákladům na reklamu a propagaci uskutečněnou jezdcem M. K. Uzavření smluv bylo transparentní; poskytovatel služby reklamu zrealizoval a stěžovatel za službu řádně zaplatil na základě přijatých daňových dokladů. Tvrzení žalovaného o tom, že smlouvy byly uzavírány pouze formálně, je účelové a nemá oporu ve spisu. Krajský soud založil své rozhodnutí na spekulacích žalovaného a správce daně o ekonomickém smyslu reklamy, uspořádání vztahů mezi subjekty a činí závěr, že cílem bylo vyinkasovat DPH na úkor státního rozpočtu; tyto závěry však nemají oporu ve skutkových zjištěních. Také závěry soudu o tom, že stěžovatel mohl a měl vědět, že přijatá

zdanitelná plnění jsou součástí daňového podvodu, jsou pouze spekulativní a účelové. Pro posouzení věci není podstatné, kolika závodů se M. K. zúčastnil a s jakým výsledkem a rovněž není podstatné, jakou částku společnost ve srovnání s jinými závodníky za reklamu inkasovala. Stěžovatel neměl dle jeho názoru možnost zjistit, zda si jeho obchodní partneři plní své daňové povinnosti. Krajský soud se nevypořádal s námitkami ohledně neprovedení výsledku navrhovaných osob ze strany správce daně. V průběhu řízení o kasační stížnosti upozornil stěžovatel na řízení před Ústavním soudem o návrhu na zrušení § 264 odst. 4 daňového řádu, vedeném pod sp. zn. Pl. ÚS 18/14.

[7] Žalovaný se s kasační stížností stěžovatele neztotožňuje. Ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování, byly prověřeny obchodní společnosti, které měly umístěnu reklamu na závodních vozidlech jezdce M. K. souběžně se stěžovatelem, dále byli prověřeni závodní jezdci, kteří se účastnili stejných soutěží jako závodník M. K. Zjištěné skutečnosti lze po porovnání se situací stěžovatele považovat za objektivně prokazující, že smlouvy byly uzavírány pouze formálně a pro stěžovatele nebylo podstatné, zda dojde k jejich naplnění. Samotným předložením byť i formálně bezvadného dokladu nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně bez dalšího. V případě, že správce daně dojde k závěru, že předložené doklady nejsou věrohodné, leží na něm důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených podkladů. Evropský soudní dvůr vymezil ve svých rozhodnutích (např. ve věci C-80/11 Mahagében a C-142/11 Péter Dávid) výjimku ve věci nároku na odpočet daně, kdy nárok na odpočet daně nemusí být správcem daně plátcí daně přiznán a kdy se subjekty práva nemohou dovolávat norem unijního práva. V případě podvodného jednání je nutno prokázat plátcí daně, že mohl a měl vědět, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu. Žalovaný má za to, že uvedené skutečnosti byly v řízení prokázány.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou a je přípustná; stěžovatel je zastoupen advokátem. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž důvody uplatněné stěžovatelem soud podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť se jedná o natolik závažnou vadu, že je třeba se jí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal. Aby bylo možno posoudit rozhodnutí soudu jako přezkoumatelné, je třeba, aby se především jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatečných důvodů, o které se opírá jeho výrok. O nepřezkoumatelné rozhodnutí se jedná především tehdy, jestliže soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomněl vypořádat některou z námitk uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58 a další). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze pak považovat zejména ta

rozhodnutí, která a) postrádají základní zákonné náležitosti, b) z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, c) která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), d) jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, e) která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS).

[11] Ve světle uvedeného Nejvyšší správní soud neshledal námitku nepřezkoumatelnosti důvodnou; krajský soud se podrobně zabýval rozhodnými skutečnostmi, vypořádal se se všemi námitkami stěžovatele a své závěry logicky zdůvodnil. Nejvyšší správní soud také po přezkoumání řízení před krajským soudem nenalezl existenci žádné vady vedoucí k nezákonnému rozhodnutí. Není důvodná námitka stěžovatele, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech.

[12] Za zásadní lze považovat kasační námitku týkající se nesprávného právního posouzení věci krajským soudem, zejména v otázce naplnění podmínek daňového podvodu. V tomto směru je podstatná interpretace a následná aplikace pojmu „podvod na DPH“. Ten je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora EU, [např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „věc Optigen“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04 (dále jen „věc Kittel“), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „věc Mahagében“)]. Judikatura Soudního dvora EU tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice (směrnice Rady ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), dále jen „šestá směrnice“), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156).

[13] Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost stěžovatele o daňovém podvodu. Ve věci *Optigen* je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, bod 32; jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet

bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (*Mahagében*, bod 49).

[14] Uvedený výklad Soudního dvora EU převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 ve věci *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, bod 33).

[15] Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc *Kittel*). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS; či ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60).

[16] Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60). Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici.

[17] V dané věci se krajský soud okolnostmi daňového podvodu podrobně zabýval. Pojem „daňový podvod“ aplikoval v projednávané věci v souladu s výše vyslovenou judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu. Ze skutkových okolností lze vyzdvihnout zejména následující. Z obsahu smluv uzavřených mezi žalobcem a společnostmi Support Marketing, s. r. o. a Flint Racing s. r. o. vyplynulo, že nebyl vůbec specifikován rozsah poskytované reklamy, nebylo specifikováno umístění loga ani počet závodů, kde se má reklama prezentovat. V letech 2009-2010 se M. K. nezúčastnil ani jednoho závodu Mezinárodního mistrovství ČR v rallye, přestože jeho účast byla smluvně ujednána. Žalobce následně uzavíral k původním smlouvám dodatky, kterými byla zpětně navýšena cena za prezentaci na absolvovaných závodech, přičemž částky hrazené žalobcem

výrazně převýšily částky hrazené jinými společnostmi za prezentaci reklamy na závodních vozidlech jezdců, kteří dosahují srovnatelných výsledků jako M. K.

[18] Závěru o daňovém podvodu svědčí také skutečnost, že společnost Support Marketing, s. r. o. v říjnu 2008 nepodala daňové přiznání a jednatel této společnosti byl nekontaktní. Následně samotný jezdec M. K. coby jednatel nově založené společnosti Flint Racing s. r. o. se stal také nekontaktním poté, co byl vyzván správcem daně ke kontrole účetnictví a předložení daňových dokladů. Pokud žalobce hradil částky za poskytnutí sjednané reklamy, činil tak následně na účet M. K. jako soukromé osoby a posléze na účet společnosti Flint Racing s. r. o., přičemž platby byly vždy ve stejný den rovněž vybrány. Je také správný závěr krajského soudu o tom, že stěžovatel si minimálně mohl ověřit, že společnost Support Marketing, s. r. o. se v sídle zapsaném ve veřejném rejstříku nezdržuje a že jednatel této společnosti Z. K. je nekontaktní. Uvedená skutková zjištění nutně vedou k závěru o nestandardním jednání uvedených společností. Lze se také ztotožnit s krajským soudem, že předmětné obchodní případy neměly zejména s ohledem na zpětné navýšení ceny za poskytnuté služby ekonomický smysl; je zřejmé, že na základě těchto případů měl být vyinkasován nadměrný odpočet v případě možno maximální výši. Ve smyslu citované judikatury lze ve svém souhrnu uzavřít, že stěžovatel si minimálně musel být vědom, že je součástí daňového podvodu.

[19] Je nutno odmítnout uplatnění nároku odpočet daně osobě, jestliže je s přihlédnutím ke všem v řízení zjištěným skutečnostem prokázáno, že dodání služeb je uskutečněno pro osobu povinnou k dani – v daném případě stěžovatelem – která věděla nebo musela vědět, že se svým nákupem účastní plnění, jež je součástí daňového podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009 č. j. 9 Afs 73/2008 - 162). Bylo na stěžovateli, aby vyvrátil všechny pochybnosti, které vznikly v souvislosti s jednotlivými obchodními případy. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26, *„daňový subjekt musí být schopen popsat průběh obchodního případu, na jehož základě nárok uplatňuje, bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin. Ani případná dobrá víra odběratele není pro uznatelnost odpočtu určující; ani dobrá víra totiž není s to odstranit pochybnosti ohledně skutečného průběhu obchodních případů, které i po důkazním řízení přetrvávají.“* V projednávané věci však stěžovatel v průběhu daňového řízení ani v průběhu řízení před soudem věrohodně nevyvrátil jednotlivé shora popsané pochybnosti o oprávněnosti jeho nároku na daňový odpočet. Krajský soud tedy nepochybil, pokud uzavřel, že stěžovatel s ohledem na veškerá skutková zjištění musel vědět, že je součástí daňového podvodu. Nelze se tudíž ztotožnit s námitkou stěžovatele, že závěry krajského soudu, resp. správce daně vycházejí ze spekulací a že tyto závěry jsou účelově vykonstruovány.

[20] Důvodná není ani námitka zániku práva doměřit daň z přidané hodnoty. Dle § 47 odst. 1, 2 ZSDP nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období. Byl-li však před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu stanovení, běží lhůta od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu spraven. V projednávané věci začala lhůta pro stanovení daně běžet dne 31. 12. 2010 a v souladu s přechodnými ustanovení daňového řádu - § 264 odst. 4 - skončila dne

31. 12. 2013. Jestliže rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměrům nabylo právní moci dne 28. 12. 2013, je jednoznačné, že daň byla dodatečně vyměřena v rámci zákonné lhůty. Závěr stěžovatele, že právo doměřit daň zaniklo s koncem účinnosti ZSDP je nepřipadný. K odkazu stěžovatele na řízení před Ústavním soudem o návrhu na zrušení § 264 odst. 4 daňového řádu, vedeném pod sp. zn. Pl. ÚS 18/14, uvádí Nejvyšší správní soud, že tento návrh byl nálezem Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2015 zamítnut.

[21] Pochybení Nejvyšší správní soud neshledal ani ve vztahu ke stěžovatelově námitce ohledně neprovedení výsledku navrhovaných osob správcem daně. K této otázce krajský soud s odkazem na závěry správce daně uzavřel, že správce daně postupoval správně a řádně zjistil skutkový stav, a to také, pokud neprovedl opakovaný výsledek Z. K., neboť tento odpovídal pouze v obecné rovině a na své dodavatele si nepamatoval; pokud jde o M. K., jeho výsledek nebyl způsobilý prokázat fakticitu úhrad.

[22] Postup krajského soudu lze považovat za správný; z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33). Nejvyšší správní soud tak uzavřel, že skutkový stav, zjištěný v rámci daňového řízení a následně v řízení před krajským soudem je zcela způsobilý k dovození závěru o daňovém podvodu, jehož se stěžovatel účastnil.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud dospěl ze všech uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

[24] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud dle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 30. září 2015

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu