



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobce: **AVE sběrné suroviny a. s.**, IČ: 00671151, se sídlem Cvokařská 3, Plzeň, zast. JUDr. Ing. Janem Vychem, advokátem, se sídlem Lazarská 11/6, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 5. 2015, č. j. 57 Af 1/2014 - 66,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Předcházející řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 11. 2013, č. j. 28218/13/5000-14304-605186, částečně změnil odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále též „správce daně“) ze dne 14. 6. 2011, č. j. 366538/11/138911400518, v části týkající se bankovního spojení, ve zbytku jej ponechal beze změny. Tímto rozhodnutím (dodatečným platebním výměrem) byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období květen roku 2010 ve výši 527.535 Kč.

[2] Žalovaný dále rozhodnutím ze dne 15. 11. 2013, č. j. 28219/13/5000-14304-605186, zamítl odvolání proti rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) ze dne 13. 6. 2011 a 14. 6. 2011. Dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2011, č. j. 366612/11/138911400518, doměřil správce daně žalobci daň z přidané hodnoty

za zdaňovací období červenec roku 2010 ve výši 805.688 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 6. 2011, č. j. 367190/11/138911400518, doměřil správce daně žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen roku 2010 ve výši 2.148.892 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 6. 2011, č. j. 366668/11/138911400518, doměřil správce daně žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září roku 2010 ve výši ve výši 158.159 Kč.

[3] Žalobou podanou dne 13. 1. 2014 ke Krajskému soudu v Plzni se žalobce bránil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2013, č. j. 28218/13/5000-14304-605186. Žalobou z téhož dne se žalobce bránil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2013, č. j. 28219/13/5000-14304-605186. V obou žalobách žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného, že neprokázal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobce ve své žalobě namítal nesprávné právní i skutkové posouzení případu a vadné hodnocení důkazů. Dále namítal, že žalovaný nesprávně zhodnotil rozložení důkazního břemene mezi žalobce a správce daně a že postup žalovaného i správce daně byl v rozporu se zásadou právní jistoty a zásadou proporcionality. Navíc bylo podle žalobce celé daňové řízení zatíženo vadou spočívající v tom, že daňový subjekt byl zkrácen na svém právu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky.

[4] Krajský soud v Plzni spojil usnesením ze dne 5. 5. 2014 řízení ve věci obou žalob ke společnému řízení.

[5] Krajský soud v Plzni žaloby zamítl rozsudkem ze dne 28. 5. 2015, č. j. 57 Af 1/2014 - 66, a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně i žalovaný unesli své důkazní břemeno, neboť prokázali, že o souladu účetnictví žalobce se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, a proto bylo následně na žalobci, aby dostal své povinnosti a označil či předložil takové důkazy, na jejichž základě by bylo jednoznačně prokázáno dodání zboží od dodavatele uvedeného na daňových dokladech (tedy od společnosti ISTROSAN s. r. o.). Nicméně podle názoru krajského soudu žalobce této své povinnosti nedostal. V této souvislosti krajský soud zdůraznil, že faktické dodání zboží žalobci a jeho zaplacení na účet společnosti ISTROSAN s. r. o. nejsou skutečnostmi, které by samy o sobě prokazovaly, že zboží dodala právě společnost ISTROSAN s. r. o. Krajský soud dále připomněl, že je povinností daňového subjektu postupovat při výběru svých smluvních partnerů tak, aby byl v budoucnu schopen své důkazní břemeno unést, chce-li čerpat určitou daňovou výhodu.

[6] Krajský soud také dospěl k názoru, že nebylo v daňovém řízení prokázáno, že by P. N., se kterým žalobce domlouval uzavření rámcové smlouvy a dodávky měděného šrotu, byl oprávněn jednat jménem společnosti ISTROSAN s. r. o. Dále se krajský soud neztotožnil s tvrzením žalobce, že se jednalo ze strany P. N. o nezmocněné jednatelství, které bylo následně společností ISTROSAN s. r. o. schváleno, neboť z výsledku tehdejšího jednatele této společnosti Petö Bálinta vyplynulo, že P. N. byl jeho tlumočníkem a o obchodním jednání P. N. nic nevěděl.

[7] K námitce žalobce, že bylo daňové řízení zatíženo vadou, neboť nebyl přítomen výsledku svědka, který probíhal před maďarským správcem daně, krajský soud uvedl, že „pokud dožádaný stát přes výslovnou žádost dožadujícího správního orgánu (...) účast daňového subjektu nepřipustí, nelze se této účasti dovolávat,“ a shledal proto tuto námitku nedůvodnou.

pokračování

Krajský soud v této souvislosti také odkázal na rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12 a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167, které bylo publikováno pod č. 3016/2014 Sb. NSS.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Kasační stížností podanou dne 30. 7. 2015 napadl žalobce (stěžovatel) výše uvedený rozsudek Krajského soudu v Plzni. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný a správce daně unesli své důkazní břemeno. Správce daně nese důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v daňových přiznáních, na jejichž základě si stěžovatel nárokoval nadměrný odpočet DPH. Správce daně je tedy povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené daňové evidence jako nevěrohodné. Takovými konkrétními skutečnostmi podle něj nejsou pochybnosti založené na zjištění, že daňový subjekt uplatnil nadměrný odpočet a zároveň vykázal dodání zboží do jiného členského státu v hodnotě neobvykle vyšší oproti předcházejícím zdaňovacím obdobím a že výrazný propad daňové povinnosti při zvýšení objemu přijatých zdanitelných plnění neodpovídá dosavadnímu vývoji poměru nárokových odpočtů přiznané daně na výstupu. Stěžovatel se v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012 - 81, a tvrdí, že právně relevantní nejsou jakékoliv pochybnosti správce daně, ale jen takové pochybnosti, které vyplývají z nesrovnalostí, které přímo či nepřímo zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Domnívá se, že takové pochybnosti správce daně neuvedl.

[9] Stěžovatel se dále domnívá, že unesl své důkazní břemeno, neboť má za to, že předloženými důkazy bylo dostatečně prokázáno, že zdanitelné plnění bylo dodáno v souladu s informacemi uvedenými na daňových dokladech (tzn. společností ISTROSAN s. r. o.). Argumentaci, že z provedených důkazů jednoznačně nevyplývá, že zboží dodala právě společnost ISTROSAN s.r.o., a že zboží tedy mohl dodat jiný subjekt, považuje za nepodloženou spekulaci, neboť je přesvědčen, že v daňovém řízení nebyl předložen žádný důkaz, který by popíral, že dodávky měděného odpadu byly dodány společností ISTROSAN s. r. o., nebo by vzbuzoval alespoň oprávněné pochybnosti o této skutečnosti.

[10] Podle názoru stěžovatele porušil správce daně svou povinnost vyplývající z §8 odst. 2 (stěžovatel patrně míní § 8 odst. 1, pozn. soudu) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), přihlížet ke všemu, co během správy daní vyšlo najevo, a hodnotit každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Porušení této povinnosti stěžovatel spatřuje v tom, že správce daně a žalovaný podle jeho názoru nezohlednili řadu nepřímých důkazů, které měly prokázat, že zdanitelné plnění se uskutečnilo v souladu s informacemi uvedenými na daňových dokladech. Krajský soud nesprávně posoudil danou věc, když rozhodnutí žalovaného, která potvrzovala původní rozhodnutí správce daně, na základě tohoto tvrzeného porušení povinností nezrušil.

[11] Stěžovatel se v této souvislosti obsáhle věnuje posouzení jednání P. N. Závěr krajského soudu a žalovaného, že nebylo prokázáno, že P. N. byl oprávněn jednat jménem společnosti ISTROSAN s. r. o., považuje za mylný. Domnívá se, že pouze jednatel

společnosti ISTROSAN s. r. o. byl oprávněn sdělit, že P. N. nebyl osobou oprávněnou jednat jménem této společnosti. Dále zdůrazňuje, že osobního jednání o podmínkách obchodu mezi stěžovatelem a společností ISTROSAN s. r. o. se účastnil nejen P. N., ale také E. S., který byl v té době společníkem této společnosti. Navíc o propojení P. N. se společností ISTROSAN s. r. o. podle stěžovatele svědčí i vyjádření správce daně, která učinil během daňového řízení P. N. byl tedy oprávněn jednat za společnost ISTROSAN s. r. o.

[12] Požadavek, aby pro ověření skutečnosti, že je osoba oprávněna jednat jménem společnosti, vyžadoval písemnou plnou moc, považuje stěžovatel za nepřiměřený. Uvádí, že písemná plná moc je pouze dokladem vztahu založeného dohodou o plné moci, a domnívá se, že je předkládána jen tehdy, má-li druhá strana jednání pochybnosti o oprávnění dané osoby jednat jménem společnosti. Zdůrazňuje, že v obchodním styku je běžné, že za společnost jednají kromě statutárních orgánů také zaměstnanci a zmocněnci, a dodává, že obvykle postačí k identifikaci osoby a ověření jejího oprávnění vyjednávat a uzavírat smlouvy jménem obchodní společnosti předložení vizitky nebo doporučení této osoby jiným obchodním partnerem.

[13] I kdyby však P. N. nebyl oprávněn jednat ve věci uzavření rámcové smlouvy mezi společností ISTROSAN s. r. o. a stěžovatelem, jednalo by se o nezmocněné jednatelství (ve smyslu § 33 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb. – tzn. tehdy platného občanského zákoníku). Z tohoto ustanovení vyplývá, že jedná-li někdo za jiného bez plné moci, je z tohoto jednání zavázán sám, ledaže ten, za koho bylo jednáno, toto právní jednání dodatečně bez zbytečného odkladu schválí. Z výpovědi, kterou učinil tehdejší jednatel Petö Bálint před maďarským správcem daně, vyplývá, že toto jednání dodatečně schválil, neboť potvrdil uskutečnění zdanitelného plnění. Jelikož Petö Bálint potvrdil uskutečnění zdanitelného plnění společností ISTROSAN s. r. o., je pro posouzení tohoto případu nepodstatné, kdo vyjednal a podepsal rámcovou smlouvu, na jejímž základě měly probíhat dodávky měděného odpadu.

[14] Stěžovatel vytýká žalovanému a krajskému soudu přílišný formalismus v hodnocení důkazů (např. v souvislosti s tvrzením žalovaného, že nebylo prokázáno, kdo podepsal rámcovou smlouvu). Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze kterého vyplývá, že důkazní břemeno daňového subjektu nelze rozšiřovat ad absurdum a že je nutné respektovat povahu obchodních vztahů a běžných obchodních zvyklostí. Dále odkazuje na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 27. 9. 2007 ve věci C-409/04, ze kterého podle stěžovatele taktéž vyplývá, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu pouze v tom rozsahu, který lze po daňovém subjektu rozumně požadovat s ohledem na povahu a obchodní nastavení transakce.

[15] Stěžovatel dále namítá, že mu v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu nebylo umožněno zúčastnit se výsledku Petö Bálinta. Proto byl při zjišťování skutkové podstaty porušen zákon, což ovlivnilo zákonnost celého daňového řízení. Také namítá, že krajským soudem nebyl proveden navrhovaný výslech E. S., ani nebyl vypracován znalecký posudek z oboru grafologie k posouzení toho, zda byla rámcová smlouva podepsána Petö Bálintem. Stěžovatel je toho názoru, že krajský soud nemohl dojít k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, jestliže zároveň neprovedl jím navržené důkazy, které měly prokázat, že

pokračování

mezi stěžovatelem a společností ISTROSAN s. r. o. byla uzavřena rámcová smlouva a že tato společnost dodala stěžovateli sporné dodávky.

[16] Závěrem stěžovatel namítá, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění, neboť se krajský soud podle názoru stěžovatele vůbec nevypořádal s částí žaloby, ve které stěžovatel namítal porušení principu právní jistoty a zásady proporcionality.

[17] Žalovaný ve vyjádření ze dne 18. 9. 2015 ke kasační stížnosti uvádí, že stěžovatel podle jeho názoru zaměňuje důvody pro zahájení vytýkacího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností, s přechodem důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem. Na rozdíl od stěžovatele se domnívá, že správce daně své důkazní břemeno unesl. Je to stěžovatel, kdo neunesl důkazní břemeno, jelikož neprokázal, že dodavatelem sporného měděného odpadu byl subjekt uvedený na jím předložených daňových dokladech.

[18] Žalovaný dále uvádí, že stěžovatel nejednal v dobré víře, neboť neměl v době probíhajících obchodních jednání, ani v době realizování dodávek měděného odpadu žádné relevantní informace, na jejichž základě by se mohl domnívat, že je P. N. oprávněn jednat jménem společnosti ISTROSAN s. r. o. Navíc se žalovaný domnívá, že nebylo-li prokázáno, že společnost ISTROSAN s. r. o. sporný měděný odpad skutečně dodala, nelze ani dovozovat, že jednání P. N. schválila, a už vůbec ne, že by jej schválila bez zbytečného odkladu.

[19] K námitce stěžovatele, že mu nebylo v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu umožněno účastnit se výsledku Petö Bálinta, žalovaný uvádí, že výslech byl proveden na základě dožádání maďarskou daňovou správou podle Nařízení Rady č. 1798/2003/ES, z něhož vyplývá, že dožádaný orgán má postupovat tak, jako kdyby jednal sám za sebe. Maďarská daňová správa uvedla, že postupovala podle svého vnitrostátního práva, a proto nebyla nucena stěžovatele informovat o provedení výsledku Petö Bálinta. Z toho důvodu důkaz nebyl získán v rozporu se zákonem, a proto není daňové řízení zatíženo vadou. V této souvislosti odkazuje také na svoji argumentaci uvedenou v napadených rozhodnutích.

[20] Pokud stěžovatel namítl, že nebyly provedeny některé důkazy, žalovaný vysvětluje, že získání rukopisu Petö Bálinta pro grafologický posudek navrhovaný stěžovatelem by bylo značně komplikované a s nejistým výsledkem, navíc provedení takového důkazu nepovažoval za nezbytné. V souladu se zásadou hospodárnosti tedy nebylo zadáno zpracování takového posudku. Stěžovateli nic nebránilo v tom, aby sám nechal znalecký posudek zpracovat a následně jej předložil správci daně. Obdobně k námitce, že nebyl proveden výslech E. S., připomíná, že tento výslech navrhl stěžovatel až v řízení před krajským soudem, přitom mohl daný výslech navrhnout už v řízení před správcem daně. Proto se žalovaný domnívá, že procesní neaktivita stěžovatele nemůže jít k tíži správce daně nebo žalovaného.

[21] V závěru svého vyjádření žalovaný uvádí, že nesouhlasí s názorem stěžovatele, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné z důvodu nevypořádání se s námitkou porušení principu právní jistoty a zásady proporcionality. Podle názoru žalovaného se s ní

krajský soud obsahově vypořádal v části rozhodnutí, ve které zhodnotil, proč stěžovatel neunesl důkazní břemeno.

III. Posouzení kasační stížnosti

[22] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a jejím doplnění. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[23] Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], z důvodu vad řízení před správním orgánem spočívajících v rozporu mezi skutkovými zjištěními a obsahem spisu a z důvodu porušení zákona při zjišťování skutkové podstaty [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a také z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Z výše uvedené rekapitulace vyplývá, že jde především o posouzení otázky, zda stěžovatel v řízení před finančními orgány prokázal uskutečnění zdanitelného plnění přijatého od společnosti ISTROSAN s. r. o. v souladu s daňovými doklady na jejichž základě stěžovatel nárokuje odpočty na DPH.

[26] Ze správního spisu zjistil soud tyto podstatné skutečnosti:

[27] Stěžovatel podal dne 23. 6. 2010 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen roku 2010 s vykázaným nadměrným odpočtem ve výši 1.518.791 Kč. S ohledem na skutečnost, že stěžovatel uplatnil nadměrný odpočet a zároveň vykázal dodání zboží do jiného členského státu v hodnotě neobvykle vyšší oproti předcházejícím zdaňovacím obdobím, a dále vzhledem k tomu, že výrazný propad daňové povinnosti při zvýšení objemu přijatých zdanitelných plnění neodpovídal dosavadnímu vývoji poměru nárokováných odpočtů a přiznané daně na výstupu, vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v předmětném přiznání. Výzvou ze dne 21. 7. 2010, č. j. 246777/10/138911402160, vyzval správce daně stěžovatele k odstranění vzniklých pochybností.

[28] Ze stejných důvodů, jaké jsou uvedeny výše, měl správce daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů uvedených v přiznáních k dani z přidané hodnoty podaných stěžovatelem za zdaňovací období červenec roku 2010, srpen roku 2010 a září roku 2010 a postupně jej vyzval dne 14. 9. 2010 (výzva č. j. 295291/10/1389344014518), dne 19. 10. 2010 (výzva č. j. 323065/10/138511401684) a dne 16. 11. 2010 (výzva č. j.

pokračování

349068/10/138911400518) k odstranění vzniklých pochybností ohledně uvedených zdaňovacích období.

[29] Dne 24. 8. 2010 provedl správce daně u stěžovatele v rámci vytýkácího řízení místní šetření (úřední záznam č. j. 283246/10/138934401423), při kterém bylo zjištěno, že stěžovatel uplatnil ve výše uvedeném přiznání za zdaňovací období červen 2010 mimo jiné nároky na odpočet z dokladů, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost ISTROSAN s. r. o. Ke stejnému zjištění dospěl i během místních šetření vztahujících se ke zdaňovacím obdobím červenec roku 2010, srpen roku 2010 a září roku 2010.

[30] Dne 25. 8. 2010 obdržel správce daně od Finančního úřadu Brno I. odpověď (č. j. 285297/10) na dožádání č. j. 264301/10/138934401423. V ní bylo uvedeno, že nebylo možné ověřit žádné skutečnosti vztahující se k dodávkám měděného odpadu, jejichž dodavatelem měla být společnost ISTROSAN s. r. o., neboť tato společnost je vůči správci daně nekontaktní a sídlí na tzv. virtuální adrese, kde nevykonává žádnou ekonomickou činnost, ani tam nemá žádnou kancelář.

[31] Výzvou č. j. 283668/10/138934401423 ze dne 27. 8. 2010 vyzval správce daně stěžovatele, aby jednoznačným způsobem prokázal existenci zdanitelného plnění a skutečnost, že tato zdanitelná plnění byla skutečně přijata od společnosti ISTROSAN s. r. o. Dne 10. 9. 2010 byla správci daně doručena odpověď (č. j. 297141/10), ve které stěžovatel popsal zahájení a realizaci spolupráce s ISTROSAN s. r. o. a předložil faktury a vážní lístky k jednotlivým sporným dodávkám. Dále předložil Rámcovou smlouvu o dodávkách kovového odpadu uzavřenou dne 17. 5. 2010 mezi stěžovatelem a ISTROSAN s. r. o.

[32] Výzvou č. j. 300339/10/138934401423 ze dne 23. 9. 2010 sdělil správce daně stěžovateli přetrvávající pochybnosti. Dne 29. 10. 2010 byla správci daně doručena odpověď na tuto výzvu (č. j. 335739/10), ve které stěžovatel podrobněji informoval o zahájení a realizaci spolupráce s ISTROSAN s. r. o. a popsal, jakým způsobem v této spolupráci vystupoval P. N.

[33] Z výše uvedených odpovědí daňového subjektu na výzvy správce daně vyplývá, že v rámci svých podnikatelských aktivit se stěžovatel seznámil s O. G., který mu následně zprostředkoval kontakt s ISTROSAN s. r. o. Stěžovatel si před zahájením obchodní spolupráce ověřil veřejně dostupné informace o ISTROSAN s. r. o. v obchodním rejstříku, v evidenci plátců DPH a v databázi ARES.

[34] Na počátku měla obchodní komunikace probíhat prostřednictvím O. G. Následně veškerá komunikace probíhala prostřednictvím P. N., se kterým byly vyřizovány jednotlivé dodávky. Stěžovatel uvedl, že mu není známo, v jakém vztahu je P. N. ke společnosti ISTROSAN s. r. o., a že mu není známa ani kontaktní adresa P. N., neboť komunikace s ním probíhala prostřednictvím e-mailové adresy istrosan@email.cz nebo telefonu +36307323443. Zároveň stěžovatel uvedl, že neměl žádné pochybnosti o tom, že P. N. je osobou pověřenou v této konkrétní věci společnost ISTROSAN s. r. o. zastupovat a že celou obchodní spolupráci se společností ISTROSAN s. r. o. považoval za standardní. Jako důkaz standardnosti těchto obchodních vztahů předložil daňový subjekt zápis

z obchodního jednání, kterého se účastnil P. N., E. S. (v té době společník ISTROSAN s. r. o.), zaměstnanec stěžovatele S. H. a člen představenstva stěžovatele P. B.

[35] Dále stěžovatel uvedl, že výše zmíněná rámcová smlouva i dílčí kontrakty byly podepsány jednatelem společnosti ISTROSAN s. r. o. Petö Bálintem. Nicméně ke komunikaci s Petö Bálintem stěžovatel uvedl, že na něj nemá jiný kontakt než adresu, která byla uvedena v obchodním rejstříku. Podepsání rámcové smlouvy bylo realizováno za pomoci e-mailové komunikace prostřednictvím P. N., kdy byla smlouva nejdříve odeslána na adresu istrosan@email.cz a následně měla být podepsána druhou smluvní stranou a poslána e-mailem zpět stěžovateli. Poté byla podepsána členy představenstva stěžovatele. Stěžovatel uvedl, že výtisk e-mailu, kterým byla společností ISTROSAN s. r. o. zaslána zpět podepsaná smlouva, není k dispozici, neboť byl z důvodu velkého objemu dat vymazán. Jako důkaz ale stěžovatel předložil výtisky e-mailové komunikace mezi S. H. a P. N., ve kterých se podepsání rámcové smlouvy domlouvalo, kopii podepsané rámcové smlouvy, která měla být vytištěna z výše zmíněného (již smazaného) e-mailu, a dále originál rámcové smlouvy včetně obálky, ve které měla být údajně doručena. Zaslání tohoto originálu si stěžovatel vyžádal od společnosti ISTROSAN s. r. o. až následně z důvodu tehdy probíhajícího daňového řízení. Na obálce je poštovní razítko z maďarského města Győr z 15. 9. 2010.

[36] Stěžovatel ve svých odpovědích na výše zmíněné výzvy správce daně popsal také realizaci dodávek měděného odpadu. Na základě telefonické a e-mailové komunikace s P. N. byla sjednávána cena a množství zboží zvlášť pro každou dodávku, následně byla e-mailem zaslána závazná objednávka. Pro dopravu byla sjednána doložka DDU Incoterms, podle níž měl dodavatel zajistit dopravu zboží až do závodu stěžovatele v Karlových Varech nebo v Klatovech (v závislosti na objednavce). Tam bylo zboží fyzicky přejímáno stěžovatelem. Během přejímky byla prováděna vizuální kvalitativní kontrola (kdy bylo zjišťováno množství nečistot v dodaném měděném odpadu) a následně tzv. váhová přejímka. Převazce předával zboží zároveň s dodacím listem a fakturou. V případě reklamací byly vystavovány opravené daňové doklady. Následně bylo zboží dodáváno smluvním partnerům daňového subjektu. Jako důkazy, které měly potvrdit realizaci zdanitelného plnění, dodal daňový subjekt závazné objednávky, faktury, dodací listy, vážní lístky, resp. vážní záznamy externí společnosti EUROVIA CS a. s., které dokumentovaly jednotlivé dodávky, a dále doklady k následnému prodeji měděného odpadu odběratelům daňového subjektu. Na dodacích listech je uvedeno množství dovezeného měděného odpadu a na některých též registrační značky vozidel, která měla uskutečnit přepravu zboží, jiné informace o přepravci na nich uvedeny nejsou. Stěžovatel uvedl, že z důvodu sjednání výše zmíněné doložky DDU nemůže předložit doklady prokazující dopravu od společnosti ISTROSAN s. r. o., neboť dopravu zajišťovala v souladu s touto doložkou společnost ISTROSAN s. r. o. Ze stejného důvodu uvedl, že není schopen identifikovat osoby, které přepravu do Karlových Varů a Klatov zajišťovaly.

[37] K samotnému postupu vážení a vydávání vážních lístků stěžovatel v odpovědích na výše zmíněné výzvy správce daně uvedl, že vážní lístky jsou vystavovány při přebírání dodávky zboží. Cílem kontrolního vážení je odsouhlasení hmotnosti a kvality zboží uvedené v dodacích dokladech. Na vážních lístcích je zpravidla uvedena identifikace vozidla nebo jméno řidiče vozidla, na které bylo zboží překládáno pro účely další dodávky. Stěžovatel k tomu dále uvedl, že zboží se zpravidla nevyskládňuje do skladu, ale rovnou se

pokračování

překládá vozidlem opatřeným váhou, pokud je na provozovně k dispozici. V takových případech tedy není na vážních lístcích identifikace vozidla dodavatele, ale vozidla určeného k následné dodávce. V případech, kdy nebylo k dispozici vozidlo opatřené váhou, bylo zboží váženo na váze společnosti EUROVIA CS a. s. V takových případech jsou na záznamech o vážení uvedeny registrační značky vozidel, kterými bylo zboží dodáno daňovému subjektu. Jiné informace o přepravci nebo prodejci zboží na nich uvedeny nejsou.

[38] K realizaci obchodní spolupráce se společností ISTROSAN s. r. o. stěžovatel ve svých vyjádřeních také uvedl, že úhrady všech faktur týkajících se sporných dodávek měděného odpadu byly provedeny na účet společnosti ISTROSAN s. r. o.

[39] Nejvyšší správní soud dále ze správního spisu zjistil, že správce daně zahájil rozsáhlé šetření, jehož cílem bylo ověřit některá tvrzení stěžovatele, která uvedl ve svých vyjádřeních. Dne 7. 10. 2010 obdržel od Finančního úřadu v Karlových Varech odpověď (č. j. 319279/10) na dožádání správce daně č. j. 300294/10/138934401423 týkajícího se vážení sporného měděného odpadu. Zaměstnankyně společnosti EUROVIA CS a. s. mající na starost obsluhu váhy uvedla, že nesmí vydávat klasické vážní lístky pro vozidla jiných společností, pouze smí provést převážení těchto vozidel. Uvedla, že si pamatuje provedení převážení vozidel na žádost stěžovatele subjektu. Vážení probíhalo tak, že přijelo nejdříve prázdné vozidlo, které bylo zváženo, následně bylo zváženo naložené vozidlo. Kde byla vozidla naložena a čím pracovníce nevěděla. Po převážení vydala ručně psaný kontrolní lístek, nikoliv oficiální vážní lístek. Pracovnice si v souvislosti s přepravci pouze pamatovala, že řidiči vážených vozidel byli cizinci a jeden z nich byl určitě Bulhar.

[40] Dne 18. 10. 2010 obdržel správce daně odpověď (č. j. 324640/10) od společnosti EUROVIA CS a. s. na výzvu k součinnosti č. j. 313610/10/138934401423, ve které potvrdila vážení sporného měděného odpadu na její provozovně a vystavení záznamů o vážení, které předložil stěžovatel.

[41] Dne 1. 11. 2010 obdržel správce daně od Finančního úřadu v Hlučíně odpověď (č. j. 340619/10) na dožádání správce daně č. j. 312899/10/138934401423 týkající se následného dodání sporného měděného odpadu dne 24. 5. 2010 do Senice na Slovensku společnosti INTERAL, spol. s. r. o. Tato společnost je jedním z výše zmíněných odběratelů daňového subjektu. Doprava měla být realizována za využití přepravních služeb D. R., který do protokolu jako svědek potvrdil pravost razítka a podpisu na mezinárodním nákladním listu č. CZ Ty 5780245 předloženém stěžovatelem, nicméně popřel vystavení tohoto dokladu. Svědek uvedl, že nezajišťoval tuto ani žádnou jinou přepravu pro stěžovatele a že se tato přeprava uvedená na nákladním listu neuskutečnila. Z předložené evidence provozu vozidla RZ: X vyplývá, že tímto vozidlem byla uskutečněna ve dnech 17. až 28. 5. 2010 jízda do Senice, nicméně vozidlem byly přepravovány zemědělské plodiny na základě objednávky společnosti FB Servis.cz s. r. o.

[42] Dne 1. 12. 2010 obdržel správce daně od Finančního úřadu Brno I. odpověď (č. j. 366833/10) na dožádání správce daně č. j. 349371/10/138934401423, kde bylo uvedeno, že P. N. nikdy neměl plnou moc k zastupování společnosti ISTROSAN s. r. o., ale že zúčastnil dne 21. 1. 2010 jako třetí osoba jednání správce daně společně se zplnomocněným zástupcem ISTROSAN s. r. o. C. K.

[43] Dne 6. 12. 2010 obdržel správce daně od Finančního úřadu Ostrava III. odpověď (č. j. 369252/10) na dožádání správce daně č. j. 340677/10/138934401423 týkající se následného dodání sporného měděného odpadu dne 31. 5. 2010 do Senice na Slovensku společnosti INTERAL, spol. s r. o. Doprava měla být realizována za využití přepravních služeb M. K., který do protokolu jako svědek potvrdil, že tuto přepravu uskutečnil.

[44] Dne 16. 12. 2010 obdržel správce daně od Finančního úřadu v Olomouci odpověď (č. j. 377150/10) na dožádání správce daně č. j. 341292/10/138934401423 týkající se zprostředkování kontaktu mezi stěžovatelem a ISTROSAN s. r. o. zprostředkovatelem Ing. O. G., který do protokolu jako svědek potvrdil, že daňovému subjektu tento kontakt zprostředkoval. Také potvrdil, že po dobu od dubna do května 2010 probíhala jeho prostřednictvím komunikace mezi daňovým subjektem a společností ISTROSAN s. r. o., ale že poté se již zabýval jinými obchodními činnostmi. Dále sdělil, že nikdy nebyl v kanceláři společnosti ISTROSAN s. r. o. a že jednal pouze s P. N., ale že si neověřil jeho oprávnění jednat jménem společnosti ISTROSAN s. r. o., neboť to nepovažoval za nutné s ohledem na to, že se jednalo o pouhé zprostředkování kontaktu.

[45] Dne 7. 1. 2011 sepsal správce daně protokol č. j. 1575/11/138934401423 s P. B., členem představenstva stěžovatele. Uvedl, že podepsal rámcovou smlouvu i dílčí kontrakty, ale že komunikaci s ISTROSAN s. r. o. vedl S. H. Dále uvedl, že s Petö Bálintem se nikdy nesetkal. Setkal se ale na obchodním jednání s P. N., avšak uvedl, že neviděl osobní doklady P. N. Dále uvedl, že mu bylo známo, že E. S., který se jednání také účastnil, není jednatelem společnosti, ale jejím společníkem. P. B. ještě vypověděl, že byl přítomen u vykládky sporného měděného odpadu, ale ne celou dobu, nicméně dodal, že nemůže identifikovat majitele vozidel, řidiče ani státy, ze kterých byla vozidla přivážející měděný odpad. K rámcové smlouvě sdělil, že předpokládá, že byla podepsána Petö Bálintem, když je uveden v hlavičce. Navíc je toho názoru, že samotná rámcová smlouva nic pro obchodní spolupráci neznamenal, protože zboží bylo placeno až po dodání a učinili by tak i bez smlouvy.

[46] Dne 11. 1. 2011 obdržel správce daně od Finančního úřadu v Karlových Varech odpověď (č. j. 4003/11) na dožádání správce daně č. j. 348221/10/138934401423 týkající se dodání sporného měděného odpadu na pobočku stěžovatele v Karlových Varech. Svědkyně P. A., zaměstnankyně stěžovatele, vypověděla, že si pamatuje, že od května do července 2010 docházelo na provozovně stěžovatele k dodávkám měděného odpadu. Odhadovala, že v uvedeném období mohlo na provozovnu přijet 10 až 16 takových vozidel naplněných měděným odpadem. Přebírku zboží popsala tak, že byl nejdříve naložený kamion zvážen v provozovně společnosti EUROVIA CS a. s., jelikož váha na provozovně stěžovatele v Karlových Varech je krátká a nelze na ní vážit kamiony. Po složení nákladu byl pak zvážen prázdný vůz. Po zvážení vozidel na váze v provozovně společnosti EUROVIA CS a. s. nebyly vydány vážní lístky z vážního programu, ale pouze rukou psaný dokument, kde byla uvedena váha plného a prázdného auta. Dále uvedla, že řidič kamionu předával vždy dodací list, průvodku odpadu a fakturu S. H., který byl dodávkám přítomen. P. A. neuměla identifikovat majitele vozidel, řidiče ani státy, ze kterých byla vozidla přivážející měděný odpad. Neprováděla ani kontrolu registračních značek vozidel, zdali jsou v souladu s informacemi na předkládaných dokladech. Finančním úřadem v Karlových Varech byl také proveden výslech N. J., taktéž zaměstnankyně stěžovatele. Ta vypověděla,

pokračování

že si pamatuje, že byl v roce 2010 přivážen na provozovnu měděný odpad. Dále vypověděla, že neví nic o společnosti ISTROSAN s. r. o. a že nemůže identifikovat majitele vozidel, řidiče ani státy, ze kterých byla vozidla přivážející měděný odpad.

[47] Dne 18. 1. 2011 provedl výslech zaměstnance stěžovatele S. H. Podle protokolu č. j. 1561/11/138934401423 vypověděl, že rámcová smlouva byla podepsána prostřednictvím e-mailu z důvodu časové tísně a že k prvním dodávkám mědi došlo v květnu 2010. Dále uvedl, že s Petö Bálintem se nikdy nesetkal. Setkal se ale na obchodním jednání s P. N., avšak uvedl, že neviděl osobní doklady P. N. S. H. potvrdil, že byl přítomen vykládce vozidel se sporným měděným odpadem. Podle jeho názoru jsou důkazy svědčícími o tom, že zboží bylo dodáno společností ISTROSAN s. r. o., uzavřené kontrakty a dodací listy předané řidičem. Správci daně také sdělil, že předpokládá, že rámcová smlouva byla podepsána Petö Bálintem, když je uveden v hlavičce smlouvy. Taktéž uvedl, že nikdy nevzniklo podezření, že ke sporným dodávkám mědi byla použita jiná firma než ISTROSAN s. r. o.

[48] Dne 15. 2. 2011 obdržel správce daně od slovenské daňové správy prostřednictvím formuláře SCAC2004 odpověď na dožádání č. j. 311406/10/138934401423 týkající se informací k bankovnímu účtu ISTROSAN s. r. o. č. 1066343000/1111 vedeném u UniCredit Bank Slovakia, a. s., tedy účet, na který daňový subjekt zasílal úhrady za sporné dodávky mědi. Slovenská daňová správa zjistila, že se skutečně jedná o účet společnosti ISTROSAN s. r. o.

[49] Dne 28. 2. 2011 obdržel správce daně od dopravce Autohof CZ s. r.o. odpověď (č. j. 107506/11) na výzvu k součinnosti č. j. 689/11/138934401423 týkající se přepravy měděného odpadu do provozovny stěžovatele v Klatovech dne 27. 9. 2010 vozidlem registrační značky X. Dopravce potvrdil uskutečnění přepravy. Dle předloženého listu CMR byla odesílatelem měděného odpadu bulharská společnost, místem nakládky Sofie v Bulharské republice, objednatel přepravy a příjemcem MELASORVIAS s. r. o. (objednávka z e-mailové adresy: melasorvias@atlas.cz). Podle vyjádření dopravce přepravu domlouval O. G.

[50] Dne 22. 3. 2011 obdržel správce daně od bulharské daňové správy prostřednictvím formuláře SCAC2004 odpověď na dožádání č. j. 356231/10/138934401423 týkající se informací o dopravci, objednateli přepravy a distributorovi sporného měděného odpadu. Bulharský správce daně uvedl, že dopravce BETMAR TRANS, EOOD uskutečnil v období od května roku 2010 do září roku 2010 celkem 16 přeprav měděného odpadu z Bulharské republiky do České republiky. Objednávky dopravy uskutečnila společnost DIEM-56 OOD, BG 130349165. Dopravce mimo jiné uskutečnil ve dnech 21. 5. 2010, 12. 7. 2010 a 23. 7. 2010 přepravu s místem vykládky na pobočce daňového subjektu v Karlových Varech vozidly s registračními značkami X a X. Tyto registrační značky odpovídají registračním značkám uvedeným na fakturách, které měla vydat společnost ISTROSAN s. r. o. (sporné faktury č. 2010/62, č. 2010/89AV a 2010/92 AV). Nicméně jako příjemce byla na dokladech dopravce deklarována společnost CASACALENDA s. r. o., nikoliv stěžovatel. Žádná z těchto přeprav nebyla fakturována ISTROSAN s. r. o. a tato společnost nebyla uvedena ani jako objednatel přepravy, prodávající, kupující nebo příjemce přepravovaného měděného odpadu.

[51] Dne 31. 3. 2011 obdržel správce daně od Finančního úřadu Brno I. odpověď (č. j. 171151/11) na dožádání č. j. 87092/11/138934401423. V ní bylo uvedeno, že nebylo možné ověřit žádné skutečnosti vztahující se k dodávkám měděného odpadu společnosti MELASORVIAS s. r. o., neboť tato společnost je vůči správci daně nekontaktní.

[52] Dne 4. 4. 2011 obdržel správce daně od maďarské daňové správy prostřednictvím formuláře SCAC2004 odpověď na dožádání č. j. 316653/10/138934401423, ve věci provedení výslechu Petö Bálinta. V této věci byly provedeny dva výslechy (dne 10. 2. 2011 a dne 25. 2. 2011). Ve výpovědích Petö Bálinta během těchto dvou výslechů jsou zjevné rozpory. Dne 10. 2. 2011 uvedl, že byl ředitelem společnosti ISTROSAN s. r. o. a že k danému dni nadále je vlastníkem této společnosti. Během výslechu dne 25. 2. 2011 naopak uvedl, že svůj podíl ve společnosti ISTROSAN s. r. o. prodal už 22. 6. 2010 a od té doby neplnil své úkoly ani jako manažer společnosti. Dále Petö Bálint uvedl dne 10. 2. 2011, že na předloženém podpisovém vzoru je jeho podpis, ale že nemůže potvrdit, že jeho podpis je také na předložených smlouvách a účetních dokladech, nicméně prohlásil, že může potvrdit hospodářské události, které se uskutečnily. Během výslechu dne 25. 2. 2011 potvrdil, že na předloženém podpisovém vzoru je jeho podpis, ale nebyl schopen potvrdit, zdali je jeho podpis také na předložených fakturách. V této souvislosti ovšem zdůraznil, že už od 22. 6. 2010 nevykonává činnost manažera společnosti. Dne 10. 2. 2011 připustil, že je možné, že smlouvy podepsal někdo jiný na základě zmocnění, ale také uvedl, že si nevzpomíná, že by komukoliv dal zmocnění k zastupování společnosti ISTROSAN s. r. o., a že případné zplnomocnění předloží k revizi ke konci února. Nicméně 25. 2. 2011 už pouze uvedl, že si nevzpomíná, že by kohokoliv zplnomocnil k zastupování společnosti a žádné zplnomocnění k revizi nepředložil. Během výslechu 10. 2. 2011 také vypověděl, že nedokáže přesně říct, jestli stěžovatel byl obchodním partnerem společnosti ISTROSAN s. r. o., a prohlásil, že po přečtení účetních dokumentů bude schopen odpovědět. Dne 25. 2. 2011 ovšem uvedl, že se nemůže s dokumentací seznámit, neboť 22. 6. 2010 svůj podíl ve společnosti prodal a novým vlastníkem a jednatelem se stal E. S.

[53] Kromě výše uvedeného odpověděl Petö Bálint během výslechu dne 25. 2. 2011 na otázku, jestli zná P. N., následovně: „*Můj tlumočník byl P. N., tel. č. X. Jinými informacemi nemůžu posloužit.*“ Na otázku, zda zná výkonné ředitele AVE sběrné suroviny a. s., jejich e-mailové adresy, popř. telefonní čísla, odpověděl během výslechu dne 10. 2. 2011, že není schopen říct, jestli tato společnost byla obchodním partnerem společnosti ISTROSAN s. r. o., ale že z pozice výkonného ředitele této společnosti prohlašuje, že na to bude schopen odpovědět po prostudování účetních dokumentů. Při následném výslechu už pouze uvedl, že se nemůže s dokumentací seznámit, neboť 22. 6. 2010 svůj podíl ve společnosti prodal a novým vlastníkem a jednatelem se stal E. S.

[54] Dne 17. 5. 2011 obdržel správce daně od bulharské daňové správy prostřednictvím formuláře SCAC2004 odpověď na dožádání č. j. 86423/11/138934401423, týkající se informací o dopravci, o objednateli přepravy a distributorovi sporného měděného odpadu v Bulharské republice, dle které bulharský dopravce MANISTA HALKOVA EOOD, BG 123712513 uskutečnil ve dnech 3. 8. 2010, 26. 8. 2010 a 14. 9. 2010 přepravu měděného odpadu z Bulharské republiky do České republiky s místem vykládky na pobočce stěžovatele v Klatovech vozidlem s registrační značkou X (což souhlasí s registrační značkou uvedenou na sporných fakturách č. 2010/94, 2010/98 a 2010/100), kdy jako příjemce a kupující byla u prvních dvou přeprav deklarována společnost

pokračování

CASACALENDA s. r. o., v případě třetí přepravy byla jako příjemce a kupující uvedena společnost MELASORVIAS s. r. o. Objednávky dopravy uskutečnila společnost DIEM-56 OOD, BG 130349165 (zároveň i prodávající v případě přepravy z 3. 8. 2010), společnost "ZERON S" Ltd., BG 20108359 (zároveň i prodávající v případě přepravy z 26. 8. 2010) a společnost ST "BULMET-VAHRAM TUNUZLYAN", BG 121349604 (zároveň i prodávající v případě přepravy z 14. 9. 2010). Žádná z těchto přeprav nebyla fakturována ISTROSAN s. r. o. a tato společnost nebyla uvedena ani jako objednatel přepravy, prodávající, kupující nebo příjemce přepravovaného měděného odpadu.

[55] Dne 19. 5. 2011 obdržel správce daně od Finančního úřadu Brno I. odpověď (č. j. 335682/11) na dožádání č. j. 147025/11/138934401423. V ní bylo uvedeno, že nebylo možné ověřit žádné skutečnosti vztahující se k dodávkám měděného odpadu společnosti CASACALENDA s. r. o., neboť tato společnost je vůči správci daně nekontaktní.

[56] Dne 11. 5. 2012 obdržel odvolací orgán od Komerční banky a. s. odpověď (č. j. 3654/13) na výzvu k poskytnutí informací č. j. 3108/12-1300-401171. Komerční banka potvrdila, že z účtu stěžovatele byly uhrazeny faktury na účet společnosti ISTROSAN s. r. o. uvedený na fakturách.

[57] Na základě výše uvedeného je zřejmé, že zatímco dodání měděného odpadu v rozhodném období, jakož i provedení úhrady stěžovatelem prokázáno stěžovatelem bylo, sporná je otázka, zda stěžovatel prokázal i dodání tohoto zboží společností ISTROSAN, s. r. o., která vystavila daňové doklady, na základě nichž stěžovatel nárokuje odpočty DPH.

[58] Podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „ZDPH“) platí, že *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti*. Dále § 73 ZDPH stanoví, že *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem*. Avšak Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103, vyložil, že *„jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.“*

[59] Taková výzva správce daně se musí opírat o pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání. K tomu rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, č. 1729/2008 Sb. NSS, uvedl, že *„pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá. Něco takového ostatně ani nebude ve většině případů možné, neboť ucelené a najisto postavené poznatky o daňovém subjektu a o pravdivosti jeho daňově relevantních tvrzeních lze zpravidla získat až zevrubnou analýzou jeho hospodaření či jiných aktivit. Postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o*

podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytykácí řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.“ (Zvýraznil nyní čtvrtý senát).

[60] Stěžovatel namítal, že pochybnosti správce daně založené na zjištění, že daňový subjekt uplatnil nadměrný odpočet a zároveň vykázal dodání zboží do jiného členského státu v hodnotě neobvykle vyšší oproti předcházejícím zdaňovacím obdobím a že výrazný propad daňové povinnosti při zvýšení objemu přijatých zdanitelných plnění neodpovídá dosavadnímu vývoji poměru nárokových odpočtů přiznané daně na výstupu, nejsou pochybnostmi dostatečnými. Proto správce daně dle názoru stěžovatele neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti svých pochyb. Tato námitka není důvodná. Stěžovatel v této souvislosti sice namítá, že podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012 – 81, jsou právně relevantní pouze takové pochybnosti, které vyplývají z nesrovnalostí, které přímo či nepřímo zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, ale je potřeba také uvést, že argumentace Nejvyššího správního soudu v uvedeném rozhodnutí se vztahuje k nesrovnalostem v daňové evidenci. V případě stěžovatele vyplynuly z analýzy vývoje jeho daňové povinnosti a z analýzy toku jeho finančních prostředků pochybnosti správce daně o daňovém tvrzení stěžovatele ohledně výše jeho daňové povinnosti k DPH za uvedená zdaňovací období. A jak vyplývá z výše uvedeného rozhodnutí rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, postačí, pokud se pochybnosti správce daně zakládají na výše uvedených dlouhodobých analýzách vývoje daňové povinnosti a finančních toků daňového subjektu. Navíc je potřeba zdůraznit, že na základě podkladů opatřených v průběhu vytykácího řízení vlastní činností správce daně a důkazů navržených stěžovatelem vyplynuly následně další pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání. Ty vyústily v další výzvu (ve vztahu ke zdaňovacímu období květen 2010) ze dne 27. 8. 2010, č. j. 283668/10138934401423, a ze dne 23. 9. 2010, č. j. 300339/10/138934401423, kde správce daně konkrétně popsal zjištěné skutkové nesrovnalosti, které jej vedou k pochybnostem o tom, že předmětné zdanitelné plnění přijal stěžovatel od společnosti ISTROSAN s. r. o.

[61] Jelikož správce daně vyjádřil své pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaných daňových přiznání stěžovatele v souladu se zákonem, tížilo následně stěžovatele důkazní břemeno v souvislosti s prokázáním nároku na odpočet DPH a bylo tedy jeho povinností prokázat na výzvu správce daně jinými důkazními prostředky, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno. V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že soulad údajů uvedených na daňovém dokladu s tím, jak ve skutečnosti došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, je nezbytnou podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH.

pokračování

[62] Ke stejnému závěru došel Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103, kde uvedl, že „se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 [...]). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 – 83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124 [...]). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 – 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 – 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 – 119, čj. 9 Afs 30/2008 – 86, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, nálezn Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 – 124).“

[63] Na základě výše uvedeného je tedy zjevné, že důkazní břemeno přešlo zpět na stěžovatele. Aby bylo možné posoudit, zda stěžovatel unesl toto své důkazní břemeno a prokázal, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno v souladu s informacemi uvedenými na daňových dokladech, je nutné především zhodnotit, jestli z důkazů navržených stěžovatelem a ze skutečností zjištěných během daňového řízení vyplývá, že společnost ISTROSAN s. r. o. byla dodavatelem výše zmíněných dodávek měděného odpadu.

[64] Během daňového řízení vyšlo najevo, že veškerá komunikace mezi společností ISTROSAN s. r. o. a stěžovatelem probíhala prostřednictvím P. N., který zároveň domlouval jednotlivé dodávky měděného odpadu a měl také údajně zprostředkovat podpis

rámcové smlouvy mezi stěžovatelem a společností ISTROSAN s. r. o. Z obchodního rejstříku nicméně vyplývá, že P. N. nikdy nebyl statutárním orgánem této společnosti. Tato skutečnost byla stěžovateli známa. Jestliže P. N. nebyl uveden v obchodním rejstříku jako jednatel výše uvedené společnosti, měla tato okolnost vést stěžovatele k větší obezřetnosti, konkrétně k požadavku, aby mu P. N. prokázal, že je skutečně oprávněn za tuto společnost jednat. Avšak stěžovatel se spokojil s tím, že mu byl P. N. představen O. G. jako osoba oprávněná jednat za společnost ISTROSAN s. r. o., aniž by toto jakkoliv dále ověřoval. Je bezpochyby na rozhodnutí každého podnikatele, do jaké míry si ověřuje své obchodní partnery, ale zároveň musí nést riziko negativních důsledků toho, pokud své obchodní partnery prověřuje jen málo nebo vůbec, jak už ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 158, kde uvedl, že „*je (...) věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (...) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.*“ A proto platí, že bez ohledu na to, jaké ověření obchodních partnerů považuje stěžovatel za dostatečné z hlediska obchodní praxe, pro účely získání nároku na odpočet DPH je povinen postupovat tak, aby byl v budoucnu schopen unést své důkazní břemeno.

[65] Nejvyšší správní soud souhlasí s tvrzením stěžovatele, že by bylo absurdní požadovat po obchodní společnosti, aby si smluvně (či jinak) zajistila povinnost obchodního partnera být v následujících letech dostatečně kontaktní pro účely případné daňové kontroly a prokazování jejich spolupráce. Nicméně toto po stěžovateli není požadováno. Stěžovatel má povinnost sám prokazovat svá tvrzení v rámci daňového řízení, a proto bylo možné po stěžovateli spravedlivě požadovat, aby si ověřil oprávnění P. N. jednat jménem společnosti ISTROSAN s. r. o. takovým způsobem, že bude následně schopen toto oprávnění P. N. taky prokázat. Tento požadavek nikterak nesouvisí se skutečností, zda jsou jeho obchodní partneři kontaktní vůči orgánům finanční správy.

[66] Stěžovatel nenavrl žádný důkaz, ze kterého by vyplynulo, že P. N. byl oprávněn jednat jménem společnosti ISTROSAN s. r. o. Z výslechu O. G., na jehož doporučení se stěžovatel spoléhal, naopak vyplynulo, že ani on si toto oprávnění P. N. nijak neověřil, neboť to nepovažoval za nutné vzhledem k tomu, že pouze zprostředkoval obchodní kontakt. Z výslechu tehdejšího jednatele společnosti ISTROSAN s. r. o., Petö Bálinta, taktéž nevyplynulo, že by P. N. disponoval tímto oprávněním, neboť Petö Bálint uvedl, že si nevzpomíná, že by komukoliv dal zmocnění k zastupování společnosti ISTROSAN s. r. o. a P. N. označil za svého tlumočníka. Ani z přítomnosti P. N. na obchodním jednání, kterého se zúčastnil také společník společnosti ISTROSAN s. r. o. E. S., nevypývá, že by měl P. N. oprávnění jednat jménem této společnosti. A nakonec toto oprávnění jednat ve výše uvedených obchodních případech nevypývá ani z vyjádření Finančního úřadu Brno I ze dne 1. 12. 2010, jak se stěžovatel mylně domnívá, neboť Finanční úřad Brno I. jasně uvedl, že P. N. nikdy neměl plnou moc k zastupování ISTROSAN s. r. o. a jednání se správcem daně se zúčastnil jako třetí osoba. Oprávnění P. N. jednat jménem společnosti ISTROSAN s. r. o. tedy nebylo stěžovatelem jednoznačně prokázáno, a proto v tomto bodě neunesl své důkazní břemeno.

[67] Je také nutné podotknout, že pochybnosti o existenci smluvního vztahu mezi stěžovatelem a společností ISTROSAN s. r. o., stejně jako o tom, že právě tato společnost byla dodavatelem měděného odpadu, vyplývají též z podpisů uvedených na jednotlivých

pokračování

kontraktech a na rámcové smlouvě. V rámci hodnocení důkazů správce daně učinil závěr, že podpis Petö Bálinta uvedený na podpisovém vzoru v obchodním rejstříku se zjevně naprosto liší od podpisů, které jsou na předložených smlouvách, ale zároveň se podpisový vzor shoduje s podpisem Petö Bálinta, který je na protokolech o výsledku před orgánem maďarské finanční správy. Správce daně měl tedy pochybnosti o tom, že jednotlivé kontrakty a rámcová smlouva byly podepsány Petö Bálintem. Tyto pochybnosti podporuje fakt, že k podepsání těchto smluv mělo dojít pouze na základě e-mailové komunikace realizované prostřednictvím P. N. Ačkoliv je pravdou, že je obecně možné, aby smlouvy byly podepsány někým jiným na základě zmocnění (to by však muselo být uvedeno ve smlouvě), z výsledku Petö Bálinta vyplynulo, že si nevzpomíná, že by někomu takové zmocnění udělil a stejně tak nepotvrdil, že podpisy na předložených smlouvách jsou jeho.

[68] Navíc z výsledku S. H. a P. B. vyplynulo, že předpokládali, že rámcová smlouva byla podepsána Petö Bálintem, a ne někým jiným na základě zmocnění. Jestliže se podpisy na rámcové smlouvě a na jednotlivých kontraktech podstatně lišily od podpisového vzoru uvedeného v obchodním rejstříku, měla i tato skutečnost vést stěžovatele k pochybnostem o tom, zda skutečně jedná se společností ISTROSAN s. r. o., popř. k pochybnostem, zda P. N., jehož prostřednictvím probíhala komunikace se společností ISTROSAN s. r. o., skutečně disponuje oprávněním jednat jménem této společnosti.

[69] Stěžovatel ovšem namítá, že i kdyby P. N. vůbec neměl oprávnění jednat za společnost ISTROSAN s. r. o., jednalo by se podle jeho názoru o nezmocněné jednatelství, které bylo následně schváleno touto společností (v souladu s § 33 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb). Schválení nezmocněného jednatelství P. N. spatřuje stěžovatel ve faktické dodávce zboží do provozoven stěžovatele a v přijetí peněžních prostředků, které stěžovatel zasílal na účet společnosti ISTROSAN s. r. o. Dále má stěžovatel za to, že bylo toto jednání schváleno a potvrzeno Petö Bálintem v jeho výpovědi, kterou učinil během výsledku před maďarským správcem daně dne 10. 2. 2011 a ve které prohlásil: „*Hospodářské události, které se skutečně staly, můžu potvrdit.*“

[70] K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že faktická dodávka měděného odpadu nepotvrzuje sama o sobě schválení tvrzeného nezmocněného jednatelství P. N., jestliže není zároveň prokázáno, že dodávku skutečně jako dodavatel uskutečnila společnost ISTROSAN s. r. o. Během daňového řízení vyšlo najevo, že různé přepravní společnosti přivážely do provozoven stěžovatele dodávky měděného odpadu. Nicméně z výsledku zaměstnanců stěžovatele vyplynulo, že nejsou schopni identifikovat dopravce, kteří měli toto zboží přivážet, ani nejsou schopni jednoznačně potvrdit, že dodavatelem tohoto zboží byla společnost ISTROSAN s. r. o. Ani z dalšího šetření o žádné z těchto přeprav nevyšlo najevo, že by byla fakturována společností ISTROSAN s. r. o., nebo že by tato společnost byla uvedena jako objednatel přepravy, prodávající, kupující nebo příjemce přepravovaného měděného odpadu. Naopak, na základě šetření správce daně se u některých z těchto přeprav podařilo prokázat, že jako příjemci a kupující byly uvedeny společnosti CASACALENDA s. r. o., resp. MELASORVIAS s. r. o., a jako prodávající a objednatelé přepravy různé bulharské společnosti. Vzhledem k tomu, že společnosti ISTROSAN s. r. o., CASACALENDA s. r. o. a MELASORVIAS s. r. o. jsou vůči správci daně nekontaktní, nepodařilo se u nich zjistit žádné skutečnosti svědčící o tom, že by

existoval jakýkoli vztah mezi dodaným měděným odpadem a dodavatelem deklarovaným na daňovém subjektu předložených dokladech.

[71] K námitce, že Petö Bálint údajně potvrdil a schválil nezmocněné jednatelství P. N. a zároveň potvrdil, že dodávky měděného odpadu proběhly tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, Nejvyšší správní soud uvádí, že je jeho povinností hodnotit každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti (§ 8 odst. 1 daňového řádu), a proto je potřeba zhodnotit tento výrok Petö Bálinta v kontextu dalších jeho tvrzení. Během stejného výsledku také uvedl, že neví, zda stěžovatel byl obchodním partnerem společnosti ISTROSAN s. r. o., a proto jen stěží mohl skutečně potvrdit, že dodávky mědi stěžovateli byly uskutečněny společností ISTROSAN s. r. o., jelikož je zjevné, že v daném momentu neměl Petö Bálint o konkrétních dodávkách stěžovateli žádné informace. A je proto nutné výše uvedený výrok chápat jako obecné tvrzení, že z pozice jednatele potvrdil pouze ty hospodářské události, které opravdu uskutečnila společnost ISTROSAN s. r. o., aniž by z toho vyplývalo, že těmito událostmi byly právě ty, které se týkaly dodávek měděného odpadu stěžovateli. Během druhého výsledku, kdy měl podle svého původního slibu potvrdit, zda stěžovatel byl obchodním partnerem společnosti ISTROSAN s. r. o., nemohl tuto skutečnost potvrdit, neboť prohlásil, že nemá možnost seznámit se s dokumentací společnosti, neboť ta má již nového jednatele. Není chybou soudu ani správce daně, že Petö Bálint nebyl schopen se seznámit s potřebnou dokumentací a případně potvrdit, jestli ISTROSAN s. r. o. byl dodavatel měděného odpadu stěžovateli. Podstatné pro posouzení případu je pouze to, že z jeho strany nedošlo k věrohodnému potvrzení uskutečnění zdanitelného plnění. Navíc, i kdyby Petö Bálint při výsledku skutečně potvrdil a schválil nezmocněné jednatelství P. N. při výsledku provedeném maďarskou daňovou správou, nejednalo by se o schválení v souladu s § 33 odst. 2 občanského zákoníku (č. 40/1964 Sb.), neboť by nebylo učiněno bez zbytečného odkladu, nejednalo se ani o úkon adresovaný stěžovateli, ani k takovému úkonu v době výsledku Petö Bálint nebyl oprávněn, neboť uvedl, že již k 22. 6. 2010 převedl svůj obchodní podíl a pozbyl oprávnění jednat za společnost.

[72] K poznámce stěžovatele, že mu není jasné, jak měl předem rozpoznat, že obchodní partner v budoucnu dostatečně pregnantně nepotvrdí, že dodal stěžovateli zboží v konkrétním množství, a jak má zajistit, že kdykoli v budoucnu budou konkrétní fyzické osoby ochotny potvrdit, že tento obchodní partner dodal konkrétní zboží v konkrétním množství, Nejvyšší správní soud opětovně připomíná, že je povinností daňového subjektu mít důkazy dokumentující obchodní spolupráci a uplatňovaná zdanitelná plnění, na jejichž základě je možné prokázat, že k zdanitelnému plnění došlo, a to přesně tak, jak je tvrzeno na daňových dokladech. Pokud by stěžovatel disponoval takovými důkazy, vůbec by nepotřeboval jakýmkoli způsobem zajišťovat potvrzení obchodního partnera, že k dodávkám zboží skutečně došlo. Je proto nutné opět zdůraznit, že z daňového řádu jednoznačně vyplývá, že důkazní břemeno spočívá primárně na daňovém subjektu a tomu tedy musí daňový subjekt uzpůsobit svou činnost, pokud chce získat nárok na odpočet DPH.

[73] Ačkoliv stěžovatel považuje tvrzení, že zboží mohl dodat třetí subjekt, za nepodloženou spekulaci, Nejvyšší správní soud připomíná, že bylo na něm, aby jednoznačně vyvrátil možnost, že zboží mohl dodat také někdo jiný než společnost ISTROSAN s. r. o., resp. bylo povinností stěžovatele jednoznačně prokázat, že

pokračování

dodavatelem měděného odpadu byla právě společnost ISTROSAN s. r. o. Z výše uvedeného vyplývá, že toto se stěžovateli prokázat nepodařilo.

[74] Na tomto závěru nemohou nic změnit ani nepřímé důkazy jako např. skutečnost, že se jednání s P. N. účastnil také společník ISTROSAN s. r. o. E. S., nebo existence obálky s poštovním razítkem z města Győr, ve které měl být podle tvrzení stěžovatele originál podepsané rámcové smlouvy dodatečně zaslán stěžovateli. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že ze samotné existence obálky nevyplývá, co bylo jejím obsahem, ani kým byla poslána, jelikož se jednalo o obvyčejnou poštovní zásilku. Z tohoto důvodu tedy tato obálka nemůže sloužit ani jako nepřímý důkaz k prokázání existence smluvního vztahu mezi stěžovatelem a ISTROSAN s. r. o. a k prokázání toho, že společnost ISTROSAN s. r. o. skutečně dodala měděný odpad stěžovateli v souladu s informacemi uvedenými na daňových dokladech.

[75] Na základě všeho výše uvedeného nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, že krajský soud, žalovaný a správce daně přistupovali k hodnocení důkazů příliš formalisticky. Naopak je zjevné, že důkazy posuzovali v jejich vzájemné souvislosti a s jasným cílem zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji. Jako příliš formalistické se hodnocení důkazů krajským soudem, žalovaným a správcem daně nejeví ani ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, na který stěžovatel v této souvislosti odkazuje a ve kterém se mimo jiné uvádí: „*Důkazní břemeno stěžovatele ovšem nelze v této souvislosti rozšiřovat ad absurdum, nad rámec mezí vytýčených shora již zmíněným nálezem Ústavního soudu z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, naopak, je třeba respektovat povahu obchodních vztahů a běžné obchodní zvyklosti – odběratel přirozeně nemůže být povinen vědět a prokázat, jakými mechanismy putuje pokyn, aby určité zboží bylo v určitý čas a na určité místo dodáno, od statutárního orgánu dodavatele k osobě, jež mu zboží fyzicky předá. Musí však prokázat, že zboží převzal od osoby, o níž se jako profesionál běžně vystupující v obchodních vztazích s ohledem na informace, které měl v době předání zboží k dispozici, mohl důvodně domnívat, že její jednání je přičitatelné osobě, která má být podle jeho tvrzení dodavatelem.*“ Je totiž potřeba uvést, že se takto Nejvyšší správní soud vyjádřil ke skutkově odlišné situaci, kdy byly příslušné obchodní transakce prokazovány také údaji o přepravě, a sporné bylo, jakým způsobem tyto informace správce daně posoudil. Nelze tedy souhlasit s názorem stěžovatele, který tvrdí, že mělo postačit, že byly prokázány faktické dodávky měděného odpadu a že ke každému obchodnímu případu stěžovatel předložil fakturu, dodací list a vážní lístek. V aktuálně posuzovaném případě totiž pochybnost spočívala mimo jiné v tom, zda dodavatel uvedený na fakturách skutečně byl tím, kdo zboží dodával. K tomu stěžovatel uvedl, že nemůže předložit správci daně žádné doklady týkající se přepravy s odkazem na skutečnost, že mezi stěžovatelem a dodavatelem měděného odpadu měla být uzavřena doložka DDU Incoterms. V tomto spočívá zásadní rozdíl oproti citovanému případu. Takový postup, kdy obchodní subjekt odebírá zboží na základě výše uvedené doložky, aniž by měl jakékoliv informace a doklady o přepravě zboží, je samozřejmě z hlediska obchodní praxe možný a dovolený, ale opět je potřeba zopakovat, že podnikatel musí nést z hlediska daňového riziko negativních důsledků toho, pokud své obchodní partnery prověřuje jen málo nebo vůbec. Na základě šetření správce daně se nepodařilo zjistit žádné skutečnosti svědčící o tom, že by existoval jakýkoli vztah mezi přepravci měděného odpadu a na fakturách a dodacích listech uvedeným dodavatelem, a zároveň stěžovatel nedisponoval žádnými dokumenty o přepravě, ze kterých by vyplývalo něco jiného, což mělo za následek, že se stěžovatel ocitl

v důkazní nouzi. Pokud ovšem chce daňový subjekt, aby mu byl přiznán nárok na odpočet DPH, musí tomu také uzpůsobit svou podnikatelskou činnost. Pokud se stěžovatel rozhodl pro takovou podobu obchodní spolupráce, v jejímž důsledku nedisponoval dokumenty, které by mohl použít pro prokázání svého nároku na odpočet DPH, a zároveň deklarovaný dodavatel nebyl schopen poskytnutí zdanitelného plnění dodatečně potvrdit a pokud o této spolupráci vznikly správci daně pochybnosti, nemůže stěžovatel přenášet důkazní břemeno na správce daně jenom proto, že se rozhodl pro určitý typ smluvní doložky týkající se přepravy. V tomto kontextu tedy nelze stěžovateli přisvědčit v tom smyslu, že by krajský soud, žalovaný a správce daně rozšiřovali důkazní břemeno stěžovatele *ad absurdum*.

[76] Na základě výše uvedeného má Nejvyšší správní soud za prokázané, že do provozu stěžovatele v Karlových Varech a Klatovech byl v období od května do září roku 2010 dovážen měděný odpad. Dále má soud za prokázané, že stěžovatel uhradil na účet společnosti ISTROSAN s. r. o. faktury, na kterých je jako dodavatel uvedena tato společnost. Naproti tomu soud nemá za prokázané, že zdanitelné plnění se uskutečnilo v souladu s informacemi uvedenými na daňových dokladech, především pak nemá za prokázané tvrzení, že zdanitelné plnění poskytla stěžovateli právě společnost ISTROSAN s. r. o.

[77] Stěžovatel ve své stížnosti také odkazuje na rozsudek Soudního dvora EU C-409/04 ve věci *Teleos* ze dne 27. 9. 2007. Konkrétně cituje odstavec 18, kde se uvádí, že: „*Předkládající soud považuje za prokázané, že Teleos a další neměly žádný důvod pochybovat o údajích obsažených v nákladních listech CMR ani o jejich pravosti, že se tyto společnosti nepodílely na žádném podvodu a nevěděly, že mobilní telefony neopustily Spojené království. Tento soud krom toho dospěl k závěru, že Teleos a další prováděly řádná a důkladná šetření, co se týče TT i Euro-Cellars Ltd, aby se ujistily o spolehlivosti kupujícího, a nedisponovaly žádným jiným konkrétním důkazem o nesprávnosti prohlášení obsažených v těchto nákladních listech. Krom toho nemohly vzhledem k povaze dotčeného obchodu získat žádný jiný další důkaz než nákladní listy CMR.*“ Na základě tohoto rozhodnutí pak stěžovatel tvrdí, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu pouze v tom rozsahu, který lze po daňovém subjektu rozumně požadovat. Nicméně je potřeba zdůraznit, že stěžovatel necituje z odůvodnění rozsudku, ale ze shrnutí názoru soudu, který předkládal předběžnou otázku Soudnímu dvoru. Samotné rozhodnutí se týká výkladu pojmů „dodání a pořízení zboží uvnitř Společenství“ a slova „odesláno“ ve smyslu šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 ve znění pozdějších předpisů a dále posouzení situace, kdy daňový subjekt prokázal nárok na osvobození od DPH a jednal v dobré víře, že zboží bylo odesláno do jiného členského státu, ačkoliv se tomu tak ve skutečnosti nestalo. Je tedy zjevné, že se rozhodnutí týká jiných právních otázek, než jaké jsou řešeny v aktuálně posuzované věci Nejvyšším správním soudem. A navíc v aktuálně posuzované věci nebyl prokázán nárok na odpočet DPH, ani stěžovatel nepředložil platné doklady o přepravě, a proto se tyto dva případy liší i skutkově a tudíž na posuzovanou věc toto rozhodnutí Soudního dvora nedopadá. Mimoto ve věci *Teleos*, jak vyplývá již z citace použité stěžovatelem, daňový subjekt disponoval mezinárodními nákladními listy, které nevyvolávaly žádné pochybnosti o jejich pravosti a prováděl řádná a důkladná šetření, aby se ujistil o spolehlivosti svého obchodního partnera, což v případě stěžovatele splněno nebylo, jak bylo výše konstatováno.

pokračování

[78] Další námitkou stěžovatele je, že mu v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu nebylo umožněno zúčastnit se výsledku Petö Bálinta. Stěžovatel má také za to, že výslech nebyl veden s cílem cokoli zjistit. K této námitce se již podrobně vyjádřil jak krajský soud, tak žalovaný. Nejvyšší správní soud tedy opět připomíná, že na danou věc dopadá rozsudek Soudního dvora ze dne 22. 10. 2013 ve věci C-276/12, *Sabou*, ve kterém dospěl k závěru, že „*unijní právo, tak jak vyplývá zejména ze směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného, ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006, a ze základního práva být vyslechnut, musí být vykládáno v tom smyslu, že daňovému subjektu členského státu nepřiznává ani právo být informován o žádosti tohoto státu o pomoc adresované jinému členskému státu mimo jiné k ověření údajů poskytnutých tímto daňovým subjektem v rámci jeho přiznání k dani z příjmů, ani právo podílet se na formulování žádosti adresované dožádanému členskému státu, ani právo účastnit se výsledků svědků prováděných posledně uvedeným státem Směrnice 77/799, ve znění směrnice 2006/98, neupravuje otázku, za jakých podmínek může daňový subjekt napadnout správnost informace poskytnuté dožádaným členským státem, a nestanoví žádné zvláštní požadavky na obsah poskytnuté informace.*“ Na toto rozhodnutí navázal ve své judikatuře Nejvyšší správní soud, když k rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167, č. 3016/2014 Sb. NSS, publikoval právní názor shrnutý v následujících právních větech: „*I. O podání žádosti dle směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní není třeba daňový subjekt informovat. II. Pokud český správce daně žádá o výslech svědka podle směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, měl by požádat zahraniční správní orgán o umožnění účasti českého daňového subjektu na výslechu svědka v souladu s právem dožádaného státu. To samozřejmě za podmínky, že účast daňového subjektu na výslechu právo dožádaného státu umožňuje. Neúčast českého daňového subjektu na výslechu svědka v zahraničí, byť se tak stalo v souladu s procesním právem dožádaného státu, ovlivňuje výpovědní hodnotu informací takto získaných. III. Sdělí-li dožádaný stát výsledek šetření podle směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, k němuž na základě dožádání dospěl, aniž informuje o postupech, kterými k tomuto výsledku došel, a o zdroji určité informace, je důkazní hodnota takové informace dle českého práva omezená, byť nikoliv nulová. Svůj význam může mít jen v celkovém důkazním kontextu, a to ve spojení s jinými důkazy.*“ Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že ačkoli se nyní jednalo o DPH, nikoli o daň z příjmů, a z toho vyplývá aplikace jiných právních předpisů na mezinárodní pomoc v daňových věcech [konkrétně nařízení Rady (ES) č. 1798/2003, nikoli směrnice Rady 77/799/EHS] nemá to žádný vliv na posouzení stěžovatelem předestřené otázky, proto lze výše citované závěry judikatury vztáhnout i na nyní projednávanou věc.

[79] Český správce daně požádal maďarského správce daně, aby mu byl sdělen termín výsledku svědka, aby mohl včas vyrozumět stěžovatele o provádění svědecké výpovědi, a upozornil také maďarského správce daně na v českém právu zakotvené právo daňového subjektu klást svědkovi otázky. Jestliže i přesto dožádaný orgán účast stěžovatele neumožnil, nelze se tohoto práva nyní v řízení před správními soudy České republiky účinně dovolávat. S ohledem na námitky stěžovatele maďarský správce daně podal i výklad maďarského daňového práva a jasně uvedl, proč tak učinil. Nejvyšší správní soud nemá pravomoc přezkoumávat postup maďarského správce daně. Proto musí Nejvyšší správní soud uzavřít, že stěžovatel nebyl zkrácen na svých procesních právech, jestliže mu nebylo

umožněno účastnit se výsledku svědka před maďarským správcem daně, protože takové právo podle výkladu maďarských předpisů, jak podal maďarský správce daně, nemá.

[80] Stěžovatel ve své kasační stížnosti také namítal, že krajský soud nemohl dojít k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, jestliže zároveň neprovedl jím navržené důkazy (výslech E. S. a dále grafologický posudek, který měl posoudit podpisy připisované Petö Bálintovi), které měly prokázat, že mezi stěžovatelem a společností ISTROSAN s. r. o. byla uzavřena rámcová smlouva a že tato společnost dodala stěžovateli sporné dodávky.

[81] Pokud jde o výslech E. S., je potřeba uvést, že Nejvyšší správní soud se již opakovaně vyjádřil ke specifické povaze daňového řízení a dokazování v něm (např. rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, publikovaný pod č. 1906/2009 Sb. NSS, rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 142/2014 - 22). V rozsudku č. j. 4 Afs 142/2014 - 22 soud mimo jiné uvedl, že *„daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností a je tak povinen již v daňovém řízení navrhnout k prokázání svých tvrzení důkazy. Koncepce daňového řádu je přitom založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem, zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto. Závěry správce daně učiněné v daňovém řízení proto musejí nutně vycházet z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno v průběhu daňového řízení unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže již rozhodnutí finančního orgánu z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Řízení před soudem totiž nemůže a ani nemá nabrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, která je založena na přezkumu správních rozhodnutí.“* Jelikož stěžovatel navrhl výslech E. S. až v řízení před krajským soudem, ačkoliv měl možnost jej navrhnout už v řízení před správcem daně, respektive před žalovaným, neměl krajský soud povinnost tento důkaz provést. Navíc, jak krajský soud správně uvedl, provedení takového důkazu nebylo potřebné pro posouzení důvodnosti žaloby, neboť soud měl za úkol zhodnotit, zda ke dni vydání napadaného rozhodnutí odvolacího orgánu daňový subjekt prokázal uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady.

[82] Naproti tomu návrh na to, aby byl vypracován znalecký posudek z oboru grafologie k posouzení toho, zda rámcová smlouva byla podepsána jednatelem obchodní společnosti ISTROSAN s. r. o., Petö Bálintem, předložil stěžovatel už během daňového řízení. Nicméně správce daně i žalovaný se k tomuto návrhu ve svých rozhodnutích vyjádřili a došli k závěru, že pro provedení grafologického posudku jim chybí dostatek podkladů (např. nějaký rukopis Petö Bálinta), a dále nepovažovali vypracování tohoto posudku za nezbytné pro posouzení dané věci, což ve svých rozhodnutích odůvodnili. S tímto názorem souhlasil ve svém rozhodnutí také krajský soud. Nejvyšší správní soud má za to, že správce daně, žalovaný, ani krajský soud nepochybili, když neustanovili znalce s úkolem vypracovat výše zmíněný znalecký posudek, neboť ani kdyby bylo prokázáno, že rámcová smlouva byla podepsána Petö Bálintem, neznamenalo by to, že by bylo prokázáno, že zboží bylo dodáno společností ISTROSAN s. r. o., což je hlavním předmětem sporu. Navíc se soud ztotožňuje s tvrzením žalovaného uvedeným v jeho vyjádření ke kasační stížnosti, že nic nebránilo stěžovateli v tom, aby sám nechal takový

pokračování

znalecký posudek vypracovat a předložil jej jako důkaz v daňovém řízení. Na okraj Nejvyšší správní soud dodává, že správce daně může v rámci hodnocení důkazů posoudit, nakolik se shodují podpisy na smlouvách s podpisovým vzorem uvedeným v obchodním rejstříku, pokud jejich odlišnost je zřejmá již pouhým pohledem, a proto nepochybil, pokud se ve svém rozhodnutí vyjádřil v tom smyslu, že má o shodnosti těchto podpisů pochybnosti.

[83] Výše uvedená námitka týkající se neprovedení některých navržených důkazů tedy není důvodná.

[84] V závěru své kasační stížnosti stěžovatel namítal, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se podle jeho názoru krajský soud ve svém rozsudku vůbec nevypořádal s pátým žalobním bodem, ve kterém stěžovatel namítal porušení principu právní jistoty a zásady proporcionality. Porušení principu právní jistoty spatřoval stěžovatel ve své žalobě podané ke krajskému soudu v tom, že bylo správcem daně zahájeno řízení k odstranění pochybností, aniž podle jeho názoru existovala jakákoli (natož důvodná) pochybnost o tom, že měděný odpad byl dodán společností ISTROSAN s. r. o. Dále porušení tohoto principu spatřoval v tom, že během dokazování před správcem daně a před žalovaným nebylo spolehlivě vyvráceno, že by měděný odpad dodala společnost ISTROSAN, a přesto nebyl stěžovateli přiznán nárok na odpočet DPH. K porušení zásady proporcionality pak došlo podle názoru stěžovatele tím, že mu je upírán daňový odpočet ke zboží, které prokazatelně nabyl a následně dodal dalším subjektům v rámci své ekonomické činnosti. Je tedy zřejmé, že stěžovatel spatřoval porušení principu právní jistoty a zásady proporcionality v tom, co již namítal i v jiných žalobních bodech týkajících se rozložení důkazního břemene a postupu při dokazování v daňovém řízení. Krajský soud ve svém rozsudku jasně uvedl, na základě čeho vznikly pochybnosti správce daně, a vyložil, jaké skutečnosti je povinen prokazovat správce daně a jaké naopak daňový subjekt. Krajský soud zdůvodnil, proč neměl správce daně povinnost vyvrátit, že společnost ISTROSAN s. r. o. dodala měděný odpad, ale že to naopak byl daňový subjekt, kdo měl prokázat, že společnost ISTROSAN s. r. o. tento měděný odpad dodala. Tímto se tedy krajský soud vypořádal i s námitkou porušení principu právní jistoty. Stejně tak krajský soud uvedl, proč k přiznání nároku na odpočet DPH nestačí pouze faktické dodání zboží, a zřetelně popsal, jaké jsou další podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH. Vypořádal se tedy i s argumentací stěžovatele týkající se porušení principu proporcionality. Nejvyšší správní soud odkazuje na závěr, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument (shodně judikuje Ústavní soud – viz např. usnesení ze dne 21. 4. 2011, sp. zn. II. ÚS 691/11, dostupné na: <http://nalus.usoud.cz>, či Evropský soud pro lidská práva – viz jeho rozsudek ze dne 19. 4. 1994, *Van de Hurk v. Nizozemí*, stížnost č. 16034/90, bod 61, rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 9. 12. 1994, *Ruiz Torija v. Španělsko*, stížnost č. 18390/91, bod 29, dostupné na: <http://hudoc.echr.coe.int/>). Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se krajský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami žalobce tak, aby žádná z nich nezůstala neobjasněna a bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související (srov. např. rozsudky ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012 - 54, ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012 - 58; ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1

Afs 88/2013 - 66). Proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[85] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji zdejší soud zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[86] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovanému potom zdejší soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu nevznikly náklady přesahující běžnou úřední činnost.

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

V Brně dne 27. října 2015

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu