



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **Ing. Martin Divíšek, s. r. o.**, se sídlem Zapečská 68/II, Chlumec nad Cidlinou, zast. společností Rambousek a partner, a. s., se sídlem Křišťanova 4, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 11. 2015, č. j. 31 Af 75/2014 – 102, ve znění opravného usnesení ze dne 15. 12. 2015, č. j. 31 Af 75/2014 – 128,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

O d ů v o d n ě n í:

I.

Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 8. 2014, č. j. 20168/14/5000-14301-706470, zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 7. 2013, č. j. 23744/13/4027-07000-608641, č. j. 26867/13/4027-07000-608641, č. j. 26872/13/4027-07000-608641, č. j. 26889/13/4027-07000-608641, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, březen a květen roku 2009 v celkové výši 16.147.028 Kč a současně mu byla

uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 3.229.404 Kč. Žalovaný dále rozhodnutím ze dne 6. 8. 2014, č. j. 20169/14/5000-14301-706470, změnil rozhodnutí správce daně ze dne 16. 7. 2013, č. j. 26892/13/4027-07000-608641, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za červenec 2009 tak, že snížil doměřenou daň z 6.056.918 na 224.552 a penále z 1.211.383 na 44.910 Kč.

[2] Správce daně přistoupil k odepření nároku na odpočet daně z pohonných hmot dodaných žalobci společností TRAFORD, s. r. o. (dále jen „TRAFORD“) z důvodu prokázání účasti žalobce na daňovém podvodu spáchaném společností TRAFORD, která nepřiznala z přijatých plnění daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na výstupu. Žalovaný změnil důvody odepření nároku na odpočet daně z přijatých plnění, jelikož dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobce mohl nabýt právo nakládat se zbožím jako vlastník pouze od společnosti FINCOM UNIVERSAL, a.s. (dále jen „FINCOM“), která v obchodním řetězci předcházela společnosti TRAFORD. Jelikož však daňové doklady vydala žalobci společnost TRAFORD, nárok na odpočet daně z předmětných plnění žalovaný žalobci neuznal. Žalovaný vycházel z toho, že není zřejmé, zda a kdy vůbec došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na deklarovaného dodavatele TRAFORD, jestliže pohonné hmoty byly z daňového skladu propuštěny do volného oběhu společnosti FINCOM, o čemž svědčí obsah vydaných dodacích nákladních listů. Pochybnosti žalovaného umocnila i svědecká výpověď L. D., zástupce společnosti PARAMO, a. s., o vytváření článků v řetězci z důvodu nepřehlednosti toku peněz a zboží, dále způsob jednání pana P. H., zástupce společností TRAFORD a FINCOM s žalobcem za několik daňových subjektů současně, dále že obě společnosti neplní své daňové povinnosti a pan H. je obžalovaný z trestného činu krácení daně ve vztahu k výše uvedeným společnostem. Žalovaný dále v návaznosti na zpochybnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z předmětných přijatých plnění dospěl k závěru, že žalobce věděl či vědět mohl, že je součástí daňového podvodu, který byl definován jako zkrácení daně na výstupu společností TRAFORD a následné porušení neutrality DPH nárokováním odpočtu z takového plnění žalobcem.

[3] Žalobce napadl obě rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), který tato rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud nejprve konstatoval, že žalovaný nepochybnil dostatečným způsobem ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet DPH průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobcem ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) tak, aby došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce. Podle krajského soudu za situace, kdy není spor o to, zda bylo zdanitelné plnění skutečně provedeno, vyslovení výše uvedených pochybností nestačí k přenosu důkazního břemene na žalobce. Žalovaný se podle krajského soudu nezabýval otázkou, zda společnost TRAFORD nabyla od společnosti FINCOM právo disponovat s pohonnými hmotami jako vlastník a mohla je tak převést na žalobce.

[4] Žalovaný podle krajského soudu rovněž neprokázal vědomou účast žalobce na daňovém podvodu. Žalovaný nevysvětlil, jakým způsobem došlo k podvodu, pokud do řetězce vstoupila společnost TRAFORD, a ani to, že žalobce mohl a měl vědět, že společnosti FINCOM a TRAFORD nepodávají daňová přiznání a daň neplatí. Účast žalobce na podvodném jednání tak nebyla podložena potřebnými důkazy.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítal důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud podle stěžovatele v napadeném rozsudku nesprávně posoudil otázku přenosu důkazního břemene v daňovém řízení, čímž založil nezákonnost rozsudku pro nesprávné posouzení právní otázky. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatel konstatoval, že své důvodné pochybnosti ohledně tvrzení žalobce opřel o celou řadu indicií popsanych v rozhodnutích o odvolání, na základě kterých došlo k řádnému přenosu důkazního břemene, a to výzvou ze dne 3. 7. 2014, č. j. 17297/14/5000-14301-706470. Podle stěžovatele není možné přisvědčit názoru krajského soudu, že se stěžovatel nezabýval otázkou, na koho přešlo vlastnické právo k pohonným hmotám z dodavatele FINCOM a zda nemohlo přejít i na společnost TRAFORD. Tuto skutečnost však stěžovatel vyhodnotil jednoznačně tak, že k přechodu vlastnického práva k pohonným hmotám z dodavatele FINCOM mohlo dojít pouze přímo na žalobce (tedy bez mezičlánku TRAFORD), a to v okamžiku opuštění prostorově ohraničeného místa daňového skladu, neboť účastník řízení odvážel pohonné hmoty svými cisternami či cisternami svých smluvních přepravečů, přičemž přepravní náklady nesl sám a nikomu je již nefakturoval. Z tohoto důvodu nemohl účastník řízení nabýt práva nakládat se zbožím jako vlastník od jiné osoby, než která jej na něj v tu chvíli mohla převést a zároveň mu zboží dodat v souladu s ustanovením § 13 odst. 1 v návaznosti na ustanovení § 21 odst. 3 písm. a) zákona o DPH, ve znění platném a účinném pro daná zdaňovací období, a tou osobou byla v daném okamžiku pouze společnost FINCOM. V tomto okamžiku podle stěžovatele nemohlo dojít k jakýmkoliv dalším přepravečům, neboť pro to nebyl žádný časový prostor. Žalobce si musel být této skutečnosti vědom, neboť jeho řidiči disponovali při odjezdu z daňového skladu dodacími nákladními listy, na kterých byl uveden dodavatel FINCOM. Vzhledem k tomu žalobci nemohla svědčit dobrá víra v deklarovaného dodavatele.

[7] Stěžovatel dále uvedl, že jeho pochybnosti jsou posíleny chybějícími relevantními písemnými právními tituly, chybějícími svědectvími statutárních zástupců deklarovaného dodavatele TRAFORD a předchozího zjištěného článku společnosti FINCOM, nemožností ověřit tvrzené údaje v účetnictví deklarovaného dodavatele TRAFORD a předchozího zjištěného článku FINCOM, neboť o průkaznosti jejich účetnictví existují důvodné pochybnosti, svědectvím pana L. D., zástupce společnosti PARAMO, a.s., o vytváření článků v řetězci z důvodů nepřehlednosti toku peněz a zboží. Kromě toho podle stěžovatele není vyloučeno, že mezi daňové subjekty FINCOM a TRAFORD vstoupily formálně ještě další mezičlánky v rámci přepravečů pohonných hmot.

[8] Další pochybnosti stěžovatele spočívají ve způsobu jednání pana H. s žalobcem za několik daňových subjektů současně, kdy on sám jednostranně rozhodoval o tom, která ze zastupovaných společností bude posléze dodané zboží fakturovat, ve způsobu včleňování zastupovaných společností do řetězců přepravečů pohonných hmot, a v tvrzení

o začlenění článku FINCOM do zjištěného řetězce pouze z důvodu dosažení obratu a nikoliv skutečného podnikání. Důvodné pochybnosti plynou také ze skutečnosti, že deklarovaný dodavatel TRAFORD ani předchozí článek obchodního případu FINCOM neplní své daňové povinnosti, čímž zároveň ani nedeklarují účastníkem řízení tvrzený stav. Pan H. je v souvislosti s uvedenými společnostmi TRAFORD a FINCOM trestně stíhán, přičemž je v rámci tohoto trestního řízení obžalován mimo jiné z neplnění daňových povinností formou krácení daně z přidané hodnoty vedoucí k získání volných finančních prostředků od společností TRAFORD a FINCOM. Z výše uvedeného je dle názoru stěžovatele patrné, že žalobce nemohl být v dobré víře o deklarovaném dodavateli pohonných hmot.

[9] Stěžovatel má za to, že důvodně zpochybnil tvrzení účastníka řízení, čímž došlo k přenosu důkazního břemene, a to výzvou k seznámení s odlišným právním názorem dle § 115 daňového řádu. Žalobce přitom ani na výzvu neprokázal splnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z předmětných plnění dle ustanovení § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) konkrétně zda disponuje v případě předmětných přijatých plnění daňovým dokladem, na kterém je uvedena osoba, která skutečně poskytla deklarovaná plnění, čímž bylo porušeno i ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném pro dané zdaňovací období, podle kterého nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, k němuž vznikla povinnost priznat daň na výstupu.

[10] Stěžovatel také nesouhlasí s názorem krajského soudu, že nebylo prokázáno zapojení žalobce do podvodného řetězce. Stěžovatel setrvává na stanovisku, že jako odvolací orgán dostal své povinnosti vysvětlit, jakým způsobem došlo k podvodu, když označil článek řetězce, na kterém došlo ke zkrácení daně jejím neodvedením (TRAFORD). O tom, že žalobce mohl vědět, že je účasten daňového podvodu, svědčí důvodné pochybnosti shrnuté v kasační stížnosti. Slovy stěžovatele: *„tyto pochybnosti, byť každá sama o sobě nejsou nezákonné či zásadní, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů již samy o sobě“*.

[11] Žalobce ve svém vyjádření označil kasační stížnost za nedůvodnou a napadený rozsudek za věcně i formálně správný. Kasační stížnost podle žalobce toliko polemizuje se skutkovými, nikoliv právními závěry krajského soudu a již z tohoto důvodu by měla být považována za nepřipustnou. V otázce přenosu důkazního břemene se žalobce ztotožnil s názorem krajského soudu, přičemž stěžovatel v kasační stížnosti pouze zopakoval dosavadní nesprávnou argumentaci. Stěžovatel podle žalobce nesprávně určil obchodní řetězec v posuzovaném případě, když ztotožnil provozovatele daňového skladu VIKTORIAGRUPPE AG, se společností MALLUCK, a. s., která neprovozuje daňový sklad, ale je prvním majitelem pohonných hmot po jejich propuštění do volného oběhu. To popírá tvrzení stěžovatele, že prvním majitelem pohonných hmot po jejich propuštění byla společnost FINCOM.

III.

Posouzení kasační stížnosti

pokračování

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen zaměstnancem s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Těžištěm kasační stížnosti je námitka nesprávného posouzení právní otázky přenosu důkazního břemene na žalobce v odvolacím řízení. Stěžovatel zpochybňuje závěr krajského soudu, že neprokázal důvodné pochybnosti o skutečnostech vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobcem, které by vedly k přechodu důkazního břemene na žalobce. Na tuto otázku se tedy musel Nejvyšší správní soud při posouzení této námítky zaměřit.

[15] Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Podle odst. 4 stejného ustanovení dále „pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“. Správce daně podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.

[16] Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49).

[17] Výše uvedené zásady je třeba vztáhnout k podmínkám uplatnění nároku na odpočet DPH. Podle ustanovení § 72 zákona o DPH platí, že: „nárok na odpočet daně má plátcce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“. Ustanovení § 73 zákona o DPH dále stanoví, že: „plátcce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“. Nejvyšší správní soud však 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.“

[18] Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátcce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (srov. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 69). Daňový subjekt však netíží důkazní břemeno ohledně skutečností, které nemá povinnost tvrdit ve vztahu ke svému daňovému tvrzení. Správce daně proto nemůže daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoliv, ale pouze toho, co tvrdí on sám (viz rozsudky ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 – 115, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 93, nebo ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011 – 94).

[19] V posuzované věci není spor o to, že žalobce plnění skutečně přijal a použil jej ke své ekonomické činnosti. Rovněž jsou ve spisu založeny doklady, z nichž nepochybně vyplývá, že žalobce za dodané zboží řádně zaplatil bezhotovostními převody ve prospěch společnosti TRAFORD dle vystavených faktur. Stěžovatel však zpochybnil, že žalobce přijal plnění od plátce daně uvedeného na předložených dokladech. Jelikož správce daně dospěl k závěru, že hmotněprávní podmínky k uplatnění odpočtu DPH byly žalobcem splněny, pro posouzení věci je zásadní otázka, zda stěžovatel prokázal, že o souladu daňového tvrzení se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným, a přenesl tak důkazní břemeno zpět na žalobce. Stěžovatel v kasační stížnosti přestírá, že k přenosu důkazního břemene došlo prostřednictvím seznámení se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem podle § 115 odst. 2 daňového řádu v průběhu odvolacího řízení. Nejvyšší správní soud se proto v rámci svého přezkumu zaměřil na obsah této výzvy.

[20] Stěžovatel v předmětné výzvě ze dne 3. 7. 2014, č. j. 17297/14/5000-14301-706470, žalobce informoval, že neprokázal nabytí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele TRAFORD. Stěžovatel konstatoval, že kromě formálně vyhovujících daňových dokladů od dodavatele TRAFORD byly všechny dodací nákladní listy vztahující se k předmětu daně předložené žalobcem vystaveny na společnost FINCOM, které mělo být prokazatelně propuštěno zboží z daňového skladu do volného oběhu jako prvním

pokračování

majiteli. Propuštění zboží do volného oběhu podle stěžovatele nastalo při opuštění prostorově vymezeného daňového skladu cisternou s pohonnými hmotami. Vzhledem k tomu, že cisterna, která vezla z daňového skladu předmětná plnění, patřila v 90 % případů žalobci a ve zbytku případů jeho smluvnímu přepravci, měl stěžovatel důvodné pochybnosti o tom, zda a kdy vůbec došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na deklarovaného dodavatele TRAFORD. Podle stěžovatele tak v řízení nebyl předložen důkazní prostředek, který by doložil soulad formálně deklarovaného stavu se skutečností a žalobce tak v daňovém řízení neprokázal splnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH z předmětných přijatých plnění dle § 73 odst. 1 zákona o DPH, konkrétně zda disponuje v případě přijatých plnění daňovým dokladem, na kterém je uvedena osoba, která skutečně poskytla daňovému subjektu deklarovaná plnění. Pochybnosti stěžovatele dále posilovaly chybějící relevantní písemné právní tituly, chybějící svědectví statutárních zástupců či odpovědných osob deklarovaného dodavatele TRAFORD a společnosti FINCOM, svědectví pana L. D. o vytváření článků v řetězci z důvodu nepřehlednosti toku peněz a zboží, jednání pana H. za několik daňových subjektů současně, tvrzení o začlenění společnosti FINCOM do deklarovaného řetězce z důvodu dosažení obrátu, neplnění daňových povinností společností TRAFORD a FINCOM a trestní stíhání pana H. v souvislosti s krácením daně těmito společnostmi.

[21] Stěžovatel položil největší důraz na skutečnost, že všechny dodací nákladní listy vztahující se k posuzovaným obchodním případům byly vyhotoveny s označením společnosti FINCOM jakožto odběratele. Nejvyšší správní soud konstatuje, že vzhledem k tomu, že zdanitelné plnění bylo skutečně dodáno, nejsou údaje na dodacích nákladních listech způsobilé vyvolat pochybnosti o nabytí vlastnictví od deklarovaného dodavatele. Předložené dodací nákladní listy, které jsou součástí správního spisu, odpovídají svým obsahem dokladům o dopravě podle ustanovení § 5 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Doklad o dopravě je druh daňového dokladu, kterým se prokazuje, že dané výrobky jsou propuštěny do volného oběhu a byla zaplacená spotřební daň. Doklad o dopravě je povinna vystavit osoba, která vydá pro dopravu vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu, a nejedná se o doklad osvědčující vlastnictví dopravovaného výrobku (viz KOTENOVÁ, Bohumila. *Zákon o spotřebních daních: komentář*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, komentář k § 5). Nejvyšší správní soud v této souvislosti rovněž nesouhlasí se závěrem stěžovatele, že společnost FINCOM byla prvním majitelem pohonných hmot po jejich uvedení do volného daňového oběhu. Tím byla podle dokumentů ve spisu společnost MALLUCK, a. s. jako distributor pohonných hmot odlišný od provozovatele daňového skladu Chlumec nad Cidlinou, společnosti VIKTORIAGRUPPE AG.

[22] Jestliže společnost FINCOM odebrala pohonné hmoty od společnosti MALLUCK, a. s. v daňovém skladu, nikterak to nevylučuje následný přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník na společnost TRAFORD, která měla následně dodat zboží žalobci. Nejvyšší správní soud zde poukazuje na výklad ustanovení § 13 odst. 1 zákona o DPH: „*právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88). Neznamená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci*“ (srov. rozsudek ze dne 4. 9. 2014, č. j.

3 Afs 41/2014 – 46, zvýraznění doplnil nyní čtvrtý senát). K přeprodání zboží mezi společnostmi TRAFORD a FINCOM tedy mohlo dojít i bez fyzického předání zboží. Doložení převodu vlastnictví pohonných hmot mezi společnostmi FINCOM a TRAFORD přitom představuje skutečnost, jejíž doložení není možné po žalobci požadovat, jelikož daňový subjekt musí dokazovat pouze skutečnosti vztahující se k jeho daňovému tvrzení. Za situace, kdy společnosti TRAFORD a FINCOM byly zřejmě propojené, resp. byly zastupovány shodnou osobou, a zároveň obě tyto osoby byly v rozhodném období plátcí daně z přidané hodnoty, okolnost, že na dodacích nákladních listech byla jako odběratel uvedena společnost FINCOM nezpochybňuje sama o sobě relevantním způsobem dodání zboží žalobci společností TRAFORD.

[23] Pokud jde o pochybnosti stěžovatele vztahující se k chybějícím relevantním písemným právním titulům a svědectvím statutárních zástupců či odpovědných osob deklarovaného dodavatele TRAFORD a společnosti FINCOM, jedná se o skutečnosti, kterými se zabýval už správce daně, který na základě vyjádření žalobce přijal závěr, že žalobce nabyl plnění od deklarovaných dodavatelů. Z výzvy stěžovatele ze dne 3. 7. 2014 není jasné, jaké důkazy by měl žalobce předložit k prokázání přijetí zdanitelného plnění deklarovaným způsobem nad rámec dokazování provedeného správcem daně. Žalobci dále nelze klást k tíži chybějící svědectví zástupců společností TRAFORD a FINCOM, jejichž absence je způsobena nezvěstností jednatele společnosti TRAFORD pana Plamínka a trestním stíháním pana H. Ostatní výše citované pochybnosti vyjádřené stěžovatelem ve výzvě ze dne 3. 7. 2014 nejsou za situace, kdy bylo zdanitelné plnění prokazatelně přijato, způsobilé vyvolat přenos důkazního břemene na žalobce. Tyto pochybnosti se přímo netýkají vzniku hmotněprávního nároku na odpočet daně v posuzované věci a opět není zřejmé, jakým způsobem by mohl žalobce tyto pochybnosti stěžovatele vyvrátit. Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se závěrem krajského soudu, že pochybnosti stěžovatele vyjádřené ve výzvě ze dne 3. 7. 2014 nevzbuzují důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví žalobce, které by vedly k přechodu důkazního břemene zpět na žalobce. Je to naopak stěžovatel, kdo neunesl své důkazní břemeno ohledně zpochybnění přijetí předmětného plnění deklarovaným způsobem.

[24] Nejvyšší správní soud rovněž neshledal důvodným (podpurný) závěr stěžovatele o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu. Stěžovatel v rozhodnutích o odvolání konstatoval, že i kdyby žalobce prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, pochybnosti stěžovatele by bylo možné zároveň považovat za objektivní kritéria, pro která by bylo důvodné se domnívat, že žalobce věděl či vědět mohl, že je součástí daňového podvodu, definovaného jako zkrácení daně na výstupu společností FINCOM a dodavatelem TRAFORD a následné porušení neutrality DPH nárokováním odpočtu z takového plnění žalobcem.

[25] Pojem „podvod na DPH“ je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [viz rozsudky ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax plc a další*, ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd* (dále jen „věc *Optigen*“), ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* (dále jen „věc

pokračování

Kittel“), ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid* (dále jen „věc *Mahagében*“)].

[26] Uvedená judikatura Soudního dvora Evropské unie pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 20. května 2002 (resp. směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. Listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty), 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).

[27] Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu 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. 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 (věc *Mahagében*, bod 49). 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 dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, bod 33).

[28] Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz věc *Kittel*). Není však 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. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, a další).

[29] V bodě [49] napadeného rozhodnutí č. j. 20168/14/5000-14301-706470 stěžovatel popsal daňový podvod v posuzovaném případě jako: „zkrácení daně na výstupu společností *FINCOM* (nepodáním daňového přiznání za ZO květen 2009 a u ostatních ZO nebylo zjištěno,

zda byla daň řádně odvedena) a dodavatelem TRAFORD (nepodáním daňového přiznání) a následně porušením neutrality DPH nárokováním odpočtu takového plnění odvolatelem“. O zatížení této transakce svědčí podle bodu XIII. mimo jiné probíhající trestní stíhání pana H. Podle bodu XIV. cit. napadeného rozhodnutí měla být podle znaleckého posudku za období roku 2008 a 2009 daň u společnosti TRAFORD zkrácena o částku minimálně 302,6 milionů Kč a u společnosti FINCOM za stejné období o 58 milionů Kč. Na základě takto popsaného stavu je zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat.

[30] Žalobce podle stěžovatele věděl z dopravních nákladních listů, že předmětná plnění pořizuje od jiného subjektu, než je na dodacím nákladním listu uveden, a nemohl být proto v dobré víře o deklarovaném dodavateli pouze na základě tvrzení pana H. a předloženého daňového dokladu. Stěžovatel dále konstatoval, že pokud žalobce nakupoval pohonné hmoty v rámci traťových dodávek, kde se úmyslně znepréhlednil tok peněz a má prokazatelně z dodacích nákladních listů důkaz o tom, že dodavatelská společnost zastupovaná panem H. není osobou, které byly pohonné hmoty propuštěny do volného daňového oběhu, mohl vědět, že je účasten podvodného jednání. Žalobce tak podle stěžovatele měl vědět o daňovém podvodu způsobeném neodvedením daně na výstupu z předmětného přijatého plnění za předmětná zdaňovací období dodavatelem TRAFORD.

[31] Nejvyšší správní soud konstatuje, že skutečnosti popsané v napadených rozhodnutích stěžovatele nevedou k závěru, že žalobce věděl, či mohl vědět o popsaném daňovém podvodu. Jak již Nejvyšší správní soud vyložil výše, údaj o odběrateli na dodacích dopravních listech nemůže být považován za okolnost, která by v žalobci měla vzbudit pochybnosti o skutečném dodavateli výrobků. Jestliže dále jednatel žalobce Ing. Martin Divišek v řízení před stěžovatelem podle protokolu ze dne 4. 6. 2014 vypověděl, že věděl o tom, že v dodavatelském řetězci figuruje společnost FINCOM, z jeho výpovědi nelze dovozovat, že by byl srozuměn s tím, že právě od této společnosti nabývá vlastnické právo k předmětnému plnění. Jednatel žalobce pouze uvedl, že společnost TRAFORD jako dodavatel odebírá pohonné hmoty v posuzovaných transakcích od společnosti FINCOM a nikoliv přímo z daňového skladu.

[32] Není rovněž zřejmé, na základě čeho dospěl stěžovatel k závěru, že by měl žalobce povědomí o tom, že v rámci dodavatelského řetězce došlo k úmyslnému znepréhlednění toku peněz za účelem neodvedení vybrané daně z přidané hodnoty. Ze spisového materiálu vyplývá, že pan L. D., zástupce společnosti PARAMO, a. s., do protokolu ze dne 4. 6. 2014 v řízení před stěžovatelem vypověděl, že v traťových dodávkách dochází k úmyslnému znepréhledňování obchodního řetězce. Tato výpověď však byla obecná, netýkala se posuzovaných obchodních případů a nezachycovala skutečnost, kterou by měl vědět žalobce. Stěžovatel v rozhodnutí o odvolání přitom sám uznává, že žalobce nemusel vědět o ztrátovosti podnikání společnosti TRAFORD a FINCOM (strana 27. Ad 4). O to víc se jeví závěr stěžovatele o vědomí žalobce o skutečnosti, že společnost TRAFORD neodvádí DPH na výstupu, jako nepřesvědčivý. Nejvyšší správní soud se proto i v tomto bodě ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že vědomost žalobce o zatížení transakce společností TRAFORD podvodem, není podložena potřebnými důkazy. Nejvyšší správní soud ovšem nevylučuje možnost, že by stěžovatel dalším šetřením mohl opatřit relevantní důkazy o tom, že žalobce věděl nebo mohl a měl vědět o svém zapojení do řetězce zatíženého podvodným jednáním společností TRAFORD a FINCOM.

pokračování

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[34] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch, podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. mu tak nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci vznikly náklady spojené se zastoupením specializovaným daňovým poradcem (§ 35 odst. 2 s. ř. s.), spočívající v jednom úkonu právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti). Náklady tedy činí částka 3.100 Kč (§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve spojení s § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.) a částka 300 Kč jako náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 3.400 Kč. Zástupce žalobce rovněž doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se tak zvyšuje o tuto daň (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) a celkem činí 4.114 Kč. Stěžovateli proto bylo uloženo zaplatit žalobci tuto částku na náhradu nákladů řízení v přiměřené lhůtě k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 21. dubna 2016

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu