



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašiny a soudců JUDr. Jana Vyklického a Mgr. Radovana Havelce, v právní věci žalobkyně: **ALBA spol. s.r.o.**, se sídlem Františka Diviše 710/65, Praha 10 - Uhřetěves, zastoupena JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2015 č. j. 541/15/5200-20447-711428, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 20. 4. 2016, č. j. 52 Af 13/2015 – 200,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 12. 1. 2015, č. j. 541/15/5200-20447-711428 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti třem platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro Pardubický kraj (dále „správce daně“) a tyto platební výměry potvrdil. Jednalo se o platební výměr č. j. 47023/14/2801-24803-604284 ze dne 14. 1. 2014, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2010 v celkové výši vlastní daňové povinnosti 11.224.237 Kč (namísto žalobcem uplatněného nadměrného odpočtu ve výši 975.623 Kč), platební výměr č. j. 47055/14/2801-24803-604284 ze dne 14. 01. 2014, kterým byla žalobci vyměřena DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2010 v celkové výši vlastní daňové povinnosti 9.907.251 Kč (namísto žalobcem uplatněného

nadměrného odpočtu ve výši 1.641 Kč) a platební výměr č. j. 47073/14/2801-24803-604284 ze dne 14. 1. 2014, kterým byla žalobci vyměřena DPH za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2010 v celkové výši vlastní daňové povinnosti 11.722.141 Kč (namísto žalobcem uplatněného nadměrného odpočtu ve výši 58.725 Kč).

Správce daně na základě provedené daňové kontroly DPH za předmětná zdaňovací období zjistil, že obchodní činnost dodavatelů IRON TRADE, ISDITA, KRONTERASTO, ANCHOR, BALOSAN, METAL-OBCH, ŽOSO, DROSDENOSTE a EUROFINISH sloužila pouze k zastření skutečného toku zboží za účelem možného vyhýbání se povinnosti přiznat DPH při pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie (dále též „EU“) dle § 25 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“), ve znění platném a účinném pro předmětná zdaňovací období. O fyzické existenci předmětného zboží (kovového odpadu), o jeho dodání do provozovny žalobce a o přepravě předmětných dodávek neměl správce daně pochyb. K získání neoprávněné daňové výhody (podvodu na DPH) došlo dle správce daně tak, že mezi skutečného dodavatele zboží, kterým byla osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU, a žalobce v postavení odběratele, byl vložen další článek (články) – tuzemský plátce DPH, který byl tímto postaven do pozice pořizovatele zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě EU. U tohoto článku pak došlo k fiktivnímu přijetí zboží, které je předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. c) ZDPH. Pořizovateli v takovém případě vznikla povinnost přiznat daň dle § 25 odst. 1 ZDPH a za dodržení zákonných podmínek také nárok na odpočet daně dle § 72 ZDPH. V okamžiku, kdy dojde k uskutečnění zdanitelného plnění při dodání takto pořízeného zboží, vzniká, za vymezených podmínek, tomuto dodavateli povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu. V tomto okamžiku, v rámci uvedeného nákupu a prodeje téhož zboží, vzniká dodavateli zboží vlastní daňová povinnost, kterou je povinen ve stanoveném termínu přiznat a daň uhradit u svého místně příslušného správce daně. Protože u těchto obchodních článků (tedy zpochybněných dodavatelů) nedošlo ke splnění zákonných povinností a tito dodavatelé zboží daň, kterou inkasovali v rámci úhrady za prodané zboží, od svého odběratele (žalobkyně), do státního rozpočtu neodvedli, došlo k narušení principu daňové neutrality, na kterém je založen systém DPH.

Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobkyně byla součástí podvodného řetězce, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU, jehož účelem bylo krácení DPH. Dále dospěl k závěru, že žalobkyně neuplatnila nárok na odpočet DPH oprávněně, neboť věděla nebo mohla vědět, že je součástí takového řetězce. Správce daně poukázal na objektivní skutečnosti, zjištěné při daňové kontrole, z nichž vztah žalobkyně k jejímu zapojení do řetězce dovozoval.

Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále „krajský soud“) žalobou, kterou krajský soud zamítl. Nejprve se vyjádřil k žalobním námitkám procesního charakteru. Shledal zákonným postup správce daně ve vytýkacím řízení, které s účinností zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“) bylo dokončeno správcem daně podle úpravy postupu k odstranění pochybností (§ 89 a 90 daňového řádu). Tento postup správce daně ukončil ve vztahu k zdaňovacím obdobím září a říjen 2010 úředními záznamy, z nichž vyplynulo, že žalobkyně neodstranila pochybnosti, které jí byly sděleny. Neprokázala tak nárok na

pokračování

odpočet daně, proto správce daně zahájil daňovou kontrolu. Takový postup podle krajského soudu zcela odpovídal zákonu. Krajský soud rovněž zdůraznil, že pokud pochybovala žalobkyně o správnosti postupu k odstranění pochybností, měla jej napadnout žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Neučinila-li tak, jsou nyní její námitky proti správnosti tohoto postupu irelevantní.

Lichou shledal krajský soud rovněž námitku žalobkyně, že daňová kontrola za období listopad 2010 nebyla zahájena zákonným způsobem. Soud se neztotožnil ani s žalobní námitkou napadající rozsah důkazních prostředků, k jejichž předložení byla žalobkyně vyzvána v rámci daňové kontroly. Nedůvodnou shledal též námitku, že ke změně místní příslušnosti správce daně nedošlo zákonným způsobem. Soud zdůraznil, že se tak stalo na základě pravomocných rozhodnutí o delegaci, která nebyla až do vydání žalobou napadeného rozhodnutí zrušena [§ 75 odst. 1 soudního řádu správního (dále „s. ř. s“)]. Proto krajský soud vycházel ze zásady presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy a z relevantní judikatury. Soud rovněž dospěl k závěru, že nebyl porušen § 87 daňového řádu. Toto ustanovení umožňuje v případě změny místní příslušnosti dokončit daňovou kontrolu tomu správci daně, který ji zahájil. Tato právní úprava navíc nevyklučuje aplikaci institutu dožádání ve smyslu § 17 daňového řádu.

Krajský soud též odmítl námitku žalobkyně, že žalovaný neprovedl výslech konkrétně uvedených svědků. Zdůraznil, že žalovaný není povinen vyhovět všem důkazním návrhům daňového subjektu. V žalobě navíc žalobkyně vůbec neuvedla, jaké konkrétní (dosud sporné) skutečnosti měly být těmito důkazy prokázány a jaký vliv mělo mít neprovedení těchto důkazů na rozhodnutí ve věci samé. Žalobní námitka je tedy zcela obecná a k jejímu vypořádání postačuje uvést, že žalovaný i správce daně dbali o to, aby byly zjištěny co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně s tím, že vždy řádně odůvodnili, pokud nevyhověli důkazním návrhům žalobkyně (zejména str. 77 - 79 správy o daňové kontrole). Nad rámec nutného odůvodnění však krajský soud odkázal na vyčerpávající zdůvodnění správce daně, proč neprovedl výslech Karla Voříška a P. H.. U pana Voříška zdůraznil, že jeho výslech by musel nutně mít subsidiární povahu, protože byl statutárním orgánem žalobkyně a musel by tak vypovídat nikoliv jako svědek, ale jako účastník řízení. Soud též shrnul zdůvodnění správce daně, proč nebyly provedeny výslechy ostatních žalobkyní navržených svědků.

K další skupině žalobních námitek krajský soud uvedl, že se jednalo spíše o obecný nesouhlas žalobkyně se skutkovými zjištěními správce daně a žalovaného, než o zpochybnění jednotlivých skutkových zjištění. Soud zdůraznil, že daňové řízení je ovládáno zásadou, podle níž je daňový subjekt povinen přiznat daň a prokazovat svá tvrzení. Vznik nároku na odpočet daně prokazuje daňový subjekt v první řadě účetními doklady, je však třeba respektovat jejich soulad s faktickým stavem. Proto předložení formálně bezvadných dokladů či jiných listin nemusí vždy stačit k unesení důkazního břemene. Nárok na odpočet DPH je správce daně oprávněn neuznat (byť byl doložen daňovým dokladem), pokud zjistí skutečnosti, které uplatnění takového nároku vylučují. Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu jedním z případů, kdy k takovému postupu může dojít, je odhalení existence tzv. řetězového obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Je tomu tak především tehdy, když plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající

nárok na odpočet DPH, věděl nebo musel vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Z judikatury nevyplývá bezbřehá ochrana nároku podnikatele na odpočet DPH, nýbrž povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu podnikatelé věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí daňového subjektu, aby přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů, zvláště těch se značným finančním dopadem, se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

Krajský soud konstatoval, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně, které vyčerpávajícím způsobem popsal ve vztahu ke zpochybněným dodavatelům. S ohledem na to, že polemika žalobkyně se závěry správce daně a žalovaného byla jen obecná, také soud pouze zdůraznil, že v uvedených případech přepravu zboží zajišťoval přímo ze zahraničí maďarský (např. IRON TRADE) nebo slovenský (např. ISDITA, KRONTERASTO, ANCHOR, DROSDENOSTE, EUROFINISH) přepravce se slovenskou (např. IRON TRADE, KRONTERASTO, ANCHOR, DROSDENOSTE, EUROFINISH) nebo maďarskou registrační značkou (ISDITA), přestože mělo jít o dodávky z ČR. Dodavatelské společnosti byly nově založené, neměly potřebnou obchodní historii, provozovny, skladovací prostory či zaměstnance, sídla byla virtuální (např. KRONTERASTO, DROSDENOSTE), v rozhodném období neprokázaly přijetí zdanitelných plnění či ekonomickou činnost (např. IRON TRADE, ISDITA, KRONTERASTO, METAL-OBCH, EUROFINISH), následně se navíc staly pro správce daně nekontaktními (např. IRON TRADE, ISDITA). Nadto faktury (a dodací listy) byly zásadně vystavovány až po přejímce odpadu v provozovně žalobce v Kostěnicích. Celková hmotnost dle vážních lístků byla navíc větší než fakturovaná a uváděná na dodacích listech (např. IRON TRADE, ISDITA, KRONTERASTO, BALOSAN, METAL-OBCH, ŽOSO, DROSDENOSTE), což jen potvrzuje správnost závěrů žalovaného, že výše uvedené subjekty nebyly skutečnými dodavateli zboží (odpadu), neboť před přejímkou neznaly skutečnou hmotnost ani druh zboží (nákupní ceny byly navíc v podstatě určovány až žalobcem) a nemohly mít ani řádné průvodní doklady k přepravovanému zboží. Rozhodně se však výše uvedené subjekty na první pohled nechovaly jako řádní obchodníci, což nemohlo žalobkyni, jako zkušenému obchodníkovi s dobrou znalostí trhu, uniknout. Stejně tak neměly uniknout její pozornosti všechny ostatní podezřelé skutečnosti. Je těžko uvěřitelné, že si žalobce (podnikající od roku 1991) opakovaně za své významné obchodní partnery vybíral nově založené tuzemské společnosti bez obchodní historie, nadto zastupované cizími státními příslušníky, a současně ignoroval řadu dalších mimořádně podezřelých okolností popsaných žalovaným například v bodě 101 odůvodnění žalovaného rozhodnutí pod písmeny (c) až (k). Tyto okolnosti se přitom vyskytovaly u všech zpochybněných dodavatelů, byly propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně minimalizující pravděpodobnost poctivého jednání žalobkyně.

Soud přitom nezpochybnil, že žalobkyně nějaká opatření k omezení podezření z účasti na karuselovém podvodu činila, nicméně tato opatření byla jen formální (ověření DIČ, živnostenských oprávnění, statutárních orgánů) a, vzhledem k *prima vista* podezřelým okolnostem obchodních transakcí, nedostatečná.

pokračování

Krajský soud zdůraznil, že pro účely vzniku zdanitelného plnění musí být pojem „dodání zboží“ interpretován jako převod majetku opravňující druhou stranu k nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Není-li dodavatel oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník (nemůže např. rozhodovat o tom, co se zbožím učiní, zda si zboží ponechá či prodá, za jakou cenu a komu zboží prodá), nelze dodávku považovat za faktické dodání zboží ve smyslu § 2 ZDPH, a nelze z ní úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně (podle § 72 ZDPH). Soud rovněž konstatoval, že předložené vážní listky a faktury neprokazují, že subjekt uvedený na faktuře byl skutečným vlastníkem zboží, zvláště docházelo-li k vystavování dodacích listů a faktur až po převzetí zboží žalobkyní. O skutečném vlastníku (dodavateli) zboží také nic nevypovídají rámcové smlouvy ani případná účast statutárních orgánů zpochybněných dodavatelů při převzetí zboží, která je navíc krajně neobvyklá a potvrzuje závěry o účelovosti tohoto postupu. Záznam z kamerového systému prokazuje pouze fyzické převzetí zboží, jež zpochybňováno nebylo, nikoliv dodání ve smyslu § 2 ZDPH od zpochybněných dodavatelů. Ani úhrada částek za zboží nemůže být důkazem o přijetí zdanitelného plnění a vlastnictví zboží konkrétním dodavatelem, zejména když se podařilo správci daně prokázat, že předmětné platby byly zasílány na účty, které nebyly nahlášeny místně příslušným správcům daně (např. KRONTERASTO), popř. dodavatel žalobce platil svému dodavateli za zboží až po přijetí platby za prodané zboží (např. ANCHOR), eventuálně přijaté prostředky byly následně dodavatelem přeposílány na jiné účty, a to i na účty subjektů, které nevykázaly žádné dodávky pro tyto dodavatele (např. IRON TRADE, DROSDENOSTE). V jiných případech pak byly prostředky zaslané na účet obratem vybírány v plné výši v hotovosti (např. BALOSAN). Činnost dodavatelů, jak řádně zdůvodnil správce daně, navíc v řadě případů zjevně postrádala jakékoliv ekonomické opodstatnění (viz např. argumentaci na str. 27 a 62 zprávy o daňové kontrole).

Následně se krajský soud zabýval námitkami zpochybňujícími relevantnost indicií, jež měly žalobkyni podle orgánů daňové správy vést k podezření, že plnění od zpochybněných dodavatelů jsou zasažena podvodem. Žalobkyně hodnotila každou indicii izolovaně a dospěla k závěru, že každá z nich sama o sobě nijak podezřelá není. To soud nepopřel, ale konstatoval, že tyto indicie je třeba hodnotit v kontextu. Uvedl, že žalobkyni oslovily subjekty se sídlem v České republice,

- a) jejichž jednatele a společníci byli občany Maďarska, Slovenska, případně Rakouska,
- b) které neměly žádnou relevantní obchodní historii (což bylo žalobkyni známo, neboť podmínky na trhu dobře znala), byly do obchodního rejstříku (až na výjimky) zapsány několik měsíců před zahájením jejich obchodní činnosti (obchodování s kovovým odpadem), převážně však v roce 2010,
- c) které prokazatelně neměly žádné provozovny, sklady, dopravní prostředky ani zaměstnance,
- d) které nabízely žalobkyni dodávky zboží ve statisíkových až milionových hodnotách, jež nadto následně dopravovaly do provozovny žalobkyně v rámci jediné přepravy přímo ze Slovenska nebo Maďarska vozidly s registračními značkami těchto zemí,
- e) faktury vystavovaly až po převzetí (převážení a předruhování) zboží u žalobkyně.

Tyto okolnosti samy o sobě pozornosti žalobkyně nemohly uniknout. Navíc reprezentanti těchto osob nejednali jako profesionálové. Při výslechu jednatele zpochybněných dodavatelů poskytli o dodávkách spíše obecné informace, nebyli schopni prokázat (a mnohdy ani uvést), od koho zboží nabyli ani neuvedli jiné bližší skutečnosti (např. způsob dopravy zboží apod.). Někteří jednatele dokonce výslovně prohlásili, že fakticky obchodní činnost nevykonávali (ISDITA – Lajos Karacsony, METAL-OBCH – Lajos Gyorgy). Na žalobkyni proto nelze hledět jako na osobu jednající v dobré víře, která se nepodílela na žádných nesrovnalostech a přijala veškerá opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby zajistila, že obchody, které prováděla, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. V daňovém řízení bylo prokázáno, v jakých skutkových okolnostech jednání žalobce a jeho obchodních partnerů, které mělo za cíl získání neoprávněné daňové výhody, spočívalo.

Krajský soud též odmítl provést důkaz daňovým přiznáním DPH za 1. čtvrtletí roku 2010 společnosti Isdita, s. r. o. a potvrzením o neexistenci jejích daňových nedoplatků. Uvedenými listinami mělo být prokázáno, že žalobkyně činila kroky k prověření svých obchodních partnerů. Zdůraznil, že žalobkyně těmito listinami disponovala již od roku 2010, jak uvedla při jednání dne 13. 4. 2016. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu též krajský soud poukázal na specifika soudního přezkumu rozhodnutí vydaných v daňovém řízení. Ta vycházejí zpravidla z toho, zda daňový subjekt unesl či neunesl své důkazní břemeno. Pokud daňový subjekt neunesl důkazní břemeno v řízení před správcem daně, nemůže pak již zpochybňovat rozhodnutí finančních orgánů vycházející z této skutečnosti v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopovat provedení důkazů, jež měl a mohl uplatnit v daňovém řízení. Nadto krajský soud uvedl, že jedno daňové přiznání a potvrzení o existenci nedoplatků by nemohlo na závěrech soudu nic změnit. K navrhovaným důkazům listinami ve správním spise krajský soud uvedl, že v řízení před správními soudy se dokazování obsahem správního spisu neprovádí, byť z jeho obsahu soud vychází a důkazy v něm obsažené hodnotí.

Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížností z důvodu pořaditelných pod ustanovení § 103 odst. 1 a) b) a d) s. ř. s. Namítla, že se krajský soud nevypořádal s výpovědí L. V. při jednání dne 18. 11. 2015 ohledně opatření přijatých žalobkyní za účelem prověřování obchodních partnerů a s jejím písemným podáním doplňujícím její výpověď. Stěžovatelka dále uvedla, že se krajský soud nezabýval její žalobní námitkou vytykající správci daně nedostatečný obsah úředního záznamu, respektive neseptání úředního záznamu při skončení postupu k odstranění pochybností, jak vyžaduje § 90 daňového řádu. Podle názoru stěžovatelky úřední záznamy ze dne 20. 1. 2011 obsahově neodpovídají zákonu.

Stěžovatelka dále namítla, že rozhodnutí o delegaci, na jejichž základě došlo ke změně místní příslušnosti správce daně, byla jako nezákonná zrušena soudem. Delegace tedy byla od počátku nezákonná. Stěžovatelka přitom odmítá úvahu krajského soudu založenou na principu presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy. Odkaz na judikaturu Nejvyššího správního soudu považuje za nepřipadný, protože v posuzované věci nejde o ochranu dobré víry jednotlivce ve vztahu ke státu. Naopak se jedná o ochranu jednotlivce před státem jednajícím ve „zlé víře“. Podle stěžovatelky nelze tuto argumentaci

pokračování

využít ve vztahu jednotlivce a státu proti jednotlivci. Z toho dovozuje, že správce daně neměl vůči ní činit žádné úkony, neboť k tomu nebyl oprávněn. V souvislosti s delegací místní příslušnosti se stěžovatelka ohrazuje též proti tomu, že původní správce daně uzavřel (zákonem nedovolenou) dohodu se správcem daně, na něhož byla příslušnost delegována, o tom, které úkony provede ještě původní správce daně a které nově příslušný správce daně. Existenci této dohody dovozuje z přípisu původně příslušného správce daně ze dne 11. 9. 2012. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem soudu, že tento přístup nebyl nezákonný, neboť mohlo dojít k využití institutu dožádání. Pro dožádání nebyly splněny zákonné podmínky, čímž se krajský soud nezabýval.

Soud se též opomněl vyjádřit k námitce neprovedení takových důkazů správcem daně, jejichž provedení stěžovatelka navrhla. V žalobě namítala, že byl daňovými orgány nesprávně zamítnut její návrh na vyžádání účetnictví dodavatelských společností. K tomu krajský soud nezaujal žádné stanovisko. Tyto důkazy měly prokázat, že dodavatelské společnosti vykonávaly ekonomickou činnost. Stěžovatelka se rovněž neztotožňuje s tím, že podle krajského soudu správce daně postupoval správně, když nevyslechl její zaměstnance s poukazem na to, že již vypovídali v jiných daňových řízeních. Podle stěžovatelky totiž tehdy vypovídali její zaměstnanci ohledně jiných zdaňovacích období a jiných dodavatelů. K neprovedení výsledků ostatních v žalobě uvedených osob stěžovatelka namítla, že není povinna v žalobě znova opakovat své důkazní návrhy z daňového řízení. Z těchto návrhů jasně vyplývalo, proč stěžovatelka výsledky těchto osob navrhla. Stěžovatelka dále podrobně rozvedla, co podle jejího názoru mělo ze svědeckých výpovědí těchto osob vyplynout a jakou úlohu hrály v její obchodní činnosti.

Stěžovatelka též namítla, že krajský soud postupoval chybně neprovedením dokazování obsahem správního spisu, proto nebyly při jednání soudu čteny protokoly o výpovědích některých konkrétních svědků. Stěžovatelka se rovněž vymezuje proti konstatování krajského soudu, že Karel Voříšek, její jednatel, by musel vypovídat jako účastník řízení, nikoliv jako svědek, a jeho výslech má proto subsidiární povahu. Namítá, že takto krajský soud předem diskriminuje případný důkaz jeho výpovědi, místo, aby hodnotil její pravdivost jako u každé jiné výpovědi.

Stěžovatelka dále obecně nesouhlasila se způsobem, jakým krajský soud vypořádal její žalobní námitky týkající se obchodů s jednotlivými dodavatelskými společnostmi, uvedené na str. 7 -16 žaloby. Podle jejího názoru každý ze soudem zmíněných důkazů jednotlivě vyvrací závěr žalovaného o tom, že jejími skutečnými dodavateli nebyli zpochybnění dodavatelé. Podle stěžovatelky je přitom běžné, že k vystavení faktury za zboží docházelo až při převzetí zboží, nevidí nic zvláštního ani na tom, že převzetí zboží se vždy účastnil statutární orgán dodavatele. Stěžovatelka též namítá, že ANCHOR PLUS byla zcela bezproblémovým dodavatelem, který byl součinný se správcem daně a pochybnosti u něj vznikaly pouze ohledně subjektů, jež dodávaly zboží jemu. U dodavatele EUROFINISH GROUP stěžovatelka poukazuje na to, že nemohla vědět nic o jeho dodavatelích, tudíž nemohla mít informace o nestandardních tocích zboží.

Stěžovatelka též spatřuje vnitřní rozpor v tvrzení krajského soudu i finančních orgánů, že se účastnila obchodního řetězce, v němž docházelo k podvodnému nakládání s DPH, přitom však údajně nebyli prokázáni její dodavatelé. Zároveň se vymezila proti

části odůvodnění krajského soudu, v níž soud rekapituloval zjištěné znaky podvodného dodavatelského řetězce. Namítá, že v jednom případě bylo zjištěno, že dodavatel EUROFINISH GROUP dodal na slovenském kamionu zboží naložené v Praze. Některé společnosti nebyly nově založené (ŽOSO TRADE, ISDITA, BALOSAN). Stěžovatelka namítá, že neměla povinnost prověřovat, zda její dodavatelé mají provozovny, skladovací prostory či zaměstnance. Totéž platí o virtuálním sídle, neboť mechanismy kontroly sídla jsou dány kontrolou ze strany rejstříkového soudu. Stěžovatelka nemohla předvídat následnou nekontaktnost dodavatelů. Vystavování dodacích listů a faktur až po přejímce zboží je standardní, protože až tehdy docházelo k vážení a třídění dodaného odpadu. Dodavatelé se podle stěžovatelky chovali zcela jako řádní obchodníci s odpovídajícími znalostmi. Správní orgány ani soud neidentifikují, které osoby, a v kterém článku obchodního řetězce, měly spáchat podvod na DPH.

Dále se stěžovatelka vymezila proti rekapitulaci indicií, jež u ní měly vyvolat podezření, že její dodavatelé jsou zapojeni do podvodu na DPH. Uvádí, že národnost jednatelů není podezřelou okolností. V EU je obvyklé, že zahraniční jednatelé či společníci zakládají společnosti v jiných členských státech. Některé společnosti nebyly nově založené (ŽOSO TRADE, ISDITA, BALOSAN). Stěžovatelka namítá, že neměla povinnost prověřovat, zda její dodavatelé mají provozovny, skladovací prostory či zaměstnance. Na vysokých hodnotách dodávek není nic podezřelého vzhledem k tehdejšímu obratu stěžovatelky. Vystavování dodacích listů a faktur až po přejímce zboží je standardní, protože až tehdy docházelo k vážení a třídění dodaného odpadu. Dodavatelé se podle stěžovatelky chovali zcela jako řádní obchodníci s odpovídajícími znalostmi; stěžovatelka zpochybňuje výpověď Lajose Karácsony (ISDITA) a Lajose György Juhásze (METAL-OBCH).

Stěžovatelka dále namítla, že žalovaný nehodnotil listiny jemu předložené v odvolacím řízení, které prokazují její snahu o eliminaci daňového podvodu. Na tuto námitku podle ní soud nijak nereagoval. Stěžovatelka namítá, že soud měl provést rovněž důkaz předloženým daňovým přiznáním k DPH a potvrzením o neexistenci nedoplatků společnosti ISDITA. Uvádí, že tyto důkazy v daňovém řízení uplatnila, ale žalovaný je nezaložil do spisu, což nemůže jít k její tíži.

Soud se podle stěžovatelky též nezabýval otázkou, jaká opatření stěžovatelka přijala pro prevenci své účasti na daňovém podvodu, jaká další opatření mohla v tomto kontextu přijmout a zda by taková další opatření mohla zpochybnit podezření z její účasti na tvrzeném podvodném jednání. Závěrem stěžovatelka navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se se závěry krajského soudu ztotožňuje a jeho rozsudek považuje za řádné zdůvodněný a přezkoumatelný. Ztotožnil se s vypořádáním námitek, zpochybňujících zákonnost delegace místní příslušnosti. K procesním námitkám stěžovatelky rovněž uvedl, že nebyl povinen vyhovět všem důkazním návrhům (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Odmítnutí irelevantních důkazů řádně zdůvodnil. Dále uvedl, že správce daně v průběhu celého řízení prováděl obsáhlé dokazování. Správce daně vyhledal relevantní objektivní skutečnosti prokazující, že prověřované transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Tím došlo k přenesení

pokračování

důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt. Zjištěné indicie o tom, že stěžovatelka věděla o své účasti na podvodu, tvoří ucelený soubor navazujících nepřímých důkazů. Žalovaný znova popsal mechanismus fungování tohoto podvodu, využívající vložené fiktivní dodavatele, kteří v rozporu se zákonem neodvedli DPH. Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Stěžovatelka ve své replice zopakovala argumentaci uvedenou v kasační stížnosti a na kasační stížnost v podrobnostech odkázala.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku splnění podmínek řízení o kasační stížnost. Ověřil, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podala včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a v řízení o kasační stížnosti je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody a poté dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Postup k odstranění pochybností byl v daňovém řízení ukončen úředními záznamy ze dne 20. 1. 2011 s tím, že správce daně přešel, vzhledem k rozsahu dalšího dokazování, do režimu daňové kontroly. Přechodem mezi těmito dvěma režimy se Nejvyšší správní soud zabýval například v rozsudku ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 140/2014 – 44 (citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná z www.nssoud.cz), v němž mimo jiné uvedl, že pokud v rámci postupu k odstranění pochybností nedošlo k jejich odstranění, správce daně v protokolu či v úředním záznamu uvede důvody přetrvávajících pochybností (§ 90 odst. 1 daňového řádu). Výsledek postupu k odstranění pochybností musí být sdělen daňovému subjektu (§ 90 odst. 2 daňového řádu) a pokud správce daně shledá důvody pro pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu (§ 90 odst. 3 daňového řádu). Tento postup v posuzované věci správce daně dodržel, když postup k odstranění pochybností ukončil úředními záznamy ze dne 20. 1. 2011, v nichž jsou jasně specifikovány přetrvávající pochybnosti a uvedeno, z jakých důvodů zahájí správce daně daňovou kontrolu. Oba úřední záznamy byly předány zaměstnankyni stěžovatelky paní V.. Nejvyšší správní soud je tedy toho názoru, že související námitka stěžovatelky je nedůvodná především z toho důvodu, že správce daně dodržel všechny zákonné podmínky pro řádné ukončení postupu k odstranění pochybností. Krajský soud se k této žalobní námitce vyjádřil souhrnně v tom smyslu, že nenapadla-li nedostatky v postupu k odstranění pochybností stěžovatelka zásahovou žalobou, nemůže je nyní napadat v žalobě proti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud tedy tuto žalobní námitku vypořádal, přičemž na nedůvodnosti námitky nic nemění, že Nejvyšší správní soud zkorigoval důvody, pro něž není opodstatněná.

Pokud jde o důsledky dodatečného zrušení rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti správce daně, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud s úvahou krajského soudu, který konstatoval, že rozhodnutí o delegaci nebylo do dne vydání rozhodnutí žalovaného zrušeno, proto se uplatní princip presumpce správnosti aktů veřejné správy. Kasační argumentace stěžovatelky, že uvedený princip nelze aplikovat v neprospěch daňového subjektu, neobstojí. Analogicky lze poukázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015 – 70, v němž soud na základě aplikace této zásady dovodil, že pozdější zrušení rozhodnutí správního orgánu soudem nezakládá bez

dalšího pro daňový subjekt nároky, odvozené od uvedené skutečnosti. Krajský soud tedy posoudil následky dodatečného zrušení rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti správce daně správně.

Důvodná není ani námitka stěžovatelky o nezákonnosti postupu původního správce daně, který se s nově příslušným správcem daně dohodl na tom, které úkony v rámci daňové kontroly provede ještě původní správce daně. Vztahem delegace místní příslušnosti a probíhající daňové kontroly se zabýval zdejší soud například v rozsudku ze dne 29. 5. 2014, č. j. 5 Afs 43/2014 – 35, v němž dospěl k závěru, že dokončení daňové kontroly původním správcem daně ve smyslu § 87 odst. 1 daňového řádu je možné. Zdejší soud v citovaném rozsudku též uvedl, že může nastat i situace, kdy správce daně, jenž je nově příslušný, nesouhlasí s tím, aby daňovou kontrolu dokončoval správce daně dříve příslušný. V takovém případě bude namíste přiměřeně použito pravidlo obsažené v § 14 odst. 2 daňového řádu a o tomto sporu by měl rozhodnout správce daně, který je nejbližší společně nadřízen správcům daně, o jejichž příslušnost se jedná. Z uvedeného vyplývá, že koordinace postupů mezi původním správcem daně a správcem daně nově příslušným je naopak žádoucí, neboť předchází případným sporům o to, který správce daně má daňovou kontrolu při změně příslušnosti dokončit.

Daňová kontrola je podle § 88 odst. 4 daňového řádu ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole. V posuzované věci původně příslušný správce daně provedl úkony do fáze seznámení stěžovatelky s výsledkem kontrolního zjištění, které již bylo provedeno nově příslušným správcem daně. Lze tedy konstatovat, že původně příslušný správce daně daňovou kontrolu ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu nedokončil, protože závěrečné úkony provedl až nově příslušný správce daně. To však nijak neodporuje znění 87 odst. 1 daňového řádu, které dává původnímu správci daně možnost, nikoliv povinnost, dokončit probíhající daňovou kontrolu. Podle daňového řádu vykonává správu daní původní správce daně až do okamžiku postoupení příslušné části spisu nově příslušnému správci daně (§ 16 odst. 1 daňového řádu). Proto ve výše citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud též uvedl, že právní úprava nespojuje pravomoc k provedení (dokončení) daňové kontroly se samotnou změnou místní příslušnosti v průběhu daňové kontroly, ale teprve s postoupením příslušné části spisu nově místně příslušnému správci daně. V posuzované věci došlo k postoupení spisu, podle obsahu spisu, po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění včetně úředního záznamu ze dne 12. 9. 2012. Vůči stěžovateli tak jednal při úkonech daňové kontroly vždy správce daně, který byl místně příslušný. I když tedy ze spisu nevyplývá, že by bylo provedeno v posuzované věci dožádání, jak dovodil krajský soud, lze s krajským soudem souhlasit v tom, že uvedená námitka ve smyslu výhrady stěžovatelky důvodná nebyla.

Krajský soud se opravdu výslovně nezabýval námitkou stěžovatelky v žalobě, že v daňovém řízení navrhovala provedení důkazu účetnictvím zpochybněných dodavatelů, což správce daně (dle názoru stěžovatelky nesprávně) odmítl, neboť provedení tohoto důkazu nepovažoval za přínosné. Je však třeba podotknout, že stěžovatelka v žalobě vůbec neuvedla, co by podle jejího názoru mělo být účetními doklady prokázáno, respektive jaký význam by vyžádání účetnictví jejích dodavatelů mělo mít pro rozhodnutí v daňovém řízení. Jak opakovaně zdůraznil v odůvodnění svého rozsudku také krajský soud, přednost před (i formálně bezvadnými) účetními doklady mají v daňovém řízení

pokračování

důkazy prokazující skutečný stav. Přitom v posuzované věci v průběhu daňové kontroly shromáždil správce daně velké množství materiálních důkazů indikujících existenci podvodného řetězce, respektive dokládajících existenci fiktivních dodavatelů. Není tedy vůbec zřejmé, jak by eventuální získání a hodnocení formálních účetních dokladů těchto zpochybněných dodavatelů mohlo vyvrátit materiální zjištění správce daně. Toto opomenutí krajského soudu tedy nemůže mít význam pro věcnou správnost jeho rozhodnutí.

Žalobní námitku ohledně neprovedení výsledku zaměstnanců stěžovatelky a ostatních osob vyjmenovaných na str. 7 žaloby krajský soud správně vyhodnotil jako obecnou a poukázal na to, že stěžovatelka vůbec neuvedla, jaké konkrétní skutečnosti měly být těmito výsledky prokázány a jaký význam mělo mít jejich neprovedení pro výsledné rozhodnutí správce daně. Nejvyšší správní soud je, na rozdíl od stěžovatelky, toho názoru, že stěžovatelka měla v žalobě specifikovat, k jakým deficitům rozhodnutí žalovaného mělo neprovedení těchto výsledků vést a jak tedy ve svém důsledku vlastně mělo neprovedení těchto výsledků zasáhnout do jejích práv. Pokud tak neučinila, sama tím předurčila míru konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí. V tomto směru lze odkázat také na judikaturu zdejšího soudu (například rozsudek ze dne 2. 11. 2016, č. j. 3 As 12/2016 – 81), podle které míře konkrétnosti uplatněných žalobních bodů nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť pokud má soudní přezkum probíhat v mezích žalobních bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem (viz také rozsudek ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 As 73/2006 – 121). Přitom jistě nelze po krajském soudu požadovat, aby za stěžovatelku domýšlel obsah jejích žalobních námitek například tím, že by dohlédával v daňovém spise, jaké skutečnosti chtěla stěžovatelka prokázat těmito výsledky v průběhu daňového řízení, a to za situace, kdy skutkový děj je provedenými důkazy dostatečně prokázán. Je třeba mít na paměti, že soudní přezkum je novým svébytným přezkumem správního rozhodnutí, nikoliv pokračováním daňového řízení, a jeho kvalitu a rozsah předurčuje právě rozsah a kvalita žaloby. Je na žalobci, aby vymezil pole soudního přezkumu s dostatečnou přesností (srovnej například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Ads 150/2016 – 31). Pokud tedy krajský soud uvedl, že žalovaný i správce daně dbali o to, aby byly zjištěny co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně s tím, že vždy řádně odůvodnili, pokud nevyhověli důkazním návrhům žalobkyně, a odkázal na str. 77 - 79 zprávy o daňové kontrole, odpovídá toto zdůvodnění míře obecnosti žalobních námitek stěžovatelky. Uvedení skutečností, které měly být prokázány výpověďmi těchto svědků, teprve v kasační stížnosti, nemůže na tomto závěru Nejvyššího správního soudu nic změnit, neboť jde o důvody, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla, a proto k nim nelze přihlížet (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

K dalším námitkám stěžovatelky je třeba uvést, že v soudním řízení správním se skutečně dokazování obsahem správního spisu neprovádí (k tomu viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 12. 11. 2015, č. j. 7 As 238/2015 – 31). Krajský soud tedy nebyl povinen při jednání provádět důkaz protokoly o výsleších svědků z daňového řízení. Úvahu o tom, že výslech jednatele stěžovatelky pana Voříška, by měl subsidiární povahu, vyjádřil krajský soud pouze nad rámec nezbytného odůvodnění a pro posouzení věci není podstatná. Lze jen dodat, že výpověď účastníka řízení je obecně skutečně považována za

subsidiární (podpůrný) důkazní prostředek (srovnej § 131 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád), jehož smysl a potřebnost je třeba vnímat v kontextu s ostatními důkazy.

Krajský soud při hodnocení otázky, zda bylo prokázáno, že skutečnými dodavateli zboží byli zpochybnění dodavatelé stěžovatelky, opakovaně zdůraznil, že ani formálně správné doklady nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v takových dokladech prezentováno (k tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2012, č. j. 1 Afs 58/2012 – 12 a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 12). Stěžovatelka se přitom dovolává formálních dokladů, jako jsou faktury, vážní listky, dodací listy, rámcové smlouvy, úhrady cen zboží. Proti nim stojí soudem zrekapitulovaná faktická zjištění správce daně, podle nichž k vystavování dodacích listů a faktur docházelo až po převzetí zboží žalobcem, rámcové smlouvy jsou typické především pro obchodování s prověřenými, resp. dlouhodobými obchodními partnery a o skutečném dodavateli (vlastníkovi) zboží nic nevypovídají, úhrady částek odpovídajících přijatým fakturám byly zasílány na účty, které nebyly nahlášeny místně příslušným správcům daně, popřípadě dodavatel žalobce platil svému dodavateli za zboží až po přijetí platby za prodané zboží, eventuálně přijaté prostředky byly následně dodavatelem přeposílány na jiné účty, a to i na účty subjektů, které nevykázaly žádné dodávky pro tyto dodavatele. V jiných případech byly prostředky zaslané na účet obratem vybírány v plné výši v hotovosti. Činnost dodavatelů podle řádně zdůvodněných zjištění správce daně navíc v řadě případů zjevně postrádala jakékoliv ekonomické opodstatnění. Z tohoto pohledu nelze přiznat větší důkazní váhu formálním dokladům, jichž se dovolává stěžovatelka, oproti faktickým zjištěním správce daně, které nasvědčují tomu, že zpochybnění dodavatelé stěžovatelky byli pouze dodavateli fiktivními, vloženými do fiktivního dodavatelského řetězce. V daném kontextu lze rovněž připomenout správný závěr krajského soudu, že dovolává-li se stěžovatelka záznamů z kamerového systému, nelze přehlédnout, že tyto záznamy prokazují pouze fyzické převzetí zboží stěžovatelkou, avšak o pohybu zboží nic nevypovídají.

K námitkám stěžovatelky týkajícím se dle ní „bezproblémového“ dodavatele ANCHOR PLUS je třeba připomenout, že správce daně našel celou řadu indicií, že jde o dodavatele fiktivního (např. platby vlastním dodavatelům až po obdržení úhrady za dále prodané zboží, absence volných finančních prostředků na vlastním účtu, jednatel společnosti byl schopen uvést pouze povrchní a dokonce nesprávné informace o dodávaném zboží, přejímací procedury zboží od dodavatelů společnosti byly značně ledabylé a neodpovídaly standardům chování řádného obchodníka). Správce daně tedy řádně kvalitu tohoto subjektu zpochybnil. Tvrzení stěžovatelky, že subjektivně nemohla vědět nic o dodavatelích společnosti EUROFINISH GROUP nijak nezpochybňuje indicie správce daně, že tato společnost byla jedním z článků podvodného řetězového obchodu a že tedy byla fiktivním dodavatelem. Vědomostí stěžovatelky o zapojení do podvodného obchodu, respektive opatřeními stěžovatelky proti tomuto zapojení, se Nejvyšší správní soud bude zabývat v další části tohoto rozsudku.

Krajský soud i žalovaný ve svých rozhodnutích vyložili, že pro účely vzniku zdanitelného plnění musí být pojem „dodání zboží“ interpretován jako převod majetku

pokračování

opravňující druhou stranu k nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku. Není-li dodavatel oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník (nemůže např. rozhodovat o tom, co se zbožím učiní, zda si zboží ponechá či prodá, za jakou cenou a komu zboží prodá), nelze dodávku považovat za faktické dodání zboží ve smyslu § 2 ZDPH, a nelze z ní úspěšně uplatnit nárok na odpočet daně (podle § 72 tohoto zákona). V tomto smyslu je tedy zřejmé, že pokud finanční orgány či soud hovoří o tom, že nebyli prokázáni dodavatelé stěžovatelky, mají tím na mysli, že zpochybnění dodavatelé nebyli skutečnými dodavateli ve smyslu ZDPH, ale dodavateli fiktivními.

V posuzované věci správce daně zjišťoval, pro zdůvodnění neexistence nároku stěžovatelky na odpočet DPH, jednak existenci podvodného řetězce a zapojení stěžovatelky do tohoto řetězce a jednak, zda stěžovatelka věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním, což odpovídá také požadavkům judikatury (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). Proti části rozsudku, v níž se krajský soud zabýval existencí podvodného řetězce, stěžovatelka uplatnila námitky, které mají vypovídat o její nevědomosti o znacích tohoto řetězce u jejích dodavatelů. Tyto námitky však nejsou pro prokázání této (první) podmínky pro odeprání nároku na odpočet DPH relevantní, mohou být relevantní pouze pro prokázání, zda stěžovatelka věděla o svém zapojení do řetězce či nikoliv. Stěžovatelka navíc tyto námitky opakuje i ve skupině námitek týkajících se její vědomosti o zapojení do řetězce. Proto se jimi Nejvyšší správní soud bude zabývat v rámci vypořádání této skupiny námitek. K námitce stěžovatelky, že společnosti ŽOSO TRADE, ISDITA a BALOSAN, nebyly nově založené, je třeba uvést, že ani v jednom případě nejde o společnost s dlouhou obchodní historií. Nejstarší společností z uvedených je ŽOSO TRADE, která byla zapsána do obchodního rejstříku na konci roku 2008 a k DPH se registrovala v březnu roku 2009. To o dlouhé obchodní historii (ve vztahu k druhé polovině roku 2010, kdy mělo dojít k deklarovaným plněním) rozhodně nesvědčí. Společnost BALOSAN byla založena v polovině roku 2009 a k DPH se registrovala v únoru roku 2010, prakticky těsně před uskutečněním kontrolovaných transakcí. O dlouhé obchodní historii nesvědčí ani údaje o společnosti ISDITA, která vznikla a registrovala se k DPH v polovině roku 2009. Ani ojedinělá výpověď řidiče kamionu EUROFINISH GROUP o tom, že slovenským kamionem přivezl zboží naložené v Praze, nevyvrací jiná zjištění správce daně o tomto subjektu (například že z dodacích listů vyplynulo, že ve skutečnosti dodávky pro stěžovatelku pocházely od slovenské společnosti Eurofinish, s. r. o. nebo že tato společnost dodávala pouze stěžovatelce). Pro úplnost je třeba dodat, že není 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 (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). Nejvyšší správní soud je tedy toho názoru, že stěžovatelka svými kasačními námitkami existenci podvodného řetězce nezpochybnila.

Nejvyšší správní soud se následně zabýval stěžovatelčinými námitkami směřujícími proti splnění (druhé) podmínky, tedy že stěžovatelka věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do obchodního řetězce, zatíženého podvodným jednáním. 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. Tuto osobu je třeba považovat za účastníka se podvodu bez ohledu na to, zda má z prodeje zboží prospěch či nikoli (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, který vychází ze závěrů SDEU v rozsudku ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, přejatých rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 – 195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS).

Krajský soud (a před ním správce daně) identifikoval řadu indicií (podrobně popsanych ve zprávě správce daně o daňové kontrole č. j. 1459948/12/2801-05401-608089, a to konkrétně ve vztahu k jednotlivým deklarantům – viz str. 17 až 79), které musely být stěžovatelce známy a měly jí vést k podezření, že plnění od zpochybněných dodavatelů, jsou zasažena podvodem na DPH. Stěžovatelku oslovily subjekty se sídlem v České republice, jejichž jednatelé a společníci byli občany Maďarska, Slovenska, eventuálně Rakouska, které neměly žádnou relevantní obchodní historii (což muselo být žalobkyni známo, neboť podmínky na trhu dobře znala), byly do obchodního rejstříku (až na výjimky) zapsány několik měsíců před zahájením jejich obchodní činnosti (obchodování s kovovým odpadem), převážně však v roce 2010. Prokazatelně neměly žádné provozovny, sklady, dopravní prostředky ani zaměstnance. Nabízely žalobkyni dodávky zboží ve stotisícových až milionových hodnotách, jež nadto následně dopravovaly do provozovny žalobkyně v rámci jediné přepravy přímo ze Slovenska nebo Maďarska vozidly s registračními značkami těchto zemí. Faktury vystavovaly až po přejímce (převážení a předruhování) zboží u žalobkyně. Nelze rovněž přehlédnout, že podle zjištění správce daně dodávky od těchto subjektů tvořily ve sledovaných obdobích 60 a více procent všech stěžovatelkou přijatých zdanitelných plnění. Stěžovatelka tyto indicie napadá svými námitkami izolovaně, je však třeba je hodnotit ve především ve vzájemné souvislosti. Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu, že tyto indicie nemohly stěžovatelce, která na trhu v dané oblasti působila od roku 1991, uniknout či nevyvolat u ní podezření.

K námitce ohledně obchodní historie ŽOSO TRADE, ISDITA a BALOSAN se Nejvyšší správní soud již vyjádřil a nezbývá tedy než zopakovat, že nejde o subjekty s dlouhou obchodní historií. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že právě při vysoké hodnotě dodávek (mnohdy v řádech milionů korun), je značně neobvyklé, že k určení množství a ceny fakticky docházelo až při převzetí zboží stěžovatelkou, nikoli tedy již jejím údajným dodavatelem. Zboží nebylo dodavatelem dopředu zváženo a roztríděno (jak potvrzuje sama stěžovatelka) a nemohla tedy být spolu s dodávkou fakturována dohodnutá cena. Rovněž absence dodacích listů při převzetí zboží nesvědčí o standardních postupech, když právě dodací list obvykle slouží pro kontrolu, jaké zboží dodavatel posílá. Dodavatelé tedy fakticky rezignovali na vlastní kontrolu dodávaného zboží, tedy na svůj vlastní zájem, což nepůsobí jako obvyklá praxe profesionálů v oboru a zároveň tento fakt svědčí o formálním vystavování dokladů. Krajský soud neuvedl, že stěžovatelka byla povinna prověřit existenci provozoven, skladovacích prostor či vlastních zaměstnanců zpochybněných dodavatelů. Lze však souhlasit s tím, že na tento fakt mohla v běžném obchodním styku s dodavateli narazit a mohl u ní vzbudit podezření. Stejně tak používání virtuálních sídel je v obchodním styku známým jevem, který sám o sobě podezření budit

pokračování

nemusí, avšak ve spojení s ostatními indiciemi měl podezření stěžovatelky vzbudit. Totéž lze říci o zahraniční národnosti jednatelů či společníků dodavatelských subjektů. Fakt, že někteří dodavatelé byli následně v daňovém řízení nekontaktní, soud ani finanční orgány k těmto indiciím neřadily. Výpovědi jednatelů společnosti ISDITA a METAL-OBCH v daňovém řízení již pouze tyto indicie dokreslují a netvoří podstatu hodnocení těchto indicií provedeného krajským soudem. Lze tedy shrnout, že daňové orgány prokázaly objektivní skutečnosti, z nichž vyplývá, že stěžovatelka věděla nebo mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu, a to ve vztahu ke každému z rozporovaných dodavatelů, respektive zdanitelných plnění, od nichž odvozovala neuznané nároky na odpočet DPH.

Důkazní břemeno ohledně opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, který požaduje odpočet DPH. Povinností správce daně proto nebyla ani identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která stěžovatel přijmout mohl. Stačilo pouze, aby prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývalo, že daňový subjekt věděl, nebo minimálně mohl vědět, o své účasti na daňovém podvodu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47). Krajský soud v posuzované věci vyhodnotil opatření přijatá stěžovatelkou (ověření DIČ, živnostenských oprávnění a statutárních orgánů) jako formální a nedostatečná vzhledem k na první pohled podezřelým okolnostem transakcí. V takové situaci bylo namíste přistoupit k důkladnějšímu prověření takto pochybných dokumentů, což ovšem stěžovatelka nedoložila. Zaměstnankyně stěžovatelky paní V. ve svém písemném podání ze dne 8. 4. 2016 uvedla fakticky tatáž opatření, která krajský soud hodnotil a při jednání dne 18. 11. 2015 nad rámec těchto opatření pouze uvedla, že ověřovali obchodní historii svých dodavatelů telefonicky u jiných obchodníků, o čemž však neexistují záznamy, a že se pověřená zaměstnankyně osobně setkala se statutárními zástupci dodavatelů. Výpověď paní V. ani její podání tedy neobsahují údaje, které by zásadním způsobem prokazovaly existenci přijatých efektivních opatření k zabránění účasti v podvodu a vypovídají pouze o opatřeních, která krajský soud hodnotil. Lze souhlasit s krajským soudem a se žalovaným, že přijatá opatření se jeví jako formální a neprokazují existenci efektivních kroků k prevenci účasti stěžovatelky v podvodném jednání. Na tom by nemohl nic zvrátit ani důkaz přiznáním k DPH a potvrzením o neexistenci nedoplatků společnosti ISDITA, neboť by mohl doložit pouze jednorázovou aktivitu, nikoliv přijetí systematických opatření. Závěr krajského soudu o formálnosti a nedostatečnosti přijatých opatření je tedy správný.

Námitku, že žalovaný nehodnotil listiny, které stěžovatelka předložila v odvolacím řízení a které prokazují její snahu o eliminaci daňového podvodu, neuplatnila stěžovatelka v žalobě, ač tak učinit mohla. Jde tedy o námitku nepřipustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Lze tedy uzavřít, že kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) ani d) s. ř. s. nebyly v posuzované věci dány. Nejvyšší správní soud proto posoudil kasační stížnost jako nedůvodnou a jako takovou ji dle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Toto právo by náleželo procesně úspěšnému žalovanému, který však náhradu nákladů nežádal, a případné vzniklé náklady ani jinak ze

spisu nevyplývají. Nejvyšší správní soud proto náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

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

V Brně dne 7. června 2017

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu