



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **TSR Czech Republic s.r.o.**, se sídlem Sokolovská 192/79, Praha 8, zast. JUDr. Jiřím Jarošem, PhD., advokátem, se sídlem Na Pankráci 449/11, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 29. 10. 2012, č. j. 15694/12-1300-106516, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 3. 2016, č. j. 9 Af 61/2012 - 168,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Prahu 8 (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 24. 3. 2011, č. j. 102833/11/008513108915, vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2010 ve výši 96.104.761 Kč oproti vykázanému nadměrnému odpočtu ve výši 137.774.121 Kč.

[2] Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu (dále též jen „finanční ředitelství“) k odvolání žalobkyně v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) změnilo výše uvedený platební výměr správce daně tak, že zvýšilo nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty na částku 104.044.050 Kč. Na rozdíl od správce daně uznalo nárok na nadměrný odpočet této daně ve vztahu k dodávkám od společnosti Vilaspona, s.r.o. za

dodávky měděného a mosazného odpadu ve výši 7.939.288,60 Kč; ve shodě se správcem daně pak neuznalo nadměrný odpočet ve vztahu k dodávkám měděných a niklových katod od společnosti Tochajda s.r.o. (dále také jen „Tochajda“) a měděného a mosazného odpadu od společnosti Burestal s.r.o. (dále také jen „Burestal“).

II.

[3] Proti napadenému rozhodnutí finančního ředitelství (jehož působnost přešla po účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na žalovaného) se žalobkyně bránila žalobou u Městského soudu v Praze, který ji výše označeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl. Předmětem věci bylo posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněného na základě faktur vystavených společnostmi Tochajda za dodávky měděných a niklových katod a společností Burestal za dodávky měděného a mosazného odpadu (kovového odpadu). Městský soud přisvědčil závěrům finančního ředitelství, které nárok na odpočet za dodávky od společnosti Tochajda neuznalo proto, že dodávky považovalo za součást obchodního řetězce stíženého podvodem na dani z přidané hodnoty, kterého se žalobkyně účastnila, a za dodávky od společnosti Burestal proto, že žalobkyně neprokázala, že právě tato společnost jí skutečně dodala měděný a mosazný odpad.

[4] Městský soud shledal, že společnost Tochajda vykazovala jedinou činnost, a to nákup zboží od společnosti SUR – METAL CZ s. r. o. (dále jen „SUR – METAL“) a jeho prodej žalobkyni. V rozhodné době neměla žádné zaměstnance, nevlastnila výrobní ani skladovací prostory, nezajišťovala dopravu a lze si stěží představit, že by vyprodukovala vlastní měděný a niklový šrot (jako původce odpadu byla uvedena v základních popisech odpadu, předaných žalobkyni na základě Rámcové smlouvy ze dne 15. 1. 2010). Jednatel společnosti Tochajda neměl o dodávkách dostatečnou povědomost, zboží mělo být v jejím vlastnictví pouze několik minut mezi jeho převzetím od společnosti SUR – METAL a předáním žalobkyni, nebylo ale prokázáno, že k převzetí zboží společností Tochajda a jeho následnému předání touto společností žalobkyni došlo. Pochybnosti umocnila i skutečnost, že na obchodování s předmětnými odpady se v obchodním řetězci podílely a zboží od sebe účetně přeprodávaly, a to bez zjevného ekonomického opodstatnění, přinejmenším společností SUR – METAL, Tochajda a žalobkyně. Z pohledu zapojení žalobkyně pak byly jako podstatné vyhodnoceny především okolnosti jejího vztahu se společností Tochajda. Do obchodního řetězce ji žalobkyně sama zapojila (v minulosti odebírala zboží přímo od společnosti SUR – METAL), a to aniž by poskytla věrohodné zdůvodnění tohoto postupu.

[5] Pochybnosti dovodil městský soud i ve vztahu k plnění poskytnutému žalobkyni společností Burestal. Městský soud uzavřel, že žalobkyně nevyvrátila pochybnosti týkající se způsobu navázání obchodní spolupráce s touto společností prostřednictvím R. N., u nějž se nepodařilo prokázat, že je osobou oprávněnou za Burestal jednat navenek. Nadto společnost Burestal nesídlila na adrese uvedené v obchodním rejstříku a vyvstaly též pochybnosti o jejím fungování, umocněné i změnou v osobě jednatelky sídlící na Ukrajině. Společnost Burestal nepředávala žalobkyni žádné průvodní doklady při převjímce materiálu,

pokračování

dodací listy se nevystavovaly a nepotvrzovaly, nadto žalobkyni pověřila, aby tato sama pro sebe jménem společnosti Burestal vystavovala daňové doklady. Skutečnost, že tvrzené dodávky uskutečnila právě společnost Burestal a tak, jak bylo v daňových dokladech deklarováno, tudíž zůstala neprokázána.

[6] Městský soud nepřisvědčil ani procesním námitkám, dle kterých měly být některé důkazy opatřeny nezákonným způsobem. Vysvětlil, že informace poskytnuté jinými finančními úřady mohly být použity na základě generálního oprávnění správce daně opatřovat si jakékoli podklady rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v intencích § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a stalo se tak v souladu se stěžovatelkou zmíněným § 52 téhož zákona, který upravuje mlčenlivost úřední osoby. Také použití výsledků svědků provedených Finančním úřadem ve Vysokém Mýtě bylo v souladu se zákonem, a to zejména proto, že stěžovatelka u žádného z nich nenavrhovala, aby byl zopakován v jejím daňovém řízení (§ 93 odst. 3 daňového řádu). Výsledku ing. Krejčího dne 1. 11. 2010 se navíc mohla zúčastnit, na výsledky zbývajících svědků sama odkazovala v odvolání.

III.

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) se bránila proti napadenému rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhovala napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

[8] Souhrnně namítala nesprávnost závěrů městského soudu o tom, že neunesla své důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelného plnění. Tvrdila, že v daňovém řízení předložila ucelenou řadu listinných důkazních prostředků, které byly podpořeny svědeckými výpověďmi, a skutečnosti prezentované správcem daně nejsou způsobitelné věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jejích daňových tvrzení zpochybnit.

[9] Ve vztahu k plnění poskytnutému společností Tochajda se postupně vyjadřovala k jednotlivým okolnostem, které jí byly vytýkány, a vysvětlovala, proč dle jejího názoru nebyly prokázány či neměly relevanci, případně upozorňovala na některé rozpory v odůvodnění napadeného rozsudku.

[10] K otázce totožnosti přepravce a skutečnosti, že přepravu prováděli maďarsky mluvící řidiči, namítala, že zboží nakupovala s paritou dodání do své provozovny, proto se nejedná o skutečnosti, které by byly relevantní ve vztahu k posouzení oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a nevztahuje se na ně její důkazní povinnost. Navíc se jedná o zcela standardní obchodní praxi, bylo prokázáno, že k fyzickému dodání zboží došlo a finanční ředitelství jeho dodání nezpochybnilo.

[11] Stěžovatelka za rozporné považovala závěry městského soudu, který na straně jedné uvedl, že se totožnost přepravce kovového odpadu, ani místo, odkud byl přepravován, nepodařilo v řízení před správcem daně zjistit, ale na straně druhé shledal, že „do téže

provozovny žalobce v Hradci Králové byly dováženy odpady – Ni katody přepravcem CRIONOIDEA s.r.o., která dovážela stejný typ odpadů ze zahraničí – z Rotterdamu zahraničními přepravci.“ V této souvislosti upozornil, že v řízení bylo prokázáno, že Tochajda, jako přímá stěžovatelčina dodavatelka, koupila zboží s dodací paritou do provozovny žalobce, mohla tedy využít uvedeného přepravce. Pro posouzení stěžovatelčina nároku na odpočet daně z přidané hodnoty to však nemohlo být relevantní.

[12] K okolnostem sjednání obchodního vztahu se společností Tochajda zdůraznila, že nikdy nezpochybňovala, že jednání s ní sama iniciovala proto, aby využila obchodnických zkušeností jejího jednatele Ing. Krejčího. Důvodem k tomuto postupu bylo zhoršení vztahů s dřívější dodavatelkou SUR – METAL. Rozhodnutí stěžovatelky všechny zúčastněné subjekty akceptovaly a vzájemná ujednání plnily, což potvrzuje i svědecká výpověď jednatelky společnosti SUR – METAL, paní Anny B. Sidorowicz, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole týkající se společnosti Tochajda.

[13] K průběhu realizace dodávek namítla, že městský soud zaměňuje dodací listy od společnosti SUR – METAL dodavatelce Tochajda na straně jedné a od této společnosti stěžovatelce na straně druhé. Má za to, že Ing. Krejčího ve své svědecké výpovědi vysvětlil, že v okamžiku dodání do místa určení (provozovny stěžovatelky) společnost Tochajda nabyla vlastnictví ke zboží, v tento okamžik podepisovala dodací listy svému dodavateli, společnosti SUR – METAL, na něž se nevztahuje stěžovatelčina důkazní povinnost. Dodací listy svědek posílal dopředu e-mailem jako avízo dodávky. Dodání stěžovatelce bylo prokázáno vážnými listky a přijetím dodávky zaměstnanci stěžovatelky na ni bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník. Popsaný způsob obchodování je u stěžovatelky v oblasti s kovovým odpadem zcela běžný.

[14] Nesouhlasila s městským soudem v závěru o rozporu údajů v základních popisech odpadu, a to o společnosti Tochajda jako o původci odpadu, přestože nelze zjistit, kdy se stala vlastníkem nebo alespoň přepravcem odpadu. Má za to, že městský soud nesprávně chápe význam těchto údajů. Odkázala na bod 2. přílohy č. 2 vyhlášky Ministerstva životního prostředí č. 383/2001 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady (dále jen „vyhláška o podrobnostech nakládání s odpady“), dle kterého má dodavatel při první z řady dodávek povinnost poskytnout písemné informace o odpadu, který bude následně dodávat. Společnost Tochajda měla v úmyslu obchodovat s kovovým odpadem, který nabude do svého vlastnictví, což se i stalo, údaje v základních popisech odpadu jsou proto správné. V této souvislosti také zmínila, že k přechodu práva nakládat s věcí jako vlastník není třeba jejího fyzického převzetí.

[15] Za vytržené z kontextu a zcela nepřezkoumatelné považovala stěžovatelka vyjádření městského soudu obsažené v napadeném rozsudku, že: „*dalšími poznatky z dodacích listů, Rámcové kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností Tochajda, s. r. o. dne 15. 1. 2010 a ze „Základního popisu odpadu“.*“

pokračování

[16] Význam celé řady zjištění rozporovala s odkazem na to, že je městský soud nevyhodnotil jako bezprostředně relevantní. Jednalo se o okolnosti týkající se jednotlivých společností v dodavatelském řetězci a jeho fungování.

[17] Stěžovatelka ve shodě s žalobní argumentací setrvala na názoru, že správce daně, finanční ředitelství a následně i městský soud vycházely z nezákonně získaných důkazních prostředků. Doplnila, že nesprávné hodnocení důkazů městským soudem vedlo k nesprávnému závěru o tom, že stěžovatelka nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

[18] Nesouhlasila s možností použití zjištění a poznatků týkajících se zapojení prvních tří společností (CRIONOIDEA s.r.o., COPPER RECYCLING COMPANY s.r.o. a BARDOTTE s.r.o.) do obchodního řetězce. Správce daně tyto informace nezískal na základě dožádání podle § 17 daňového řádu, ale pouze převzal údaje uvedené v odpovědi Finančního úřadu Ostrava I, která mu byla doručena jako příloha přípisu Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 17. 10. 2011. Neobdržel k nim žádné konkrétní listiny nebo jiné důkazní prostředky a je navíc pravděpodobné, že ani tento finanční úřad důkazními prostředky nedisponoval a sám čerpal z dalších dožádání na další správce daně. Městský soud se navíc podle stěžovatelky nevypořádal s touto žalobní námitkou v celé šíři, napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

[19] Za pochybení považovala použití svědeckých výpovědí pořízených v jiných daňových řízeních. Ač na ně sama v odvolacím řízení odkazovala, činila tak pouze v tom smyslu, že potvrzují průběh a uskutečnění dodávek od společnosti Tochajda. Poukazovala i na to, že vyslechnutí zaměstnanci mohli průběh dodávek popsat jen do té míry, jaká odpovídá jejich pracovnímu zařazení. Finanční úřad ve Vysokém Mýtě, který výslechy prováděl, necílil na prokazování skutečností rozhodných pro posouzení daňových povinností stěžovatelky, neboť výslechy učinil v rámci daňové kontroly u společnosti Tochajda. Stěžovatelka nemohla být těmito svědeckým výpovědím přítomna. Mělo-li finanční ředitelství za to, že ve výpovědích byly nesrovnalosti, mělo je zopakovat v jejím daňovém řízení; pokud tak neučinilo, nemohlo na nich založit své závěry.

[20] Rozporovala též závěr, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty jí bylo možno odeprít z titulu účasti na daňovém podvodu. Tento závěr nemá oporu ve správním spise.

[21] Ze spisového materiálu podle stěžovatelky vyplynulo, že uskutečněné dodávky jsou korespondujícím způsobem účetně vykázány u společností SUR – METAL, Tochajda i u stěžovatelky, k dodání mezi těmito společnostmi došlo, byly mezi nimi uzavřeny smlouvy, vystaveny daňové doklady a dodávky i zaplacený a přiznány v daňových přiznáních. Ani jedna z nich se nedopustila daňového podvodu. Nebyla zpochybněna její dobrá víra v tom smyslu, že by měla mít povědomost o okolnostech dodávek v řetězci dodavatelů předcházejících dodávkám od společnosti SUR-METAL (zejména u společnosti BARDOTTE s.r.o.). K závěru o podvodném řetězci dodávek nepostačovala skutečnost, že

do něj jako další dodavatelka byla zapojena společnost Točajda. Důvod tohoto kroku stěžovatelka dostatečně vysvětlila a svoji motivaci k takovému postupu prokazovat nemusí.

[22] Měla za to, že finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí nepopsalo, v jakých skutkových okolnostech měl podvod spočívat, s účastí na daňovém podvodu ji vůbec nespojovalo a konkrétní podoba podvodného dodavatelského řetězce nebyla postavena najisto ani prokázána.

[23] Stěžovatelka poukázala na to, že v této souvislosti předložila společně se žalobou jako důkaz zprávu o daňové kontrole vedené u společnosti Točajda, městský soud se s ní však nijak nevypořádal, což způsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. Obdobně městský soud pochybil, pokud odmítl přihlédnout k ostatním v žalobě navrhovaným důkazům, jimiž byly protokoly o svědeckých výpovědích Ing. Josefa Krejčího a J. Š. uskutečněné ve dnech 27. 2. 2015 a 18. 3. 2015, jež byly provedeny v dalších daňových řízeních a týkaly se též dodávek od společnosti Točajda.

[24] Další důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spatřuje stěžovatelka v tom, že se městský soud nevyjádřil k její argumentaci rozsudkem Soudního dvora ze dne 13. 2. 2014, ve věci C-18/13, *Maks Pen EOOD*, kterou uplatnila ve vyjádření ze dne 26. 1. 2016. Dovožovala, že jí nebylo možné odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu neprokázání, že zboží přijala od společnosti Točajda, pokud jako jediný jiný možný dodavatel přicházela v úvahu společnost SUR – METAL, dřívější přímá dodavatelka stěžovatelky. Městský soud se nevypořádal ani s argumentací rozsudkem Soudního dvora ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*.

[25] Ve vztahu k plnění poskytnutému společností Burestal za nesprávný považovala stěžovatelka závěr městského soudu, že nebylo prokázáno, že právě tato společnost uskutečnila dodávky pro stěžovatelku v deklarovaném rozsahu.

[26] Pochyby o identitě dodavatele nemohly podle stěžovatelky vzniknout, způsob navázání obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a Burestal byl standardní. Za Burestal jednal na základě zmocnění Robert Nagy, přesto, že v daňovém řízení jeho zmocnění formou plné moci nebylo doloženo; prostřednictvím něj se také uskutečnily dodávky. Jmenovaný zástupce zmocnil dne 22. 10. 2009 stěžovatelku ve smyslu § 26 odst. 3 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) k vystavování daňových dokladů jménem společnosti Burestal.

[27] Zmocnění R. N. jednat za Burestal bylo následně postaveno na jisto předložením čestného prohlášení ze dne 14. 2. 2014 vystaveného tehdejší jednatelkou společnosti Andreou Nagyovou v řízení o žalobě. K tomuto důkazu městský soud odmítl přihlédnout. Dospěl tudíž k nesprávnému zjištění relevantního skutkového stavu věci a v konečném důsledku k nesprávným právním závěrům. Městský soud nemohl důkaz odmítnout s poukazem na skutečnost, že přezkoumává napadené rozhodnutí ke skutkovému a právnímu stavu v době vydání napadeného rozhodnutí podle § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť zmíněné čestné prohlášení tehdejší jednatelky sice bylo pořízeno teprve po vydání

pokračování

napadeného rozhodnutí, avšak vztahuje se k prokázání skutečností v době před jeho vydáním. Postup městského soudu je tak v rozporu s principem plné jurisdikce.

[28] Stěžovatelka v této souvislosti zdůraznila, že vystavování daňových dokladů na základě zmocnění dodavatele představuje standardní zákonem o dani z přidané hodnoty výslovně předvídaný postup. Ten zjednodušuje a urychluje proces vystavování daňových dokladů. Uvedeným proto nelze zpochybňovat stěžovatelčina daňová tvrzení.

[29] Nesouhlasně se stěžovatelka vyjádřila i k důvodům, pro které městský soud dovodil, že neunesla důkazní břemeno o tvrzení, že to byla právě společnost Burestal, která uskutečnila dodávky. Pochyby měly vyplývat z toho, že společnost Burestal na adrese zapsané v obchodním rejstříku fakticky nesídlila, na výzvy svého správce daně nereagovala, v průběhu vytykácího řízení týkajícího se zdaňovacího období březen 2010 došlo ke změně jednatelky této společnosti, za uvedené zdaňovací období nepředložila daňové doklady a nebyl jí uznán nárok na odpočet daně. Stěžovatelka zdůraznila, že o některých z těchto skutečností nemohla v době uskutečnění dodávek (tj. v březnu 2010) vědět. Byly zjištěny až dodatečně, a nemohly mít tudíž význam pro úvahu o nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za plnění poskytnutá v březnu 2010. Žalovaný ani posléze městský soud také nezohlednili skutečnost, že společnost Burestal řádně přiznávala dodávky uskutečněné stěžovatelce a hradila své daňové povinnosti.

[30] Pochybnosti o věrohodnosti, správnosti, průkaznosti a úplnosti stěžovatelčiných daňových tvrzení tak žalovaný prokázal pouze odkazem na nemožnost doložení písemného zmocnění R. N. k jednání za Burestal a využitím postupu podle § 26 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Tím však své důkazní břemeno neunesl, neboť v daňovém řízení bylo zjištěno, že dodávky se uskutečnily a stěžovatelka za ně zaplatila bezhotovostními platbami na účet společnosti Burestal.

[31] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka zopakovala, že učinila veškerá rozumná opatření, aby zajistila správný výběr daně z přidané hodnoty a prověřila své dodavatele a zajistila podklady, jimiž ověřila jejich založení a existenci, jakož i to, že za ně jednala osoba pověřená a že se jednalo o subjekty registrované k dani z přidané hodnoty.

[32] Poukázala na kauzu týkající se žalovaného, který se také neubráníl přijetí plnění zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty, a v této souvislosti zmínila skutečnost, že své obchodní partnery prověřovala obdobně jako žalovaný ve zmiňované kauze, neshledala však prvky nestandardnosti, které by zavdávaly důvod nenavázat obchodní spolupráci. Zdůraznila, že povinnost prověřovat každého obchodního partnera nemá. Podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty jak v případě plnění od společnosti Burestal, tak i Tochajda tudíž byly splněny a závěry správních orgánů i městského soudu tvrdící opak jsou nesprávné.

IV.

[33] Žalovaný se ztotožnil s napadeným rozsudkem městského soudu. Vyjádřil přesvědčení, že soud se ve svém rozsudku důkladně vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatelky, a proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[34] V replice k doplnění kasační stížnosti žalovaný zaujal stanovisko k poukazu stěžovatelky na vlastní přijetí plnění zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Upozornil, že se ve zmiňované kauze nacházel v postavení subjektu nakupujícího zboží - mobilní telefony - od svého obchodního partnera pro osobní potřebu, nikoliv v rámci své ekonomické činnosti. Proto vůbec nebyla splněna jedna z podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty; ten žalovaný vůbec neuplatňoval. Žalovaný vysvětlil, že obezřetnost daňových subjektů je třeba vykládat optikou rozsudků Soudního dvora s tím, že rozsah informací, jež je třeba zjišťovat o obchodních partnerech, bude vždy věci konkrétních okolností jednotlivých obchodních případů. Čím větší nestandardnosti a náznak podezření, že může dojít nebo došlo k daňovému podvodu, tím větší míru obezřetnosti je třeba od daňového subjektu vyžadovat. Stěžovatelčiny námitky tudíž žalovaný označil za nedůvodné.

V.

[35] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[36] Kasační stížnost není důvodná.

V.a)

Vypořádání námitek týkajících se nároku na odpočet daně z přidané hodnoty související s plněním deklarovaným od dodavatele Tochajda

[37] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že se obdobnou věcí, týkající se dodávek měděných a niklových katod v řetězci společností, v němž mimo jiné vystupovaly společnosti SUR-METAL, Tochajda a stěžovatelka, z nichž stěžovatelka uplatňovala nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, zabýval již v rozsudku ze dne 16. 2. 2017, č. j. 9 Afs 109/2016 - 74 (týkal se zdaňovacího období prosinec 2009), který byl podroben i přezkumu Ústavním soudem (usnesení ze dne 28. 11. 2017, sp. zn. II. ÚS 1136/17). Obdobný skutkový i právní stav mezi stejnými společnostmi, vztahující se pouze k jinému zdaňovacímu období (březen 2010), na půdorysu obdobných kasačních námitek, je předmětem řízení i v nyní posuzované věci. Kasační soud přitom neshledal žádný důvod se od dříve vyslovených závěrů devátého senátu v souvislosti s plněním mezi uvedenými společnostmi odchýlit. Při posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty vztahující se k plnění od společnosti Tochajda z nich tudíž bude v dalším vycházet.

[38] Nejvyšší správní soud se prvořadě zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.); vlastní věcný přezkum je totiž z povahy věci možný pouze za předpokladu, že přezkoumávaný rozsudek touto vadou

pokračování

netrpí. Stěžovatelka spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v nevypořádání konkrétních částí žalobní argumentace a opomenutí důkazu navrženého v žalobě (v prvním případě se jedná o tvrzení nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, v druhém pro jinou vadu řízení s potenciálním vlivem na zákonnost rozsudku - viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, nebo ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52).

[39] Stěžovatelka měla za to, že se městský soud dostatečně nevypořádal s její argumentací ohledně použitelnosti informací získaných od Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě, týkajících se prvních tří společností v obchodním řetězci (BARDOTTE s.r.o., COPPER RECYCLING COMPANY s.r.o. a CRIONOIDEA s.r.o.), a výsledků svědků pořízených tímto finančním úřadem v rámci jiných daňových řízení. Z napadeného rozsudku je nicméně zřejmé, že městský soud se uvedeným otázkám podrobně věnoval, a to na stranách 28 a 29 rozsudku, kde ucelený názor na použitelnost jednotlivých důkazních prostředků vyložil. Jeho argumentace je shrnuta v bodě [6] tohoto rozsudku, na který lze na tomto místě odkázat. Uvedená námitka není důvodná.

[40] Stěžovatelka také tvrdila, že se městský soud nevyjádřil k argumentaci rozsudkem Soudního dvora ve věci *Bonik*. Nejvyšší správní soud se proto zaměřil na část napadeného rozsudku (str. 32), kde jsou shrnuty relevantní judikатурní závěry Soudního dvora. Zjistil, že stěžovatelčinu argumentaci věcně postihují (pasáže citované v žalobě se v rozsudcích Soudního dvora opakují), je proto nerozhodné, že městský soud rozsudek ve věci *Bonik* mezi citovanou judikaturou výslovně nezmínil. Jeho závěry do svého rozhodování promítl, a k podstatě žalobní argumentace se tak vyjádřil.

[41] Podobně stěžovatelka namítala, že se městský soud nevypořádal s částí jejího vyjádření ze dne 26. 1. 2016, která souvisela s rozsudkem Soudního dvora ve věci *Maks Pen*. Argumentovala tam, že i kdyby neprokázala přijetí dodávek kovového odpadu od společnosti Tochajda, pro neuznání nároku na odpočet by jí muselo být prokázáno, že věděla nebo měla vědět o tom, že dodávky byly stiženy podvodem. Lze přisvědčit tomu, že městský soud na tuto argumentaci výslovně nereagoval, podstatné však je, že komplexně vyložil své úvahy vztahující se k účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, tj. vyjadřoval se k otázce, jejíž posouzení se stěžovatelka domáhala (ze shodných důvodů se ostatně závěry citovaného rozsudku v projednávané věci nezabýval ani Nejvyšší správní soud). Kasační soud tudíž neshledal ani uvedenou námitku opodstatněnou.

[42] Obecně lze dodat, že nebylo nutné, aby městský soud výslovně reagoval na každou dílčí námitku stěžovatelky, protože oproti nim vystavěl vlastní ucelený argumentační systém, kterým logicky a po právu vyložil své úvahy. Ty považuje Nejvyšší správní soud za zcela dostačující a vyhovující výše vyloženým požadavkům na přezkoumatelnost rozsudku (viz také nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[43] Důvodnou Nejvyšší správní soud neshledal ani námitku opomenutí důkazu, navrženého v žalobě.

[44] Stěžovatelka má pravdu v tom, že městský soud se k tomuto důkaznímu návrhu výslovně nevyjádřil. V části odůvodnění, kde její důkazní návrhy vypořádával (str. 36 odst. 2 ve spojení se str. 23 odst. 3), osvětlil důvody, pro které neprováděl dokazování, listinami, které jsou součástí správního spisu (tj. daňovými doklady, smlouvami, vážnými listky, svědeckými výpověďmi, apod.), jakož i listinami navrženými ve stěžovatelčině podání z 26. 1. 2016, zahrnující i čestné prohlášení Andrey Nagyové ze dne 14. 2. 2014 a protokoly o výsleších svědků ze dne 27. 2. 2015 a 18. 3. 2015. Proč neprováděl dokazování zprávou o daňové kontrole u společnosti Tochajda však skutečně neuvedl, přestože tato listina součástí správního spisu v projednávané věci nebyla.

[45] Stěžovatelka navrhla důkaz zprávou o daňové kontrole na podporu svého tvrzení, že bylo prokázáno dodání zboží mezi společnostmi SUR – METAL a Tochajda. Nejvyšší správní soud ze správního spisu (konkrétně z protokolu Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 23. 8. 2011, č. j. 69075/11/27493067018, o seznámení společnosti Tochajda s výsledkem kontrolního zjištění) jednak zjistil, že daňová kontrola u společnosti Tochajda byla zaměřena na prověřování jiných skutečností (činnost pana M. Š., která měla spočívat ve zprostředkování obchodů s niklovými a měděnými katodami se stěžovatelkou), ale zejména, že se týkala zdaňovacího období prosinec 2009.

[46] Městský soud tedy sice uvedený důkazní návrh zprávou o daňové kontrole u společnosti Tochajda výslovně nevypořádal, tato vada však nemohla mít vliv na zákonnost jeho rozsudku; vzhledem k tomu, že se týkala jiného zdaňovacího období (a nadto i jiných než stěžovatelkou tvrzených skutečností), nemohla skýtat jakoukoliv oporu pro její tvrzení ani přispět k objasnění skutkového stavu v projednávané věci, jež se týkala zdaňovacího období březen 2010. Obdobné pak platí pro protokoly o výsleších svědků ing. Krejčího ze dne 27. 2. 2015 a J. Š. ze dne 18. 3. 2015. Námitka je nedůvodná. K neprovedení důkazu čestným prohlášením ze dne 14. 2. 2014 se soud vyjádří v části V.b) tohoto rozsudku.

[47] Nejvyšší správní soud nepřehlédl ani zmínku v kasační stížnosti, dle níž stěžovatelka považuje za vytrženou z kontextu a zcela nepřezkoumatelnou větu obsaženou v napadeném rozsudku ve znění: „*dalšími poznatky z dodacích listů, Rámcové kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem [stěžovatelkou] a společností Tochajda, s. r. o. dne 26. 8. 2009, ze „Základního popisu odpadu“*.“ Tuto výtku však nepovažuje kasační soud za konkrétní kasační námitku. Ostatně sama stěžovatelka neuvádí, jak by citovaná část (věta) napadeného rozsudku měla či mohla zasáhnout do jejích veřejných subjektivních práv v souzené věci. Přesto k ní kasační soud dodává, že je součástí souvětí, které jako celek dává smysl. Jeho podstatou je vyjádření, že poznatky z uvedených listin umocnily pochyby správních orgánů o podstatě obchodních transakcí, jichž se stěžovatelka účastnila a do nichž zapojila společnost Tochajda; tyto pochyby nakonec ostatně vedly k závěru o stěžovatelčině účasti na daňovém podvodu.

[48] Další skupina námitek, kterou se Nejvyšší správní soud zabýval, byla tvrzení o procesních pochybeních správce daně a finančního ředitelství při opatrování důkazů.

pokračování

[49] Na prvním místě se jednalo o použití informací zjištěných z přípisu Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 17. 10. 2011, č. j. 71888/11/274930604234, o poskytnutí informací z postupu při správě daní, respektive z přílohy k tomuto přípisu tvořené odpovědí Finančního úřadu v Ostravě. Stěžovatelka konkrétně kritizovala použití informací týkajících se zapojení společností BARDOTTE s. r. o., COPPER RECYCLING COMPANY s. r. o. a CRIONOIDEA s. r. o. do obchodního řetězce. Namítala, že tyto informace nebyly podloženy žádnými listinami nebo jinými důkazními prostředky a pravděpodobně ani Finanční úřad ve Vysokém Mýtě důkazními prostředky nedisponoval a sám čerpal z dalších dožádání jiných správců daně.

[50] Nejvyšší správní soud k tomu především shodně jako městský soud uvádí, že s použitím tohoto typu podkladů jako důkazních prostředků výslovně počítá daňový řád. Podle jeho § 93 odst. 2, *lze jako důkazní prostředky použít i (...) podklady (...) získané při správě daní jiných daňových subjektů*, a to za podmínek věty první odst. 1, podle níž *[j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení*.

[51] Stěžovatelka ve své argumentaci naráží na problematičnost používání podkladů z jiných daňových řízení, případně postupů při správě daní jiných daňových subjektů. Je pravda, že by se nemělo jednat o pravidelný způsob obstarávání důkazů, nicméně je to způsob možný a jeho využití v zásadě nic nebrání, jsou-li dodržena zákonná pravidla, zejména procesní práva daňového subjektu spočívající v možnosti uplatňování obrany proti opatřovaným a prováděným důkazům.

[52] Rozporovaným poskytnutím informací k žádnému zásahu do stěžovatelčiných procesních práv dojít nemohlo. Jednalo se o prosté informace o zapojení prvních tří společností do obchodního řetězce a jednoduchá zjištění o společnosti COPPER RECYCLING COMPANY s. r. o., která učinil Finanční úřad v Ostravě v průběhu vytykácího řízení s touto společností (jejím jednatelem je cizí státní příslušník, má zřízenou tzv. virtuální kancelář, nemá skladovací prostory, jediným odběratelem v České republice je společnost CRIONOIDEA s. r. o. apod.). Není zřejmé, jakým jiným způsobem by si finanční úřady měly podobné informace dle stěžovatelky sdělovat, ani jak mohlo být dotčeno její právo se k nim vyjádřit – s uvedenými skutečnostmi byla seznámena a vyjadřovat se k nim bezesporu mohla. Nejednalo se o účelové obstarávání důkazních prostředků u jiných správců daně, jak stěžovatelka naznačuje, ale o prosté sdělení jednotlivých zjištění mezi nimi. Uvedené námitky proto nejsou důvodné.

[53] Stěžovatelka nesouhlasila ani s tím, že byly použity svědecké výpovědi porízené v jiných daňových řízeních, konkrétně výpovědi jednatele společnosti Tochajda Ing. Josefa Krejčího (zachycená v protokolu Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 1. 11. 2010, č. j. 43124/10/274930607018, správci daně doručená 4. 11. 2010) a zaměstnanců stěžovatelky J. Š., Z. F. a M. M. (zachycené v protokolech Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 21. 12. 2010, č. j. 46465/10/274930602208, č. j. 46466/10/274930602208, a č. j.

46467/10/274930602208, správci daně doručené 27. 1. 2011). Má za to, že tímto postupem byla zkrácena její procesní práva, neboť se nemohla výsledků účastnit, vyjadřovat se, klást otázky a odstraňovat případné rozpory.

[54] K tomu je předně třeba upozornit, že výsledky svědků byly pořízeny v různých režimech.

[55] Výslech Ing. Krejčího byl proveden jako dožádaný výslech ve smyslu § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Ze sdělení Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě, který byl správci daně stěžovatelky zaslán společně s protokolem o tomto výslechu, přitom vyplývá, že stěžovatelka byla o provádění výslechu vyrozuměna, ale k jednání se nedostavila a svého práva klást svědkovi otázky tak nevyužila. Na tuto skutečnost zcela správně upozorňoval i městský soud a stěžovatelka ji nikdy nerozporeovala. V tomto případě tedy vůbec nepřipadá zkrácení jejích práv v úvahu, neboť to, že se výslechu z vlastní vůle nezúčastnila a svědkovi nekladla otázky, jde pouze k její tíži.

[56] Zbývající tři výsledky (zaměstnanců stěžovatelky J. Š., Z. F. a M. M.) byly provedeny v rámci daňového řízení vedeného u společnosti Tochajda. Ve vztahu k nim tedy případně mohla být relevantní tvrzení, že stěžovatelce bylo znemožněno uplatnění souvisejících procesních práv. Jak bylo zmíněno výše, používání podkladů z jiných daňových řízení může být problematické, což typicky platí právě u výsledků svědků. Jejich provedením v jiném daňovém řízení daňový subjekt skutečně ztrácí možnost být výslechu přítomen, výpověď svědka vnímat vlastními smysly, reagovat na ni a klást doplňující otázky.

[57] S ohledem na to daňový řád stanoví zvláštní podmínky pro použití tohoto typu důkazních prostředků. Podle § 93 odst. 3 daňového řádu, *[j]e-li podkladem předaným podle odstavce 2 [tj. podklad předaný správci daně jinými orgány veřejné moci, který byl získán pro jimi vedená řízení, nebo podklad převzatý z jiného daňového řízení nebo získaný při správě daní jiných daňových subjektů] protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.* Daňový subjekt musí mít možnost se s obsahem takového protokolu seznámit a následně je již na něm, zda zopakování výsledku ve svém daňovém řízení navrhne, nebo zhodnotí, že to není potřebné. Tímto způsobem jsou jeho procesní práva zaručena.

[58] V projednávané věci městský soud příhodně upozorňoval (viz 5. odstavec na straně 29 napadeného rozsudku), že stěžovatelka v odvolání proti platebnímu výměru výslovně uvedla, že zopakování výsledků nepožaduje, přestože se jich nemohla zúčastnit, a sama na jejich obsah poukazovala. Je lhostejné, že odkaz učinila na podporu tvrzení o uskutečnění dodávek od společnosti Tochajda a zmínila, že jednotliví zaměstnanci mohli vypovídat pouze s mírou přesnosti odpovídající jejich pracovnímu zařazení. Nijak to totiž nezpochybnuje fakt, že byla s obsahem protokolů o výpovědích svědků seznámena a výslovně uvedla, že jejich zopakování nepožaduje. Nad rámec odůvodnění městského

pokračování

soudu lze doplnit, že výslech J. Š. byl v odvolacím řízení zopakován (viz protokol o výslechu svědka ze dne 20. 9. 2011, č. j. 11446/11-1300-106516).

[59] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že správce daně se ve sdělení výsledku vytykáciho řízení, respektive postupu k odstranění pochybností ze dne 16. 3. 2011, č. j. 87761/11/008932108880, k výpovědím zaměstnanců stěžovatelky nijak nevyjadřoval, proto pokud stěžovatelka sama neshledávala ve výpovědích rozpory, neměla v této fázi důvod opakování svědeckých výpovědí navrhnout. V průběhu odvolacího řízení však byla seznámena s hodnocením finančního ředitelství (výzva k vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům ze dne 31. 1. 2012, č. j. 1607/12-300-106516), ale ani poté opakování výslechů nenavrhla. Nesouhlas s tím, že nedošlo k zopakování výslechů, poprvé vyjádřila až v žalobě, což za uvedených okolností působí účelově.

[60] K tvrzení, že finanční ředitelství stavělo své závěry na rozporech mezi těmito výpověďmi, je předně třeba zdůraznit, že stěžovatelka konkrétně neuvedla, jaké rozpory má na mysli, a jaký význam jim měl být připisován, zřejmě však šlo o účast jednatele společnosti Tochajda Ing. Krejčího při přejímkách dodávek. Finanční ředitelství v této souvislosti předně spatřovalo rozpor v samotné výpovědi Ing. Krejčího, který na jednu stranu uvedl, že byl předáváním zboží přítomen, na druhou stranu ale nemělo docházet k fyzickému potvrzování dodacích listů. Tvrzení, že byl dodávkám přítomen, odporovalo také ostatním důkazům. Výpověďmi dalších svědků nebyla jeho přítomnost u přejímek potvrzena a žádný z předložených dodacích listů nebyl také podepsán stěžovatelkou. Z uvedených důvodů je finanční ředitelství vyhodnotilo jako nepravdivé.

[61] V návaznosti na výše uvedené je dále vhodné zmínit, jakých výpovědí se tvrzený rozpor týkal. Kromě výpovědi Ing. Krejčího se jednalo o výpovědi svědků Š., H. a M. a na výsledky všech těchto svědků měla stěžovatelka možnost v daňovém řízení reagovat. K výslechu Ing. Krejčího byla řádně předvolána, ale nedostavila se, výslechu pana H. v odvolacím řízení byla přítomna. Výslech pana Š., ze kterého finanční ředitelství vycházelo, sice byl proveden v rámci daňového řízení společnosti Tochajda, v odvolacím řízení však byl zopakován. Byť byl druhý výslech zaměřen na jiné, než nyní podstatné skutečnosti, stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby se svědka na okolnosti dodávek dotázala. Výslech pana M. byl proveden v jiném daňovém řízení, ale stěžovatelka výslovně uvedla, že jeho zopakování nežádá, jak bylo popsáno výše. Pro úplnost lze doplnit, že výsledkem svědkyně Fantové nebylo třeba se zabývat, neboť její výpověď věci nic nepřinesla.

[62] Stěžovatelka tedy měla možnost se výslechů zúčastnit, respektive navrhnout jejich zopakování. Pokud měla za to, že vnesly do věci rozpory, měla možnost na ně upozornit a svědků se na relevantní skutečnosti dotázat, nic takového ale neučinila. Sama naopak uvedla, že opakování výslechů nepožaduje, a teprve později (v žalobě) proti tomuto postupu protestovala. Finanční ředitelství z výše uvedených důvodů nevyhodnotilo zopakování výslechů potřebným (s výjimkou výslechu pana Š.). Za těchto okolností nelze v jeho postupu shledat pochybení a námitky stěžovatelky nemohou být důvodné. Nepřípadný je tudíž pro právě uvedené i stěžovatelčin poukaz na rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 11. Závěry v něm uvedené nejsou na souzený případ plně přenositelné.

[63] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k posouzení námitek týkajících se možnosti odepření nároku na odpočet daně v souvislosti s plněním deklarovaným od společnosti Tochajda z důvodu účasti na daňovém podvodu.

[64] Jak již upozornil devátý senát v souvisejícím rozsudku sp. zn. 9 Afs 109/2016, došlo při úvahách o oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty dílem k nedostatečnému rozlišování mezi neuznáním nárokovaného odpočtu proto, že vůbec nevznikl, jelikož vůbec nebylo prokázáno uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění, a jeho odepřením kvůli účasti na daňovém podvodu. Zásadně však platí, že nejprve je třeba zkoumat, zda nárok na nadměrný odpočet vůbec vznikl, tedy zda skutečně došlo k dodání zboží, jak bylo deklarováno a zda je stěžovatelka užila pro účely svých zdanitelných plnění a teprve poté se případně zabývat možností jeho odepření z důvodu účasti stěžovatelky na daňovém podvodu (viz též rozsudek Soudního dvora ve věci *Bonik*, body 31 až 40).

[65] V projednávané věci přitom ve vztahu k plnění deklarovanému od společnosti Tochajda finanční ředitelství dílem přehodnotilo závěr správce daně o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění; nárok na odpočet daně související s tímto plněním finanční ředitelství stěžovatelce nepřiznalo z důvodu zaviněné účasti na daňovém podvodu.

[66] V první části odůvodnění týkajícího se dodávek od společnosti Tochajda (od strany 4 napadeného rozhodnutí) popisovalo finanční ředitelství úvahy vedoucí k závěru, že dodávky byly u dodavatele Tochajda vykázány pouze fakturačně a že „skutečným“ dodavatelem byl jiný subjekt. To mohlo působit dojmem, že se bude zabývat otázkou uskutečnění zdanitelného plnění a jeho prokázání stěžovatelkou. Z navazující argumentace je však jednoznačně zřejmé, že v dalším se již finanční ředitelství zaměřilo na prokazování účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, který spočíval ve vytvoření obchodního řetězce, na jehož začátku nebyla odvedena daň. Uvedené vyplývá především ze shrnutí důvodů napadeného rozhodnutí v posledním odstavci na str. 11. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je třeba vnímat jako jeden celek. Z argumentace, dle které společnost Tochajda nebyla „skutečným“ dodavatelem, vyplývá závěr finančního ředitelství o formálním zapojení této společnosti do účelově vytvořeného obchodního řetězce, respektive o formálnosti posuzovaných obchodních operací.

[67] Vzhledem k tomu, že předmětem přezkumu městského soudu bylo rozhodnutí finančního ředitelství (§ 75 s. ř. s.), bylo jeho úkolem posoudit, zda ve světle žalobních námitek ob stojí jeho důvody, tj. závěr, že stěžovatelce lze odepřít nárok na odpočet z důvodu účasti v podvodném obchodním řetězci. To, že bylo prokázáno uskutečnění dodávek, již nebylo ve fázi rozhodnutí finančního ředitelství sporné, proto se nejednalo o otázku, kterou by bylo v řízení před správními soudy potřeba řešit.

pokračování

[68] Nejvyšší správní soud ale nepřehlédl, že městský soud se touto otázkou přesto na několika místech napadeného rozsudku zabýval. Podstatné však je, že věnoval dostatečnou pozornost i sporné účasti stěžovatelky na daňovém podvodu (viz str. 31 až 33 napadeného rozsudku ve spojení s částmi odůvodnění věnujícími se zjištěným skutkovým okolnostem, zejména na str. 26 až 27) a osvětlil důvody, pro které se ztotožnil se závěry finančního ředitelství o zasažení posuzovaných transakcí v obchodním řetězci daňovým podvodem. Byly jimi zejména zjištění o zapojení společnosti Tochajda do obchodního řetězce a vztahy této společnosti se stěžovatelkou.

[69] Za popsáných okolností byly části odůvodnění napadeného rozsudku týkající se uskutečnění dodávek uvedeny nad rámec potřebného; nosné důvody spočívaly v těch částech, kde se městský soud zabýval prokázáním existence daňového podvodu a účasti stěžovatelky na něm. Na ty Nejvyšší správní soud soustředil svoji pozornost. Právě ty tvořily rozhodovací důvody.

[70] Kasační soud se tedy v dalším zabýval otázkami souvisejícími s existencí daňového podvodu. Předně totiž bylo třeba najisto postavit okolnosti, ve kterých daňový podvod spočíval, a teprve poté posuzovat, zda lze stěžovatelce klást k tíži účast na něm (srovnej také rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C – 439/04 a C – 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*).

[71] Vzhledem k tomu, že odepření nároku na odpočet má být výjimečné, bylo na daňových orgánech, aby okolnosti, které o existenci daňového podvodu svědčí, prokázaly (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C – 80/11 a C – 142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*, bod 49, ve věci *Bonik* bod 43).

[72] Stěžovatelka se však mýlí, dovozuje-li, že takové okolnosti nebyly v napadeném rozhodnutí uvedeny. Finanční ředitelství jasně popsalo, že podvod spočíval v přeprodávání měděných a niklových katod dovezených z neznámého místa v zahraničí ve formálně vytvořeném obchodním řetězci tuzemských společností, na jehož počátku nebyla odvedena daň.

[73] S ohledem na obsah kasačních námitek je třeba zdůraznit, že finanční ředitelství podvod nespatořovalo v tom, že se jednalo o tzv. řetězovou obchodní transakci. Obchodovat tímto způsobem jistě není zakázané a nelze ani nic namítat proti stěžovatelčině názoru, že se jedná o běžný způsob v tomto obchodním odvětví (k řetězovým obchodním transakcím srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38). V projednávané věci však šlo o to, že jednotlivé dodávky v řetězci, respektive zapojení společností v jeho předchozích člancích, nebylo motivováno ekonomickými důvody, ale podvodným získáním částky odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou neodvedla první ze společností.

[74] Tento závěr byl skutkovými okolnostmi projednávané věci dostatečně podložen. Z informací postoupených mezi správcí daně místně příslušnými společností v řetězci

(1. BARDOTTE s. r. o., 2. COPPER RECYCLING COMPANY s. r. o., 3. CRIONOIDEA s. r. o., 4. SUR – METAL, 5. Tochajda, 6. stěžovatelka) vyplynulo, že první ze společností podávala negativní daňová přiznání nebo je nepodávala vůbec, čímž na straně státu vznikla daňová ztráta. Společnosti na začátku řetězce byly zapojeny pouze formálně, jednalo se o tzv. „prázdné schránky“, o čemž svědčí jejich opakující se charakteristiky spočívající v neexistenci prostor užívaných v České republice (pouze virtuální sídlo), absenci zaměstnanců, jednatelem byl cizí státní příslušník s bydlištěm mimo Českou republiku, nekontaktnost či nespolupráce se správcem daně a nevykázání jiných plnění než dodávek barevných kovů (kovového odpadu) v popsaném dodavatelském řetězci. Také přímá dodavatelka stěžovatelky, společnost Tochajda, nevykazovala jinou činnost než nákup zboží od společnosti SUR – METAL a jeho následný prodej stěžovatelce, neměla žádné zaměstnance, nevlastnila výrobní ani skladovací prostory, nezajišťovala dopravu.

[75] Stěžovatelka tyto skutečnosti v kasační stížnosti nijak relevantně nezpochybňovala; tvrzení, že je městský soud vyhodnotil jako nepodstatné, je zavádějící a vytržené z kontextu. Na str. 26 v odst. 4 městský soud uvedl, že okolnosti týkající se subjektů na začátku řetězce nejsou ve smyslu judikatury Soudního dvora *bezprostředně* relevantní pro posuzování plnění pro stěžovatelku, a navázal výčtem poznatků, které se naopak týkaly přímo dodávek stěžovatelky. Vůbec však nehovořil o okolnostech týkajících se společnosti Tochajda, jak mu stěžovatelka připisuje, a ani ve vztahu ke společností zapojeným v předchozích člancích řetězce nelze říci, že by je vyhodnotil jako vůbec nepodstatné. Uvedený způsob argumentace je pouze odrazem skutečnosti, že pro posouzení účasti stěžovatelky v podvodném řetězci byly důležité zejména její obchodní vztahy a postupy. Na tom, že zjištěními o společnostech v prvních člancích řetězce byl ilustrován daňový podvod, to však nic nemění.

[76] Formální zapojení několika společností, které byly v několika případech nekontaktní nebo nespolupracovaly, fakticky vedlo k nemožnosti, případně značnému ztížení, dopátrat se toho, odkud odpad fyzicky putoval a kdo byl jeho původcem. Vzhledem k tomu, že obecně nelze po daňových subjektech spravedlivě požadovat, aby znaly veškeré subjekty v dodavatelském řetězci, lze takovým jednáním poměrně efektivně ztěžovat práci státních orgánů snažících se odhalit daňový podvod a subjekty, které se na něm podílejí. Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné zdůraznit, že stěžovatelce nebylo kladeno k tíži, že původ zboží neprokázala. To, že nebyl objasněn původ odpadu, nicméně představuje jednu z dílčích okolností (vedle dalších uvedených např. v odst. [74]), které ve svém souhrnu popisují daňový podvod, jímž byl obchodní řetězec s dodávkami měděných a niklových katod zasažen.

[77] Lze tedy uzavřít, že finanční ředitelství v projednávané věci prokázalo skutkové okolnosti, které fungování podvodného obchodního řetězce dostatečně popisují.

[78] Nakonec se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda se stěžovatelka zjištěného podvodu účastnila. K tomu doplňuje, že nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty lze odeprít nejen osobám, které se podvodu samy dopustily, ale také těm, které se

pokračování

do obchodního řetězce zapojily, přestože o podvodu věděly, nebo o něm musely (měly a mohly) vědět.

[79] Ze závěrů judikatury Soudního dvora vyplývá, že 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, je namíste nárok na odpočet daně odmítnout. Taková osoba totiž pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C – 354/03, C – 355/03 a C – 484/03, *Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd*, body 50 až 55, ve věci *Kittel*, body 55 až 57, ve věci *Mahagében*, body 45 a 46, ve věci *Bonik*, body 39 a 40).

[80] I zde je třeba uvést, že s ohledem na to, že tento postup je výjimkou ze zásady, kterou nárok na odpočet daně představuje, je na daňovém orgánu, aby takové objektivní okolnosti prokázal (viz rozsudek Soudního dvora ve věci *Mahagében*, bod 49, ve věci *Bonik* bod 43).

[81] Při posuzování subjektivní stránky daňové orgány hodnotí, zda subjekt nárokuující odpočet při výkonu své hospodářské činnosti přijal opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nejsou součástí podvodu (srovnej rozsudky Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, ve věci C-384/04, *Commissioners of Customs a Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, bod 33, ve věci *Kittel*, bod 51, ve věci *Mahagében*, body 53 a 54).

[82] Stěžovatelka se mýlí ve svém názoru, že nebyla zpochybněna její dobrá víra, a zřejmě nesprávně nahlíží na to, jak byla její účast na podvodu posouzena. Finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí uvedlo, že jí nárok na odpočet v podvodném řetězci nelze zachovat, neboť nejenže nepřijala opatření k tomu, aby případnému podvodnému jednání zabránila, ale svým jednáním k němu dokonce vytvářela prostor. Nevytýkalo jí, že by se daňového podvodu sama dopustila, ale že o něm musela (měla a mohla) vědět.

[83] Vzhledem k tomu, že se podle shora citované judikatury Soudního dvora jedná o možné důvody k odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, šlo v projednávané věci „pouze“ o posouzení, zda byly dostatečně prokázány objektivní okolnosti, které svědčily pro závěr o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud ve shodě se soudem městským shledal, že tomu tak bylo.

[84] První a stěžejní okolností, pro kterou lze účast stěžovatelky na daňovém podvodu dovozovat, bylo, že sama do dodavatelského řetězce zapojila společnost Tochajda (tato skutečnost nebyla sporná), a to aniž by poskytla přesvědčivé zdůvodnění tohoto postupu.

[85] Nelze přistoupit na argumentaci, že důvodem tohoto kroku bylo zhoršení vztahů s předchozí přímou dodavatelkou SUR – METAL a snaha využít obchodní a vyjednávací schopnosti jednatele Ing. Krejčího. Společnost Tochajda byla na trhu nová, a tedy zcela

nezkušená, není proto zřejmé, jak mohla mít výhodnější vyjednávací pozici než stěžovatelka, která dle svých tvrzení patří mezi přední obchodníky se železnými a barevnými kovy v České republice. Ani o jednateli této společnosti nebylo tvrzeno, natož doloženo, že by měl v odvětví nějaké zkušenosti, znalosti, kontakty a podobně.

[86] Stěžovatelka nepřinesla žádné konkrétní vysvětlení svého postupu, který se na první pohled jeví iracionální. Od počátku setrvala na obecných tvrzeních, že ze strany společnosti SUR – METAL „byl tlak na cenu“ a společnost Tochajda měla mít možnost vyjednat si lepší podmínky. Jak konkrétně se to mělo projevovat, nikdy neuvedla, proto Nejvyšší správní soud neměl jediný důvod přehodnocovat závěr finančního ředitelství, že její vysvětlení nebylo důvěryhodné.

[87] K tomu dále přistupuje zjištění finančního ředitelství, že společnost Tochajda nedisponovala oprávněním k nakládání s odpady [souhlasem krajského úřadu ke sběru a výkupu odpadů dle § 14 odst. 1 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění v době rozhodné (dále jen „zákon o odpadech“)]. Stěžovatelka tuto skutečnost před vznikem smluvního vztahu ani v jeho průběhu neproěřovala, případně jí nevěnovala pozornost; ani uvedenou skutečnost nikterak nevysvětlila. Vzhledem k jejímu postavení na trhu a skutečnosti, že jednání se společností Tochajda sama iniciovala, bylo reálné požadovat, aby si oprávnění svého obchodního partnera k plnění sjednávané činnosti ověřila, nebo dokonce aby jej na nutnost oprávněním disponovat sama upozornila.

[88] Další podstatnou okolností bylo, že stěžovatelka nevěnovala dostatečnou pozornost původu dodávaného zboží (měděných a niklových katod). Obecně nelze nic namítat proti tomu, že přepravu měla zajišťovat její dodavatelka, a ona proto nebyla povinna prokazovat, kdo přepravu uskutečňoval a z jakého místa nakládky. To, že těmito skutečnostmi nevěnovala pozornost, však nelze považovat za postup odpovídající standardům, které od ní bylo možné očekávat.

[89] Tvrzení, že se s ohledem na informace uvedené v základních popisech odpadu (dokumentaci odpadu obsahující základní údaje o jeho vlastnostech, původci, vlastníku a předpokládaných dodávkách, v podrobnostech viz přílohu č. 2 k vyhlášce o podrobnostech nakládání s odpady) měla za to, že původcem odpadu byla společnost Tochajda a že místo původu odpadu je v České republice, není věrohodné. Stěžovatelka, která sama vyvolala jednání o obchodní spolupráci se společností Tochajda, si musela být vědoma, že tato neprovozuje žádnou činnost, při které by kovový odpad mohl vznikat, pouze jej nakupovala od společnosti SUR – METAL a bez jakékoli úpravy prodávala dále stěžovateli. Proto jí také muselo být zřejmé, že informace uvedené v dokumentaci nemohou být pravdivé.

[90] Její vysvětlení, že jako původce odpadu vnímá i společnost, která s ním pouze obchoduje, je účelové. Obecný význam slova *původce* je ten, kdo něco vytváří, nikoli ten, kdo něco prodává. Definice *původce odpadu* je ostatně uvedena v § 4 písm. p), větě první, zákona o odpadech, dle které je jím *právníká osoba, při jejíž činnosti vznikají odpady, nebo*

pokračování

fyzická osoba oprávněná k podnikání, při jejíž podnikatelské činnosti vznikají odpady. Toho si stěžovatelka musela být vědoma, a to zejména za situace, kdy nakládání s odpady je i podle jejích tvrzení významnou složkou její činnosti. Lze shrnout, že to byla stěžovatelka, nikoli městský soud, kdo údajům v dokumentaci připisoval nesprávný význam.

[91] Významné též bylo, že stěžovatelka nevěnovala pozornost maďarsky mluvícím řidičům, kteří uskutečňovali přepravu. Byť na základě toho nelze automaticky dovozovat, že místo nakládky bylo v zahraničí, jednalo se o okolnosti, které u ní za popsané situace opět měly vzbudit pochybnosti o původu zboží. Přesto ani to opět žádným způsobem neproověřovala.

[92] Nejvyšší správní soud v této souvislosti k tvrzení stěžovatelky o rozpornosti závěrů obsažených v napadeném rozsudku stran totožnosti přepravce a místa, odkud byl odpad přepravován (viz odst. [11]), dodává, že zde žádný rozpor neshledal, byť nutno přisvědčit stěžovateli, že městský soud se v tomto směru vyjádřil ne zcela přesně.

[93] Z napadeného rozhodnutí plynou zjištění, že kovový odpad byl zčásti dovezen zahraničními přepravci s vozidly zahraničních registračních značek, zčásti se jednalo o vozidla s českými registračními značkami provozovaná společností CRONOIDEA s.r.o. (srov. zejm. str. 5 až 6 napadeného rozhodnutí); podle záznamů o výkonu vozidla místem nakládek v těchto případech bylo Nizozemí.

[94] Vytýkaná nepřesnost obsažená na straně 26 v posledním odstavci napadeného rozsudku však nezakládá vadu jeho nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost. Úvahy o místě nakládky a přepravních či řídicích vozidel, jimiž byl odpad přepravován, totiž byly těmi, jež měly podporovat závěry o existenci daňového podvodu a o účasti stěžovatelky v něm, tj. jednalo se okolnosti svědčící nestandardností obchodních transakcí. Dílčí formulační nedokonalosti napadeného rozsudku (nadto doplněné závěrem, že „*tyto poznatky nebyly pro posouzení nároku na odpočet daně samy o sobě zásadní*“) tak na uvedených závěrech nemohly ničeho zvrátit.

[95] Účast stěžovatelky v podvodném řetězci lze dovozovat také na základě okolností souvisejících s přejímkami zboží. V této souvislosti, vzhledem k obsahu kasačních námitek, je třeba znovu zdůraznit, že stěžovatelce nebylo vytýkáno neprokázání uskutečnění dodávek (srov. zejm. odst. [67] a [68]). Nešlo ani o to, že by stěžovatelka měla unést důkazní břemeno ohledně uskutečnění dodávek v předchozím článku, tedy mezi společnostmi SUR – METAL a Tochajda, resp. snad předchozími společnostmi v řetězci; v tomto ohledu ji důkazní břemeno skutečně netíží, neboť se nejedná o skutečnost, kterou by měla povinnost tvrdit ve vztahu ke svému daňovému tvrzení (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, nebo ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011 - 94). Finanční ředitelství však poukazovalo na uvedené okolnosti případu proto, že u stěžovatelky měly vzbudit pochybnosti, zda není dodavatelský řetězec stížen podvodem. Jinými slovy jednalo

se o jednu z okolností, které ve svém souhrnu svědčily o tom, že stěžovatelka měla a mohla vědět, že v řetězci k podvodu došlo.

[96] Stěžovatelka opakovaně zdůrazňuje, že dodávky měly v projednávané věci probíhat v souladu s rámcovou smlouvou, že jejich uskutečnění bylo prokázáno vážnými listky, které k dodávkám vystavovali její zaměstnanci po přivezení zboží do její provozovny, že množství na vážních lístcích odpovídalo množství na fakturách a těm zase odpovídaly částky, které své dodavatelce uhradila. Důraz klade především na obsah vážních lístků a vysvětluje, že tento způsob kontroly dodávek je v obchodním odvětví běžný. Neprofesionalita jejího postupu však nespočívala v tom, že by dostatečně nekontrolovala zboží, které jí bylo dodáno, ale že ji vůbec nezaráželo, nakolik nestandardně postupoval její dodavatel (společnost Tochajda), kterého navíc do obchodního řetězce sama zapojila.

[97] Ze shromážděných důkazů, především výpovědí zaměstnanců stěžovatelky, vyplynulo, že Ing. Krejčí nebyl přejímkám zboží přítomen (viz bod [60] tohoto rozsudku). Veškerou komunikaci dle všeho vyřizoval pouze e-mailem, případně telefonicky, a to přesto, že přeprodej kovového odpadu byl jedinou činností společnosti Tochajda a jednalo se o dodávky v řádech milionů Kč. Dokumentace, kterou dodal stěžovatelce (základní popisy odpadu), obsahovala nesprávné údaje o původci odpadu. Nadto lze upozornit na jeho neznalost ohledně způsobu stanovování ceny odpadu, okolností dopravy a původu odpadu (viz str. 8 až 9 napadeného rozhodnutí, kde finanční ředitelství hodnotilo jeho výpověď). Tyto skutečnosti ve svém souhrnu vedou k závěru, že Ing. Krejčí nevěnoval dodávkám pozornost, kterou by s ohledem na svoji hodnotu zasluhovaly, čehož si stěžovatelka musela být vědoma. Přesto dodávky od společnosti Tochajda přijímala.

[98] Vše uvedené vede k závěru, že stěžovatelka vůbec nevěnovala pozornost nestandardním rysům obchodních operací, jichž se účastnila, a v některých ohledech k nim dokonce sama přispívala. Pokud by vynaložila úsilí, které od ní bylo s ohledem na okolnosti projednávané věci možné rozumně požadovat, musela by vědět, že dodávky měděných a niklových katod byly v předchozích člancích zasaženy podvodem. Vzhledem k tomu ji bylo možné považovat za účastníka daňového podvodu a nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve vztahu k plnění od společnosti Tochajda jí odeprít. Napadené rozhodnutí a ve shodě s ním i napadený rozsudek tak v této části (týkající se dodávek od společnosti Tochajda) obsahují správné závěry, jimž Nejvyšší správní soud přisvědčuje.

V.b)

Vypořádání námitek týkajících se nároku na odpočet daně z přidané hodnoty související s plněním deklarovaným od dodavatele Burestal

[99] Odpočet daně z přidané hodnoty ve vztahu k plnění od společnosti Burestal nebyl stěžovatelce přiznán proto, že neprokázala, že právě tato společnost jí poskytla deklarované plnění – měděný a mosazný odpad.

[100] Nejvyšší správní soud se ve vztahu k nároku na odpočet daně z přidané hodnoty související s plněním deklarovaným od dodavatele Burestal nejprve zabýval námitkou,

pokračování

že neprovedením stěžovatelkou v průběhu řízení o žalobě navrženého důkazu čestným prohlášením Andrey Nagyové ze dne 14. 2. 2014 městský soud porušil princip plné jurisdikce. V daném případě však kasační soud neshledal pochybení v tom, že městský soud uvedený důkaz neprovedl, byť stěžovatelce přisvědčuje, že pouze odkazem na skutečnost, že „*soud přezkoumává napadené rozhodnutí ke skutkovému a právnímu vztahu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí*“, nelze jeho neprovedení odůvodnit.

[101] Stěžovatelka byla v daňovém řízení seznámena se závěrem správce daně a posléze finančního ředitelství týkajícím se oprávnění R. N., jenž se stěžovatelkou jednal jako zástupce Burestal, tuto společnost zastupovat. Finanční ředitelství shledalo, že vztah R. N. ke společnosti Burestal (přes shodu v příjmení s tehdejší jednatelkou Andreou Nagyovou), ani jeho oprávnění za uvedenou společnost jednat a tuto zastupovat, nebyl prokázán. Ve výzvě ze dne 31. 1. 2012, č. j. 1607/12-1300-106516, uvedlo i důvody, pro které uvedený závěr přijalo. K této výzvě finančního ředitelství se stěžovatelka obsáhle vyjádřila se stanoviskem, že „*oprávnění pana N. jednat jménem společnosti Burestal bylo dostatečně prokázáno*“, aniž k tomu označila jakýkoliv důkaz vyvracující předchozí opačný závěr finančního ředitelství. V této souvislosti se nabízel jako významný právě důkaz výsledkem tehdejší jednatelky Burestal Andrey Nagyové (o jejímž působení v této funkci v době od 21. 8. 2009 do 11. 6. 2010 nebylo sporu), neboť právě ta byla z titulu své funkce osobou, která mohla R. N. k jednání za společnost zmocnit.

[102] Podle Nejvyššího správního soudu tak neobstojí v řízení o žalobě stěžovatelkou uplatněná argumentace, že důkazní návrh (výsledkem jednatelky Burestal Andrey Nagyové) neučinila při vědomí nekontaktnosti společnosti Burestal.

[103] Povinností účastníka, který navrhuje v řízení provedení důkazu výsledkem určitého svědka, jehož výpověď má nadto podporovat jeho tvrzení, totiž není zajistit svědkovu účast u výsledku, nýbrž jej dostatečně identifikovat pro účely předvolání k výsledku. Tudíž nekontaktnost samotné společnosti nikterak nesouvisí s možností učinit důkazní návrh spočívající ve výsledku bývalé jednatelky Burestal. Ostatně závěr dožádaného správce daně společnosti Burestal o nekontaktnosti uvedené společnosti pochází z doby (odpověď Finančního úřadu v Plzni na dožádání ze dne 15. 9. 2010, č. j. 237096/10), kdy již společnost Burestal měla jiného jednatele, tudíž nesvědčí o tom, že k nezastižení je bývalá jednatelka společnosti Andrea Nagyová. Stěžovatelce nic nebránilo již v řízení před správními orgány (kdy získala poznatek o tom, že oprávnění R. N. jednat za společnost Burestal správní orgány rozporují) výsledek bývalé jednatelky navrhnout.

[104] Pro právě uvedené také Nejvyšší správní soud považuje za nepřiléhavý stěžovatelčin odkaz na rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 142/2014 - 22. V souzené věci se nejednalo o žádný z případů, pro které kasační soud v tomto rozsudku dovodil potřebu provedení důkazů nově navržených v řízení o žalobě.

[105] Nejvyšší správní soud dále dodává, že čestné prohlášení tehdejší jednatelky společnosti Burestal ze dne 14. 2. 2014, jehož se stěžovatelka dovolávala teprve v řízení před městským soudem, nemůže nahradit bezprostřední výpověď osoby podávající čestné prohlášení při její svědecké výpovědi co do své autenticity a věrohodnosti. Nejvyšší správní soud také nepřehlédl, že ač bylo čestné prohlášení datováno 14. 2. 2014, stěžovatelka se o něm v průběhu řízení před krajským soudem nezmínila a poprvé uvedený důkaz označila a soudu předložila teprve krátce před nařízeným jednáním v podání ze dne 26. 1. 2016, tj. s odstupem takřka dvou let poté, co toto čestné prohlášení měla bývalá jednatelka Burestal učinit.

[106] Nejvyšší správní soud však má především za to, že čestné prohlášení tehdejší jednatelky nebylo způsobilé prokázat, že R. N. mohl k jednání za společnost (vystavování daňových dokladů za Burestal) zmocnit další osobu, zde stěžovatelku. Nebyl-li R. N. prokazatelně písemně zmocněn k jednání za společnost Burestal, což ani stěžovatelka nezpochybňuje, nemohl písemně zmocnit stěžovatelku k vystavování daňových dokladů za Burestal a nemohl také v zastoupení společnosti Burestal přijmout písemný závazek, že tato společnost přijme daňové doklady vystavené stěžovatelkou ve smyslu § 26 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty (viz § 31 odst. 4 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník). Na tomto závěru by čestné prohlášení Andrey Nagyové potvrzující, že R. N. k jednání za Burestal ústně zmocnila, nemohlo ničeho změnit. I proto provedení uvedeného důkazu bylo nadbytečné.

[107] Lze uzavřít, že městský soud neprovedení důkazu uvedenou listinou (čestným prohlášením ze dne 14. 2. 2014) odůvodnil nesprávnými důvody. Ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. výslovně možnost provést dokazování v řízení před soudem předpokládá. Přesto ve výsledku je jeho závěr o nepřipuštění tohoto důkazu správný.

[108] S ohledem na shora uvedené skutečnosti je totiž zmíněná listina důkazem, jenž nebyl městský soud povinen provést. Je tomu tak proto, že důkazní břemeno ke svým daňovým tvrzením je daňový subjekt povinen unést primárně v daňovém řízení. S ohledem na skutečnost, že přinejmenším v řízení před finančním ředitelstvím stěžovatelka byla seznámena s jeho pochybnostmi, které přijal k oprávnění R. N. jednat za Burestal, aniž tyto pochybnosti vyvrátila jinými důkazními prostředky v souladu se zásadami o rozložení důkazního břemeno (k tomu viz dále), bylo možno tento důkaz posoudit jako nevěrohodný. V kontextu ostatních v daňovém řízení provedených důkazů nebyl způsobilý vyvrátit pochyby, které správní orgány k oprávnění R. N. jednat za společnost Burestal pojal, a nemohl také nahradit bezprostřední výpověď jednatelky Andrey Nagyové.

[109] Jakkoliv tedy neprovedení důkazu čestným prohlášením ze dne 14. 2. 2014 pouze s odkazem na § 75 odst. 1 s. ř. s. představuje pochybení městského soudu, v nyní souzené věci z výše uvedených důvodů přesto nemá toto pochybení vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

pokračování

[110] Stěžovatelka dále ve vztahu k nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty související s dodávkami od společnosti Burestal rozporovala závěry o rozložení důkazního břemene podle § 92 daňového řádu. Závěr, že správce daně nebyl povinen prokazovat, kdo uskutečnil dodávky měděného a mosazného odpadu stěžovatelce, považovala za nesprávný. Měla za to, že žádná ze skutečností, jimiž finanční ředitelství (a před ním správce daně) odůvodnilo nepřiznání nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, nevyvrací věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jejích daňových tvrzení ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Dovochovala tudíž, že je to správce daně, jemuž svědčí důkazní břemeno o existenci objektivních pochybností ohledně jejích tvrzení, jež neunesl.

[111] Judikatura Nejvyššího správního soudu je v otázce rozložení důkazního břemene ustálená a obecně vychází ze zásady, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), ale má též povinnost svá tvrzení doložit (břemeno důkazní). Prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní přitom leží na daňovém subjektu. Ten je unese, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Prokáže-li správce daně důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt.

[112] Nejvyšší správní soud přitom již například v rozsudku ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013 – 32 (a řadě dalších), vyslovil, že „[s]právce 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 „vážné a důvodné pochyby“ (srov. citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.“

[113] Z právě uvedených zásad při posuzování věci správně vyšly nejen správní orgány, ale i městský soud (viz str. 25 napadeného rozsudku). Závěr, že je to stěžovatelka, která neunesla důkazní břemeno o tom, že plnění, z něhož uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, uskutečnila právě společnost Burestal, je správný. Povinností žalovaného či správce daně nebylo prokazovat, která konkrétní společnost byla skutečným dodavatelem deklarovaného plnění.

[114] Z napadeného rozhodnutí (srov. zejména strany 12 až 16) zřetelně plyne souhrn skutečností, z nichž finanční ředitelství dovodilo pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti,

správnosti a úplnosti daňových tvrzení a evidencí; tyto byly dostačující pro závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou ve smyslu výše zmíněných judikатурních závěrů, a to ve vztahu k jejímu daňovému tvrzení, že to byla právě společnost Burestal, která jí dodala v daňových dokladech deklarované plnění - měděný a mosazný odpad.

[115] Jakkoliv je totiž prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty prvotně záležitostí dokladovou, nutno současně respektovat i soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, tedy mimo jiné i subjektem v nich uvedeným.

[116] V souzené věci stěžovatelka důkazní břemeno, které na ni opětovně přešlo poté, co správce daně prokázal pochybnosti týkající se dodavatele deklarovaného plnění, neunesla. To ostatně správně shrnul i městský soud v napadeném rozsudku na stranách 34 až 36. Nejvyšší správní soud k těmto závěrům nemá žádná další doplnění a pro stručnost na ně odkazuje, neboť je považuje za výstižná a vyčerpávající. Uvedená námitka je nedůvodná.

[117] V řízení nebylo sporu o tom, že stěžovatelka vystavovala daňové doklady týkající se tvrzených dodávek od společnosti Burestal na základě zmocnění, které jí v zastoupení Burestal udělil dne 22. 10. 2009 R. N. Právě s poukazem na pochyby o oprávnění této osoby jednat za Burestal správní orgány dovodily nedostatek formální správnosti vystavených daňových dokladů ve vztahu k náležitostem vyplývajícím z § 28 odst. 2 písm. a) a b) zákona o dani z přidané hodnoty. Přitom ani po provedeném rozsáhlém dokazování neměly správní orgány pochyby o oprávnění uvedené osoby jednat za Burestal za vyvrácené.

[118] Stěžovatelka k tomu v další části kasační argumentace zdůraznila, že oprávnění vystavovat daňové doklady za Burestal jí umožňoval § 26 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném v rozhodné době. Tuto možnost správní orgány ani městský soud obecně nezpochybnily. V daném případě však shledaly, že zmocnění k takovému postupu ze dne 22. 10. 2009 za Burestal podepsal R. N., aniž v době, kdy správní orgány ve věci rozhodovaly, byl k dispozici jakýkoliv důkaz potvrzující, že R. N. je osobou oprávněnou za Burestal jednat a zmocnit k provádění dalších úkonů třetí osobu (zde stěžovatelku k vystavování daňových dokladů za Burestal). Právě ve vztahu k osobě R. N. panovaly pochybnosti nejen o jeho totožnosti, kterou stěžovatelka ověřila jen nahlédnutím do cestovního dokladu, aniž byla schopna o něm poskytnout jakékoliv další informace, ale především zde byly oprávněné pochyby o jeho oprávnění jednat jménem společnosti Burestal. Tyto se stěžovatelka snažila odstranit teprve v řízení před městským soudem předložením čestného prohlášení ze dne 14. 2. 2014 učiněným bývalou jednatelkou Burestal Andreou Nagyovou (k tomu viz výše).

pokračování

[119] Podle § 26 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, *plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, může zplnomocnit k vystavení daňového dokladu svým jménem a) osobu, pro kterou se zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně uskutečňuje, pokud se plátce, který zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně uskutečňuje, písemně zaváže, že přijme všechny takto vystavené daňové doklady (...).*

[120] Nebylo sporným, že plnou moc ze dne 22. 10. 2009, již měla být stěžovatelka zmocněna k vystavování daňových dokladů za Burestal v souladu s právě citovaným § 26 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty ve skutečnosti za Burestal namísto jednatelky Andrey Nagyové podepsal právě R. N. Jak již uvedeno výše, jeho oprávnění k takovému jednání za společnost Burestal nebylo prokázáno. Uvedená skutečnost byla také důvodem, pro nějž finanční ředitelství zpochybnilo jeho oprávnění jednat jménem Burestal vůči třetím osobám.

[121] Pochyby o oprávnění R. N. jednat za společnost Burestal tedy stěžovatelka nevyvrátila, tudíž závěr správních orgánů, potvrzený městským soudem, že neunesla důkazní břemeno, že uvedená osoba byla oprávněna za Burestal jednat, tuto zavazovat (v případě zmocnění dle § 26 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty písemně), či v jejím zastoupení udělit zmocnění k vystavování daňových dokladů stěžovatelce, je správný.

[122] Poukazuje-li stěžovatelka v kasační stížnosti na skutečnost, že předložila na podporu svých tvrzení o uskutečnění dodávek mezi Burestal a ní mj. formálně správné daňové doklady, vážní listky a zmocnění k vystavování daňových dokladů ze dne 22. 10. 2009 a výpisy dokládající provedení bezhotovostních plateb na účet Burestal, nelze než opět odkázat zejména na podrobné úvahy finančního ředitelství v napadeném rozhodnutí, v němž pochyby o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti daňových tvrzení a zejména právě uváděných dokladů vyložil. Jak přiléhavě vyjádřilo již finanční ředitelství, *„[p]ředání a převzetí zboží nelze považovat za dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy není známa totožnost předávajících osob (resp. oprávněnost za danou právníckou osobu jednat).“*

[123] Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatelka měla možnost v daňovém řízení bránit svá práva a předkládat důkazy ke svým tvrzením. Ve věci bylo provedeno rozsáhlé dokazování a správní orgány zhodnotily jeho výsledky na základě logických úvah a přitom provedené důkazy hodnotily jak jednotlivě, tak i ve svém celku, a to včetně výsledků svědků F. a R. Tyto závěry jako správné potvrdil následně i městský soud v napadeném rozsudku; přezkoumal úvahy žalovaného a shledal je věcně správnými. Tomu nyní přitakává i Nejvyšší správní soud, aniž má k dříve vysloveným úvahám správních orgánů či městského soudu další doplnění.

[124] Jak již dříve Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, dovodil, pokud *„správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového*

subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. 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 právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jež daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.“ Uvedené je plně použitelné i v souzené věci.

[125] Prostá skutečnost, že stěžovatelka se závěry správních orgánů potvrzenými městským soudem nadále nesouhlasí, však nic nemění na jejich správnosti. Také Nejvyšší správní soud nyní shledává úvahy správních orgánů a městského soudu přílehlavými a souladnými se zákonem, aniž by bylo potřeba je jakkoliv dále doplňovat či upřesňovat. Pro stručnost na ně tudíž odkazuje.

[126] Závěru o tom, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, že to byla právě společnost Burestal, která jí dodala deklarované dodávky měděného a mosazného odpadu, tak kasační soud přitakává a námitky stěžovatelky v tomto směru považuje z výše uvedených důvodů za neopodstatněné.

VI.

[127] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[128] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

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

V Brně dne 29. března 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu