



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **GOLEM Financial, s.r.o.**, se sídlem Za Tratí 854, Třebechovice pod Orebem, zast. JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2016, č. j. 14765/16/5300-21443-701328, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 1. 2018, č. j. 31 Af 28/2016 – 61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2] Předmětem sporu je nárok stěžovatelky na odpočet daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) uplatněný ve zdaňovacím období listopad roku 2013 na základě daňových dokladů vystavených společností PRO Transport s.r.o. (dále jen „PRO Transport“) za nákup 3 tahačů VOLVO a 4 návěsů PANAV za částku v základu daně 1 940 000 Kč + 21 % DPH ve výši 407 400 Kč. Podle finančních orgánů se stěžovatelka danými transakcemi účastnila plnění, které bylo součástí podvodu na DPH. Správcem daně nebyl uznán odpočet DPH ve výši 407 400 Kč a za uvedené zdaňovací období byla vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 62 595 Kč.

[3] Stěžovatelka se účastnila obchodování v rámci řetězce obchodních společností, mezi nimiž byla prodávána dopravní technika (tahače a návěsy). Jednalo se o následující řetězec: FTL – First Transport Lines, a. s. (dále jen „FTL“) → FURT – STAV s. r. o. (dále jen „FURT – STAV“) → PRO Transport → [SMART NETWORK s. r. o. (dále jen „SMART NETWORK“)] → stěžovatelka (ta, dle svých tvrzení, přijala zdanitelné plnění od společnosti PRO Transport, původně uzavřený obchod mezi PRO Transport a SMART NETWORK byl z důvodu nezaplacení ceny následně stornován).

[4] Krajský soud přisvědčil závěrům správců daně.

[5] PRO Transport sice za zdaňovací období listopad 2013 podala daňové přiznání k DPH, avšak přiznanou daň neuhradila. Obchodování v řetězci provázela celá řada nestandardních okolností (v podrobnostech viz body 27 až 51 napadeného rozhodnutí), na základě kterých je zřejmé, že stěžovatelka věděla či mohla vědět, že se svým zapojením do obchodního řetězce účastní podvodu na DPH.

[6] Obchodní transakce, v rámci které došlo k neodvedení DPH, spočívala v prodeji dopravní techniky v řetězci více společností ve velmi krátkém časovém rozmezí; došlo k navýšení ceny u jednoho článku řetězce, který DPH neodvedl; platby probíhaly v hotovosti; nesrovnalosti v datech dodání zboží; úzké personální propojení mezi některými subjekty zapojenými v řetězci; jednatel stěžovatelky figuroval na začátku i na konci řetězce atd. Stěžovatelka si těchto nestandardností musela být vědoma, nemohla se tedy dovolávat své dobré víry. Všechny výše zmíněné skutečnosti ve svém celku svědčí o tom, že si počínala krajně neopatrně, což lze, v souladu s judikaturou Soudního dvora EU, považovat za důkaz jejího povědomí o podvodu. Naopak opatření, která dle svého tvrzení přijala k zamezení účasti na daňovém podvodu [ověření, zda obchodní partner není evidován jako nespolehlivý plátcce ve smyslu § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“) a formálně bezvadné daňové doklady], nelze považovat za dostatečná.

[7] Krajský soud zdůraznil, že není povinností správních orgánů prokázat jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale postačí postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. To správní orgány učinily, v rozhodnutích finančních orgánů popsany obchodní řetězec lze považovat za dostatečný popis skutkových okolností daňového podvodu. Není ani podstatné, že pachatelem daňového podvodu patrně nebyla sama stěžovatelka, či že PRO Transport podala daňové přiznání, důležité je (ve spojitosti s dalšími výše uvedenými skutečnostmi), že tato společnost přiznanou daň neuhradila.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká nesprávné právní posouzení věci. Zdůrazňuje, že její dodavatel byl plátcem DPH, nikoli nespolehlivým, a navíc daňovou povinnost na výstupu, tj. plnění uskutečněné pro stěžovatelku, uznal.

pokračování

[9] V souladu s rozhodnutím NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, musí být případná účast daňového subjektu na obchodním řetězci zatíženém podvodem na DPH opřena o komplexní analýzu nestandardních okolností. Skutečnost, zda dodavatel v době uzavírání obchodu odvede nebo neodvede daň, nemohla stěžovatelka vědět ani ověřit. To, že se účastnila transakce na počátku řetězce, není nic divného. Jednatel stěžovatelky spolehlivě vysvětlil, že následně dosáhl přímých dodávek od FTL, tj. pracoval na odstranění řetězce.

[10] Skutečnost, že se stěžovatelka účastnila podvodného řetězce, nebyla prokázána a už vůbec nebylo popsáno, co měla stěžovatelka učinit, aby z pohledu všech orgánů učinila přiměřená opatření k zamezení své účasti.

[11] Judikatura Soudního dvora EU ani judikatura NSS nebyla správně aplikována. Stěžovatelka neporušila žádné ustanovení hmotného práva a splnila veškeré důkazní povinnosti.

[12] Dovolává se aplikace rozsudku NSS ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011-94, ze kterého cituje následující: *„Stěžovatelka konečně poukazuje na aplikaci zásady ochrany dobré víry ve vztahu k problematice vystavování daňových dokladů. Aniž by bylo nutné se pro účely posouzení této věci obecně vyjadřovat k použití obecných zásad správního řízení v řízení daňovém, ve vztahu k vystavování daňových dokladů se jistě zásada ochrany dobré víry použije, nikoli však jako obecná zásada správního řízení, která se v objektivní rovině projevuje především jako princip presumpce správnosti aktů veřejné moci (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2003, sp. zn. IV. ÚS 150/01), nýbrž jako základní interpretační zásada právního jednání subjektů vystupujících v soukromoprávních vztazích, jež jsou zároveň daňovými subjekty, která by však měla být respektována i v daňovém řízení. Požadavek na uplatnění zásady ochrany dobré víry je přitom konstantně zdůrazňován i v daňové judikatuře Soudního dvora EU (viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd., ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, či ze dne 27. 9. 2007, Teleos a další, C-409/04), z níž vychází i judikatura zdejšího soudu (viz např. rozsudek ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 - 227). V posuzovaném případě správní orgány soud nepřesvědčily, že v případě stěžovatelky existují důvodné pochybnosti o tom, že ohledně uplatnění nároku na odpočet daně jednala v dobré víře. Nemůže jí přitom být přičítáno k tíži případné nezákonné jednání jiných daňových subjektů, s nimiž měla založeny obchodněprávní vztahy.“*

[13] Byly to finanční orgány, které neunesly důkazní břemeno upravené v § 92 odst. 5 písm. c) a d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc. Jakýkoli podvod jakožto trestný čin musí být státem plně prokázán, a to včetně jeho pachatele.

[14] Navrhuje zrušit jak rozsudek krajského soudu, tak žalobou napadené rozhodnutí.

[15] Žalovaný ve vyjádření uvádí, že stěžovatelka zcela pomíjí závěry správců daně, které tedy ani nerozporuje. Podrobné hodnocení toho, že neodvedení DPH nemohlo být v projednávané věci nahodilé (např. okolnosti uzavření kupní smlouvy, forma úhrady

zboží, navyšování ceny, personální propojení a účast jednatele stěžovatelky na více člancích řetězce), žalovaný uvedl v bodech 27 až 51 rozhodnutí.

[16] Formálně bezvadné doklady nemohou samy o sobě být považovány za přiměřená opatření, stejně jako skutečnost, že dodavatel nebyl uveden v seznamu nespolehlivých plátců.

[17] Podvod na dani z přidané hodnoty je autonomním pojmem, který byl vytvořen pouze pro účely výkladu a aplikace práva Evropské unie a nelze jej ztotožňovat s úpravou vnitrostátního trestního práva. V souladu se závěry uvedeným v rozsudku NSS ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, není povinností správních orgánů prokázat jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod na DPH, ale postačí postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech takový podvod spočívá. Této povinnosti žalovaný zcela dostál.

[18] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] Z obsahu žaloby soud ověřil, že stěžovatelka v řízení před krajským soudem ohledně judikatury Soudního dvora Evropské Unie namítala, že tato není součástí tuzemského právního řádu, a proto nemůže být aplikována. Kasační námitka, dle které byla judikatura Soudního dvora aplikována nesprávně, proto představuje nepřípustné novum ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[21] Z uvedeného ustanovení vyplývá, že kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti připuštěno uplatnění skutkových a právních novot (srov. též § 109 odst. 4 s. ř. s.) vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno.

[22] Námitka, dle které musí být jakýkoli podvod jakožto trestný čin státem plně prokázán, a to včetně jeho pachatele, je pouhým zopakováním žalobní námitky, a proto se mívá s rozhodovacími důvody krajského soudu. Ten výslovně uvedl, že „[s] podstatou věci se mívá rovněž poukazy žalobce na vymezení pojmu podvod obsažené v trestním zákoníku. Podvod na DPH, tak jak je používán finančními orgány v posuzovaném případě, je pojmem daňového

pokračování

práva a nelze jej ztotožňovat s pojmem podvod z trestního zákoníku. Žalobce není stíhán pro spáchání trestného činu, žalobci toliko nebyl uznán nárok na odpočet daně.“ Proti této argumentaci však stěžovatelka v kasační stížnosti žádným způsobem nebrojí.

[23] Podstatou sporu je otázka, zda stěžovatelce mohl být odepřen nárok na odpočet DPH uplatněný ve zdaňovacím období listopad roku 2013 ve výši 407 400 Kč na základě daňových dokladů vystavených PRO Transport za dodání dopravní techniky (tahačů a vozidel).

[24] Základní kasační argumentací stěžovatelky je, že její účast na daňovém podvodu nebyla náležitě prokázána, neboť disponovala perfektními daňovými doklady, její dodavatel nefiguroval v seznamu nespolehlivých plátců a navíc sporné plnění jeho uvedením do příslušného daňového přiznání přiznal.

[25] Tyto skutečnosti však žádným způsobem nerozporují okolnosti, ve kterých správce daně spatřoval vědomé zapojení stěžovatelky do obchodního řetězce, který byl zatížen neodvedením DPH.

[26] Správce daně prokázal, že prvním vlastníkem zboží v řetězci byla prostějovská společnost FTL, která prodala zboží slovenské společnosti FURT – STAV (druhý vlastník). Třetím vlastníkem zapsaným v osvědčení o registraci vozidel (29. 11. 2013) byla společnost SMART NETWORK. Tato společnost je nekontaktní, v sídle na virtuální adrese nemá kancelář, sklady ani parkovací plochy. Dle informací z veřejně dostupných zdrojů by se měla zabývat prodejem krmiv a hnojiv. Jedná se o měsíčního plátce DPH, který v druhé polovině roku podával daňová přiznání s nulovými hodnotami na vstupu i výstupu. Bezprostřední dodavatel stěžovatelky, tj. společnost PRO Transport, jako vlastník vozidel nikdy evidován nebyl.

[27] Soud připomíná, že obchodní transakce mezi PRO Transport a SMART NETWORK byla dle tvrzení stěžovatelky z důvodu nezaplacení ceny následně stornována. SMART NETWORK ale byla uvedena jako odběratel zboží od PRO Transport na daňovém dokladu ze dne 17. 11. 2013 se splatností až 17. 1. 2014. PRO Transport dle daňových dokladů koupila zboží dne 20. 11. 2013, ale již dne 17. 11. 2013 je prodala stěžovatelce. Kromě nesrovnalostí v datech uskutečnění posuzovaného plnění, je zřejmé, že tvrzení o zrušení obchodu mezi PRO Transport a SMART NETWORK z důvodu nezaplacení ceny nemá oporu v písemných podkladech. Storno údajné transakce nebylo nikdy doloženo.

[28] Jednatel stěžovatelky, Gustav Aleš, který dle svých tvrzení nakoupil zboží od bezprostředního dodavatele PRO Transport, byl současně zplnomocněn jménem prvního kupujícího, tj. druhé firmy v řetězci, slovenské firmy FURT - STAV (sídlící v jiném členském státě) k nákupu tohoto zboží od prvního vlastníka. Ačkoliv byla předložena plná moc k zastupování, s jednatelem slovenské firmy G. Aleš nikdy nejednal. Cenu za zboží, kterými dodavatel FTL deklaroval prodej zboží na Slovensko, uhradil G. Aleš sám, a to v hotovosti vložením finančních prostředků na bankovní účet společnosti FTL. Listiny týkající se prodeje i finanční částka byly údajně předány třetí osobou, V. -

nákupčím stěžovatelky (což nelze prokázat z důvodu jeho úmrtí). I když G. Aleš přepravu zboží jménem FURT – STAV nezařizoval, poskytl FTL čestné prohlášení ze dne 11. 11. 2013 o opuštění vozidel území ČR.

[29] Některá prodávaná vozidla byla dle předložených listin téhož dne současně dodána jak odběrateli SMART NETWORK, tak stěžovatelce. Nebyla doložena přeprava zboží z jiného členského státu pro PRO Transport. Tato společnost sice podala za uvedené zdaňovací období přiznání k DPH, pořízení zboží z jiného členského státu však v přiznání uvedeno nebylo a obsah přiznání tak neodpovídá prohlášení této společnosti o pořízení zboží z jiného členského státu ze dne 14. 2. 2014 předloženého stěžovatelkou jako důkazní prostředek v daňovém řízení. PRO Transport je v sídle na virtuální adrese nekontaktní. Argument stěžovatelky o přiznání právě jí pořízeného zboží tak nelze ověřit.

[30] V řetězci došlo k navýšení celkové ceny právě ze strany PRO Transport, která nedoložila žádné další náklady spojené s pořízením vozidel a která v přiznání deklarovanou DPH do státního rozpočtu neodvedla. Stěžovatelka o navýšení ceny věděla, neboť její jednatel nakupoval vozidla již jménem FURT - STAV od FTL.

[31] Vozidla byla do sídla stěžovatelky přepravena přímo z parkoviště FTL v Prostějově, jejich prohlídka byla uskutečněna pouze jednou, přestože byl deklarován postupný prodej mezi více subjekty.

[32] Aleš se znal s jednatelem PRO Transport Markem Mužíkem. Dne 26. 11. 2013 se Mužík stal jednatelem v jeho další společnosti a dne 16. 12. 2013 vedoucím odštěpného závodu se sídlem shodným se sídlem stěžovatelky. K dotazu správce daně na zprostředkování kontaktu s Mužíkem však, dle odůvodnění platebního výměru ze dne 23. 2. 2015, Aleš správci daně telefonicky sdělil, že již nejsou v kontaktu. Následně v průběhu odvolacího řízení kontakt svědka sám zabezpečil a navrhl termín svědecké výpovědi. Mužík nebyl schopen doložit nákup a prodej posuzovaného zboží. Uvedl, že původně vozidla byla na parkovišti v Prostějově, popřel, že by zboží pořídil z jiného členského státu, výslovně uvedl, že je koupili v Čechách. Vozidla fyzicky viděl až na parkovišti v Třeběchovicích. K nesrovnalostem v datech dodání, úhradě a stornování obchodu se SMART NETWORK konstatoval, že se spletla FURT – STAV a SMART NETWORK zaplatila pouze zálohu, proto byl obchod stornován.

[33] Dle svědecké výpovědi Aleše vše kolem prodeje a nákupu aut včetně napojení na slovenskou společnost FURT-STAV zařizoval zesnulý V. Správcem daně však bylo dotazem na příslušný peněžní ústav zjištěno, že cenu za deklarovanou dodávku na Slovensko prostějovské firmě FTL uhradil na její účet vkladem v hotovosti právě Aleš.

[34] Po formální stránce perfektní daňové doklady či neevidování bezprostředního dodavatele stěžovatelky v seznamu nespolehlivých plátců žádným způsobem nevyvracejí shora stručně zrekapitulované nestandardní okolnosti obchodování v řetězci zatíženém neodvedením DPH. Tvrzení o neunesení důkazního břemene správce daně nemá oporu v žalobou napadeném rozhodnutí.

pokračování

[35] Tvzení, dle kterého PRO Transport plnění ve prospěch stěžovatelky uznala, neboť jej uvedla do přiznání, nelze vzhledem k nemožnosti tento subjekt kontaktovat, ověřit. Jisté je, že pořízení dopravní techniky ze Slovenska v přiznání uvedeno nebylo, přičemž je otázkou, zda prodej tohoto zboží stěžovatelce byl či nebyl v tuzemských uskutečněných plněních zahrnut. Pro úplnost soud uvádí, že judikatura Soudního dvora EU podvodem na DPH označuje zejména situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd* (v likvidaci) *a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh. s. I-483; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161; a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11]. Pouhé uvedení DPH do příslušného přiznání tedy není samo o sobě pro vyhodnocení podvodného řetězce spočívajícího v neodvedení daně z hlediska odepření nároku na odpočet relevantní.

[36] NSS je přesvědčen, že stěžovatelka o své účasti v řetězci zatíženém podvodem na DPH věděla, neboť její jednatel vystupoval jako zmocněnec prvního kupujícího a následně jako konečný kupující na začátku i na konci řetězce; sám jménem prvního kupujícího - slovenské společnosti FURT- STAV - provedl úhradu prvnímu prodávajícímu složením finanční částky v hotovosti na bankovní účet prodávajícího - společnosti FTL a v této fázi obchodování také domlouval převoz dopravní techniky do svého sídla v Třebechovicích. Aniž by měl jakékoliv pověření organizovat přepravu z Prostějova na Slovensko, poskytl prvnímu prodávajícímu čestné prohlášení o tom, že dopravní technika opustila území ČR. Účast nekontaktních společností PRO Transport a SMART NETWORK v řetězci, platby v hotovosti, jakož i nesrovnalosti v datech uskutečnění jednotlivých prodejů jen dokreslují podstatu daného řetězce. Za této situace je nadbytečné dovolávat se jakýchkoliv opatření, která stěžovatelka měla provést, aby své účasti na podvodném řetězci zabránila.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[38] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení, avšak žádné náklady řízení o kasační stížnosti mu nad rámec úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. srpna 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu