



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **AB CHEMITRANS, s. r. o.**, se sídlem Koperníkova 872, Bohumín, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2017, čj. 36158/17/5300-22442-707666, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2019, čj. 22 Af 129/2017-123,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) vydal čtrnáct platebních výměrů, jimiž žalobkyni doměřil, resp. ve dvou případech vyměřil, DPH za několik zdaňovacích období v intervalu od března 2012 do prosince 2013, a to v celkové hodnotě téměř 41,8 mil. Kč. Současně žalobkyni stanovil povinnost uhradit penále v celkové výši přes 7,6 mil. Kč. Správce daně totiž neuznal žalobkyni nároky na odpočet DPH z přijatých plnění za nákup zinku, olova a mědi od několika obchodních společností. Žalobkyně dle správce věděla nebo mohla vědět, že se svými transakcemi zapojila do řetězců zasažených

podvodem na DPH. Žalobkyně se proti platebním výměrům odvolala. Žalovaný její odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 24. 8. 2017.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou. Výše označeným rozsudkem krajský soud zrušil napadené rozhodnutí v části, v níž žalovaný zamítl odvolání proti pěti platebním výměrům za období měsíců březen až červenec 2012, jimiž správce daně vyměřil DPH v úhrnné výši přes 16 mil. Kč a stanovil žalobkyni povinnost uhradit penále ve výši přes 3,2 mil. Kč (výrok I). Dále krajský soud zrušil i těchto pět platebních výměrů (výrok II), jelikož právo doměřit daň v těchto obdobích prekludovalo dříve, než správce daně dodatečně platební výměry vydal. Ve zbytku – ohledně rozhodnutí nedotčených prekluzí – pak krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného (výrok III), jelikož žalovaný řádně nezjistil skutkový stav věci, nevyslechl žalobkyni navrženého odborníka, Ing. Tlamsu. Výrokem IV pak krajský soud rozhodl o náhradě nákladů řízení.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalobkyně a replika žalovaného

[3] Proti výroku III a IV napadeného rozsudku podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost. Je přesvědčen, že zrušení jeho rozhodnutí v části, v níž bylo zamítnuto odvolání proti platebním výměrům za zdaňovací období duben až prosinec 2013, je nezákonné. Stěžovatel předně odkazuje na § 92 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Konkrétně namítá, že správce daně nemusí provést všechny důkazní prostředky, které daňový subjekt navrhne. Proveďte je, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Odůvodněné odmítnutí provést navržené důkazní prostředky nemá za následek nezákonnost dokazování, nedostatečně objasněný skutkový stav či snad porušení práva na spravedlivý proces. V tomto případě byl výslech svědka odmítnut pro nadbytečnost, což bylo odůvodněno dostatečně. Proto nelze správci daně vyčítat nedostatečné zjištění skutkového stavu. Navíc stěžovatel poukazuje na výslech Ing. Tlamsy v jiném řízení nynější žalobkyně, v němž dle něj nepřinesl nic nového.

[4] Stěžovatel dále uvádí, že společnost EKOZINK Praha, s. r. o., jejímž jednatelem je Ing. Tlamsa, v rozhodném období žádnou ze sledovaných komodit (měď, resp. měděné katody) nenakoupila. Jejím hlavním předmětem činnosti je nákup zinkových odpadů a výroba zinku, tedy jiný předmět podnikání. Proto by byl výslech Ing. Tlamsy za účelem zjištění obecných obchodních zvyklostí při obchodování s neželeznými kovy nadbytečný. Správce daně upřednostnil zjišťování obecných obchodních zvyklostí od jednoho z největších zpracovatelů měděných katod, korporace KOVOHUTĚ ROKYCANY, a. s., také požádal znalce o zodpovězení dotazů ohledně obchodování s měděnými katodami. Dle stěžovatele krajský soud tyto okolnosti pominul.

[5] Žalobkyně navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Stěžovatel má mj. za to, že vyjádření žalobkyně se míjí s rozsahem kasační stížnosti.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

pokračování

[6] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Správce daně zjistil, že žalobkyně obchodovala se zinkem, olovem a mědí, a to v několika obchodních řetězcích. Daňové orgány nezpochybnily fyzickou existenci zboží ani jeho dodání v řetězci tuzemských či unijních subjektů. Ovšem správce daně při kontrole zjistil, že jeden z článků obchodního řetězce daň neodvedl do státní pokladny a žalobkyně jako poslední článek obchodního řetězce – v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES¹ – uplatnila nárok na odpočet DPH.

[9] Ve zdaňovacích obdobích duben až prosinec 2013 správce daně prověřoval mj. obchody s mědí (konkrétně se mělo jednat o měděné katody kvality GRADE A), které žalobkyně nakupovala v deseti různých obchodních řetězcích. V každém z řetězců některý článek neuhradil DPH. Správce daně odhalil řadu nestandardních okolností obchodních transakcí. Vedle narušení zásady neutrality DPH šlo o dílčí nejasnosti ohledně přepravy některých zásilek. Dále některé obchodní korporace, které pořídily zboží z jiného členského státu, nebyly kontaktní, a některé z korporací v řetězci v době vydání rozhodnutí byly vedeny jako nespolehliví plátcí nebo jim byla zrušena registrace plátce DPH. Dále správce daně měl za to, že žalobkyně nakupovala sporné zboží za nestandardně nízkou cenu. Nelíbil se mu ani způsob, jakým žalobkyně objednávala zboží (např. odkazy na cenu zboží dle několik dnů starého spotu komoditní burzy *London Metal Exchange* – LME) ani dle něj neobvyklá poptávka, nestandardně výhodné platební podmínky či sporé kvalitativní a kvantitativní kontroly této vysoce rizikové komodity. Žalobkyně spoléhala na přiložený certifikát kvality. Některé z těchto certifikátů byly pozměňovány překrytím či přepokopírováním. Daňové orgány měly dále za to, že žalobkyně si měla lépe prověřit své obchodní partnery: u jedné společnosti došlo mj. k opakovaným změnám na pozici jednatele, či ke změně sídla. V jiném případě správce daně upozornil na nestandardní platbu za měděné katody ve výši přes 11,6 mil. Kč na zahraniční účet.

[10] Celý tento případ se tedy točí kolem otázky, zda žalobkyně prokázala nárok na tvrzený odpočet DPH. Dle daňových orgánů mj. na základě výše uvedených skutečností žalobkyně měla či mohla vědět, že obchodovala v řetězci s jinými podnikateli, kteří neodvedli DPH a že došlo k daňovému podvodu. Krajský soud zamítl část věcných žalobních argumentů (body 25 až 32 rozsudku). Avšak dle soudu daňové orgány – vzhledem k nemalé procesní aktivitě žalobkyně – pochybily, pokud řádně nezjistily, jak funguje obchodování s neželeznými kovy. Bez detailní znalosti obchodních praktik tohoto odvětví nemohou daňové orgány žalobkyni vyčítat, že nepostupovala v souladu s ustálenou praxí a „vědomě“ se účastnila podvodu na DPH (body 33 až 35 téhož rozsudku).

¹ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty. Uř. věstník L 347, 11. 12. 2006, s. 1–118.

[11] Jedinou otázkou nynějšího sporu před NSS je tudíž ta, zda daňové orgány mohly odmítnout návrh žalobkyně na výslech odborníka, Ing. Tlamsy, jednatele společnosti EKOZINK, který s neželeznými kovy dlouhodobě obchoduje a dle žalobkyně mohl sdělit podstatné informace o odvětvových obchodních praktikách.

[12] NSS k tomu předně uvádí, že správce daně je povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což bezesporu zahrnuje i skutečnosti svědčící o daňovém podvodu (srov. detailně např. rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, věc *Easy Working*, část III.B.). Jednou z podstatných okolností, která měla dle správce daně i žalovaného svědčit daňovému podvodu, bylo, že žalobkyně uskutečňovala obchody v rozporu s běžnými obchodními praktikami v rámci daného odvětví. Proto musel správce daně prokázat, že žalobkyně vskutku jednala v rozporu s obchodní praxí při obchodování s neželeznými kovy.

[13] Existence skutečností, které mohou eventuálně založit obchodní zvyklost, je otázkou skutkovou, nikoliv právní. Obchodní zvyklosti se neprokazují toliko tehdy, pokud jejich existence je v daném případě nesporná, eventuálně lze existenci určité zvyklosti považovat za notorietu nebo je správnímu orgánu známa z jeho vlastní rozhodovací činnosti (srov. přiměřeně též rozsudek ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, *NJK UNICOS*, body 43 násl.).

[14] V nynějším případě byla podoba obchodních zvyklostí při obchodování s neželeznými kovy sporná. Právě k jejich ujasnění měl směřovat výslech Ing. Tlamsy. Správce daně jistě nemusí vyhovět všem důkazním návrhům. Není jeho povinností provést každý výslech, který navrhne daňový subjekt. To by odporovalo zásadě volného hodnocení důkazů (§ 8 daňového řádu). Nutno ovšem upozornit, že tato zásada rozhodně nemůže vést k libovůli daňového orgánu. NSS nijak nezpochybňuje stěžovatelovy odkazy na ustálenou judikaturu. Stále platí to, co NSS a Ústavní soud setrvale připomínají: regulérní důkazní návrh lze odmítnout toliko ze tří důvodů. Za prvé, jde-li o dokazování skutečnosti, která dostatečně nesouvisí s předmětem řízení. Za druhé, pokud provedením důkazu nelze ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost. A konečně, pokud navržený důkaz má ověřit skutečnost, která již byla dostatečně zjištěna v dosavadním řízení, čili jde o nadbytečný důkaz [srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01 (N 26/32 SbNU 239); rozsudek ze dne 14. 8. 2014, čj. 6 Afs 117/2014-49, bod 30, a mnoho dalších].

[15] Vztaženo k tomuto případu, pokud správce daně měl za to, že některé důkazní návrhy není třeba provést, musel pečlivě – ve vztahu ke konkrétnímu návrhu – vysvětlit, proč mu nevyhoví. Jediným vodítkem, kterého se musí správce daně držet, je úplné zjištění všech rozhodných skutečností. Správce daně je oprávněn předběžně posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka či jiné osoby. To však neznamená, že předem nepřipustně hodnotí možný obsah výpovědi. Potřebu vyslechnout navrženou osobu - vzhledem k výše uvedeným důvodům pro odmítnutí důkazních návrhů – může zjistit právě z návrhu daňového subjektu. Správce daně by si přitom měl zodpovědět určité otázky, a to zejména: o čem má navržená osoba vypovídat, resp. čeho byla svědkem, na jakém jednání se podílela, jaký má vztah k daňovému subjektu, jakou

pokračování

konkrétní skutečnost má potvrdit, či vyvrátit apod. (např. rozsudek ze dne 11. 8. 2011, čj. 2 Afs 15/2011-80, *Křešnička*). Tyto otázky je vždy třeba klást v souvislosti s již zjištěnými skutečnostmi, a také je předběžně porovnat se silnými a slabými stránkami jiných důkazních prostředků. To samozřejmě platí jak pro výsledky běžných svědků, tak pro výsledky jiných třetích osob dle § 92 odst. 6 daňového řádu (např. odborníků, znalců dle § 95 odst. 4 daňového řádu atd.).

[16] V nynějším sporu daňové orgány zjistily, že obchody, které žalobkyně prováděla, nesledovaly logiku obchodních praktik, jež jsou běžné v odvětví obchodování s neželeznými kovy. Toto zjištění jim pak sloužilo pro závěr, že žalobkyně *měla* či *mohla vědět*, že se při obchodování s měděnými katodami účastnila podvodného řetězce, jehož účelem bylo zkrátit veřejné rozpočty na DPH.

[17] Avšak žalobkyně se pokusila tento pomyslný nosný pilíř skutečností, které měly svědčit o její vědomosti o podvodu, zbortit. V daňovém řízení předložila řadu důkazních návrhů. Snažila se vyvracet konkrétní závěry správce daně a také podlomit správnost závěrů, které následně přijal stěžovatel. Její obranu nelze označit za zjevně beznadějnou, nelze ji tedy paušálně a bez dalšího odmítnout. Natož jde-li o zjišťování obchodních praktik ve velmi specifické oblasti obchodu, v níž v tuzemsku podniká jen málo osob.

[18] Daňové orgány se spokojily s důkazy, které si pořídily samy (body 151 a násled. napadeného rozhodnutí). Jak však upozornila žalobkyně, společnost KOVOHUTĚ ROKYCANY, u níž daňové orgány zjišťovaly obchodní praktiky, sice po dlouhá léta zpracovávala měděné katody, nicméně tuto činnost již ukončila z ekonomických důvodů (na trhu nebyla úspěšná). Ani znalecký posudek, který správce daně pořídil u Ústavu oceňování majetku při Ekonomické fakultě Vysoké školy báňské, nelze brát jako nezpochybnitelný důkaz o tom, že jednání žalobkyně se přičilo obchodní praxi v tomto odvětví. Žalobkyně ostatně navrhovala výsledky obou znalců, kteří tento posudek za znalecký ústav vypracovali. Dle ní neměli v tomto směru požadovanou odbornost. Žalobkyně posléze zpochybnila, že se tito znalci vůbec mohli k posuzovaným skutečnostem odborně vyjádřit. Mj. za tímto účelem dokonce k žalobě přiložila stanovisko (technicko-ekonomický rozbor) k tomuto znaleckému posudku, které v říjnu 2017 zpracoval jiný soudní znalec v oboru ekonomika, ceny a odhady nemovitostí, Ing. Galatík.

[19] Tím, že daňové orgány neprovedly výsledek Ing. Tlamsy, v tomto konkrétním případě žalobkyni zamezily plnohodnotně se bránit proti důkazům vyhledaným daňovými orgány. A právě vyhledané důkazy sloužily k přijetí závěrů v neprospěch žalobkyně. Výsledek Ing. Tlamsy byl pro žalobkyni klíčovým důkazem, který měl (mohl) vyvrátit či na pravou míru uvést některá důležitá zjištění správce daně ohledně odvětvových obchodních praktik a v návaznosti na to zpochybnit vědomost žalobkyně o podvodném řetězci (viz např. dotazy žalobkyně a odpovědi Ing. Tlamsy sepsané v podání ze dne 23. 10. 2017, které žalobkyně přiložila k žalobě). Výsledek Ing. Tlamsy, dlouholetého obchodníka na trhu s neželeznými kovy, byl pro řádné zjištění skutkového stavu věci v dané fázi daňového řízení přinejmenším potenciálně potřebný.

[20] Lichá je tedy námitka, že správci daně nelze vyčítat nedostatečně zjištěný skutkový stav věci, pokud řádně zdůvodní, proč odmítl navržený důkaz provést. V obecné rovině tento argument platí. Řádné zdůvodnění odmítnutí důkazního návrhu ovšem není „bianco šekem“, jak se vypořádat s každým, byť pro dané řízení potenciálně důležitým, důkazním prostředkem.

[21] Neobstojí ani argumentace, že Ing. Tlamsa, resp. společnost EKOZINK, v průběhu sporných zdaňovacích období neobchodovala s toutéž komoditou (nakupovala zinkové odpady a vyráběla zinek), a proto Ing. Tlamsa nemůže pomoci zjistit, jaké obchodní praktiky převládaly na trhu s měděnými katodami. V této souvislosti si některé závěry stěžovatele přímo odporují. V bodě 101 napadeného rozhodnutí stěžovatel uvedl, že způsoby obchodování s různými neželeznými kovy jsou podobné (vztáhl tak závěry znaleckého posudku i na další obchody žalobkyně). Ve vztahu k návrhu na výslech Ing. Tlamsy konstatoval přesný opak. V bodě 339 napadeného rozhodnutí odmítl provést výslech Ing. Tlamsy mj. proto, že EKOZINK nepořídila ve sporném období stejný druh zboží (měděné katody). A dále proto, že podobu obchodních zvyklostí stěžovatel považoval za již dostatečně zjištěnou s ohledem na obsah dožádání u společnosti KOVOHUTĚ ROKYCANY a dále na závěry znaleckého posudku (bod [18] shora).

[22] Na věci nemůže nic změnit argument, který stěžovatel vznesl až v kasační stížnosti, že v jiném řízení ve věci téže žalobkyně správce daně Ing. Tlamsu vyslechl, avšak – dle něj – ani skutečnosti zjištěné při tomto výslechu nesvědčily ve prospěch žalobkyně (k nepřípustnému „dodatečnému“ odůvodňování správního rozhodnutí v soudním řízení srov. např. rozsudek ze dne 13. 10. 2004, čj. 3 As 51/2003-58).

[23] NSS se nakonec shoduje se stěžovatelem, že Ing. Tlamsa nemohl nic vypovědět přímo k otázce, zda žalobkyně věděla, mohla či musela vědět o tom, že se účastní podvodného obchodního řetězce. Stěžovatel má pravdu, že závěry o „subjektivní stránce“ účasti na takovém podvodu vyvrací svým jednáním zejména daňový subjekt. Avšak stěžovatel pominul, že v tomto případě žalobkyně vlastní „vědomost“ o účasti na podvodu vyvrací skrze námitky proti zjištěním správce daně o tom, jaké jsou v tomto odvětví běžné obchodní praktiky. Vlastně tvrdí, že vše, co činila, není žádným způsobem nestandardní. Tím se snaží popřít zjištění správce daně o jejím obchodování, které údajně nerespektovalo běžné obchodní praktiky (např. zjištění o stanovení ceny dle několik dnů staré LME, názory ohledně toho, co je prémie, provize a marže, apod.).

IV. Závěr a náklady řízení

[24] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[25] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně, která měla v řízení plný úspěch, má proto právo na náhradu nákladu řízení proti stěžovateli, který úspěch ve věci neměl.

pokračování

[26] V řízení před NSS učinila zástupkyně žalobkyně jeden úkon právní služby, a to sepsání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bodu 5, aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3 100 Kč, k níž je podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu třeba přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. NSS ověřil, že advokátka je plátkyní DPH. Proto se výsledná částka zvyšuje o 21 % na celkových 4 114 Kč. Stěžovatel je tedy povinen žalobkyni k rukám advokátky uhradit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v této výši. NSS naopak neuznal pro účely výpočtu nákladů řízení jako úkon právní pomoci další poradu advokátky se žalobkyní – tuto poradu advokátka jednak nedostatečně osvědčila, jednak nebyla dle NSS nezbytná. Kasační stížnost totiž nikterak nepřekročila rámec toho, o čem již obsažně rozhodoval krajský soud.

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

V Brně dne 1. června 2020

Zdenek Kühn
předseda senátu