



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdu a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **JODAX GROUP s.r.o.**, se sídlem Sochorova 3178/23, Brno, zastoupený JUDr. Yvetou Janákovou, advokátkou se sídlem Vachova 43/5, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 4. 2018, č. j. 62 Af 44/2016 - 201,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 2. 2016, č. j. 4626/16/5300-22443-701226, č. j. 4627/16/5300-22443-701226 a č. j. 4628/16/5300-22443-701226. Prvním z těchto rozhodnutí žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno IV (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 8. 2014, č. j. 3421180/14/3004-24803-703933, jímž byl žalobci vyměřen za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2012 nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 3428 Kč. Druhým z uvedených rozhodnutí žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr správce daně ze dne 26. 8. 2014, č. j. 3422454/14/3004-24803-703933, jímž byla žalobci vyměřena za zdaňovací období I. čtvrtletí 2013 vlastní daňová povinnost ve výši 1 356 636 Kč. Třetím ze zmiňovaných rozhodnutí žalovaný k odvolání žalobce změnil platební výměr správce daně ze dne 26. 8. 2014, č. j. 3422787/14/3004-24803-703933, tak, že

vlastní daňová povinnost žalobce za zdaňovací období II. čtvrtletí 2013 se stanoví ve výši 202 764 Kč.

[2] Žalobce v daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2012 (vůbec první přiznání žalobce k DPH) a I. a II. čtvrtletí roku 2013 deklaroval uskutečnění následujících zdanitelných plnění:

- pořízení 196,2 km kabelů CYKY od SENSOLITE CZ s.r.o. (dále jen „SENSOLITE“) v hodnotě 3 124 666 Kč, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 27. 1. 2012;
- pořízení 179 712 kusů žvýkaček „Fish Friend menthol“ od FOREL BOHEMIA s.r.o. (dále jen „FOREL“) v hodnotě 3 792 372,50 Kč, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 25. 1. 2013;
- pořízení 6 150 kusů sprchových závěsů od FOREL v hodnotě 2 150 593,50 Kč, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 11. 2. 2013;
- pořízení 29 376 kusů setů „pero-klíčenka“ od FOREL v hodnotě 2 808 052 Kč, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 18. 3. 2013;
- pořízení zboží (brusné kotouče, soustružnické nože a frézky, kalibry a měřidla, nářadí a nástroje) od HIT Capital s.r.o. (dále jen „HIT“) v hodnotě 86 128 799 Kč, s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 28. 6. 2013;
- ve zdaňovacím období II. čtvrtletí roku 2013 dodání 114,5 km kabelů CYKY v hodnotě 1 150 289 Kč do jiného členského státu odběrateli STEFLOOR, s.r.o. (dále jen „STEFLOOR“).

[3] Správce daně zahájil u žalobce v souvislosti s uvedenými tvrzeními obsaženými v daňových přiznáních postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále jen „daňový řád“), neboť pochyboval o správnosti vykázaných údajů. Pochybnosti pramenily z porovnání vysokých a téměř identických objemů přijatých zdanitelných plnění a zároveň velmi nízké daňové výkonnosti, která se odrážela ve vykázané daňové povinnosti na příslušných řádcích daňových přiznání. Správce daně tedy za situace, kdy žalobce po státním rozpočtu nárokoval vysoké odpočty DPH, poukázal na nízkou daňovou výkonnost žalobce ve spojení s vykázaním plnění v mnohamilionových částkách. Vzhledem k tomu, že postup dle § 89 daňového řádu nevedl k rozptýlení pochybností správce daně, byla u žalobce dne 9. 10. 2013 zahájena daňová kontrola k DPH za příslušná zdaňovací období. Na jejím základě dospěl správce daně k závěru, že žalobce postupoval v rozporu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění („dále jen zákon o DPH“), a deklarovaný nárok na odpočet daně mu tedy nenáleží, neboť byl zapojen do řetězců společností, jejichž činnost vykazuje typické znaky podvodu, přičemž žalobce o této skutečnosti musel vědět. Správce daně rovněž pochyboval o tom, že 114,5 km kabelů CYKY bylo skutečně dodáno do jiného členského státu EU. S odkazem na závěry daňové kontroly vydal správce daně výše uvedené platební výměry.

[4] Ve výše zmiňovaných odvolacích rozhodnutích žalovaný popsal okolnosti svědčící o spáchání podvodu na DPH: ve IV. čtvrtletí roku 2012 se žalobce účastnil řetězce obchodů s kabely CYKY, kdy mělo postupně docházet k prodeji kabelů mezi společnostmi MAN – Elektro s. r. o. (dále jen „MAN“) → KPM SK s. r. o. (dále je „KPM“) → SIPONET s. r. o.

pokračování

(dále jen „SIPONET“) → SENSOLITE → žalobce. Většina (přes 58 %) pořízeného zboží měla být dále prodána slovenské společnosti STEFLOOR, popřípadě české společnosti PN trade s. r. o. (dále jen „PN“). V průběhu řízení vyvstaly pochybnosti o smyslu provedených transakcí. K uskutečnění zdanitelného plnění mezi společnostmi SIPONET, SENSOLITE a žalobcem mělo dojít v průběhu jediného dne, a to 27. 12. 2012, kdy mělo být 196,2 km kabelů dodáno mezi uvedenými společnostmi, aniž by došlo k fyzickému přemístění zboží. Zboží se po celou dobu nacházelo ve skladu v Šerkovicích, který měl žalobce v podnájmu od společnosti MAN, které jej pronajímal majitel K. Š.; ten s podnájmem nebyl obeznámen. Zboží bylo v objemu 196,2 km do skladu převezeno dopravcem JAROTRANSIT, s.r.o. (dále jen „JAROTRANSIT“) na žádost společnosti SIPONET z Mečic – Lieskové od slovenské společnosti KPM. Ta nakoupila dne 20. 12. 2012 184,2 km kabelu CYKY, který následně nechala dne 27. 12. 2012 dodavatelem žalobce, jenž si najal dopravce JAROTRANSIT, převézt z Velké Bíteše do Melčic – Lieskové. Dne 27. 12. 2012 tedy došlo k dodání (fakturaci) kabelů CYKY mezi společnostmi SIPONET, SENSOLITE a žalobcem, přičemž téhož dne byly kabely CYKY převezeny zpět ze Slovenska do České republiky. Velká Bíteš leží pouhých 25 km od Šerkovic, většina zboží se tedy pouze „projela“ z České republiky na Slovensko a zpět.

[5] Žalovaný zohlednil rovněž další skutečnosti, které zakládají pochybnost o tom, že smyslem popsaných transakcí bylo dosažení ekonomického zisku: žalobce byl zapsán do obchodního rejstříku dne 29. 11. 2012, přičemž ihned poté realizoval transakce v řádech milionů korun a prvním daňovým přiznáním nárokoval odpočet daně ve výši přes půl milionu korun. Ani přes nezkušenost žalobce a objem obchodu jeho dodavatel netrval na smluvním ošetření transakce, ani na použití jakéhokoli zajišťovacího či utvrzovacího institutu. Obdobně přitom postupoval žalobce ve vztahu ke svým odběratelům. Žalobce neměl žádné personální ani materiální zázemí vyjma skladu údajně v podnájmu od jiného člena řetězce. Žalobce se účastnil na milionové transakci, k jejíž úhradě neměl dostatek finančních prostředků, ani smluvně zajištěného odběratele. Finanční transakce realizované přes bankovní účet měly nestandardní průběh – peníze byly na účet vkládány těsně před úhradou faktur a příchozí částky byly okamžitě převedeny nebo vybrány; obdobný postup byl zjištěn v případě dodavatele žalobce. Funkce statutárních orgánů členů řetězce zastávají tytéž osoby – P. N. byl od 19. 9. 2012 jednatelem PN, v období od 6. 6. 2012 do 8. 1. 2014 jednatelem SIPONET a rovněž zboží přepravoval jako řidič společnosti JAROTRANSIT; P. K. byl od 21. 3. 2011 statutárním zástupcem SENSOLITE, v období od 31. 5. 2003 do 6. 6. 2012 v SIPONET a v období od 15. 5. 2005 do 31. 7. 2013 v KMP SK. P. N. navíc vypověděl, že tip na nákup kabelů dostal právě od P. K. Účastníci transakce rovněž rezignovali na ekonomický profit obchodu, neboť cena, za kterou žalobce kabely od svého dodavatele nakoupil (3 124 666 Kč), je téměř stejná jako cena, za kterou je nakoupil jeho dodavatel (3 117 916 Kč). Rovněž transakce mezi žalobcem a jeho odběrateli vykazovala nestandardní okolnosti: společnost STEFLOOR je vůči slovenskému správci daně nekontaktní, má virtuální sídlo, na rejstříkové adrese není k zastižení a jejím statutárním zástupcem je osoba s trvalým pobytem na ohlašovně, která figuruje v dalších pěti společnostech. Úhradě kupní ceny za transakce se společností PN předcházela téhož dne vklad částky odpovídající kupní ceně na účet kupujícího; odběratel PN sice tvrdil, že má veškeré nakoupené zboží na skladě, avšak na žádost o předvedení zboží správci daně zareagoval tvrzením o cestě do ciziny a údajném prodeji zboží společností, jejíž jméno si nepamatuje.

[6] Vzhledem k uvedeným skutečnostem žalovaný uzavřel, že popsané obchody vykazují typické znaky daňového podvodu, přičemž dodavatel žalobce společnost SENSOLITE vystupuje v popsaném řetězci v roli tzv. „buffera“, neboť působí v řetězci zcela formálně. Společnost SIPONET vystupuje jako tzv. „missing trader“ – daňové přiznání sice podala, nicméně daň neuhradila, přičemž se správcem daně nekomunikuje, plnění tvrzená žalobcem v daňovém přiznání tedy nelze ověřit, navíc došlo ke změně jejího jednatele. Žalobce vystupuje v roli tzv. „brokera“, když nárokuje daň na vstupu a čerpá výhody plynoucí z řetězce, přičemž zboží následně dodává nekontaktnímu odběrateli z jiného členského státu EU. Žalovaný přitom dospěl k závěru, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní podvodného řetězce obchodů, přičemž neučinil žádná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu předešel – zejména neproověřil svého dodavatele, nezjišťoval ekonomickou výhodnost transakce a rezignoval na její smluvní ošetření i na kontrolu dodaného zboží.

[7] V I. čtvrtletí 2013 se žalobce účastnil řetězce obchodů se žvýkačkami, sprchovými závěsy a sety pero-klíčenka, kdy mělo postupně docházet k prodeji zboží v řetězci obchodních společností: nespecifikovaný obchodník → FOREL → žalobce → SENSOLITE nebo SENSOMEDIC LITE s. r. o. (dále jen „SENSOMEDIC“). Rovněž v případě těchto obchodních transakcí vznikly žalovanému pochybnosti o jejich ekonomickém smyslu. Dodavatel žalobce neplnil svou daňovou povinnost. Žalobce realizoval transakce v řádech milionů korun bezprostředně po svém založení, přičemž jeho dodavatel netrval na smluvním ošetření transakce, ani na použití jakéhokoliv zajišťovacího či utvrzovacího institutu, obdobně postupoval žalobce vůči svým odběratelům. Žalobce se podílel na rozsáhlých obchodních transakcích bez jakéhokoliv personálního a materiálního vybavení, vyjma podnájmu skladu, a bez zajištění dostatečných finančních prostředků. K uskutečnění mnohamilionových transakcí se zcela nesourodým sortimentem došlo v rámci výše uvedených řetězců v průběhu několika dnů, přičemž finanční transakce realizované přes bankovní účet měly opět nestandardní průběh. Žalobce své pohledávky navíc hradil pouze zčásti či vůbec, a to až poté, co obdržel úhradu od svého odběratele, dodavatel žalobce přitom úhradu zbylých částek nepožadoval. Statutárním zástupcem společností SENSOLITE a SENSOMEDIC byl P. K., který byl žalovanému znám jako osoba figurující ve společnostech zapojených do podvodů na DPH. Záhy poté, co správce daně začal prověřovat předmětné transakce, došlo ke změně statutárního zástupce společnosti FOREL, která nebyla schopna předložit příslušné daňové či účetní doklady, neboť původní jednatel tvrdil, že je při prodeji obchodního podílu předal novému jednatele, ten však jejich převzetí popíral. Vzhledem k uvedenému dospěl žalovaný k závěru, že i v tomto případě vykazují popsané transakce typické znaky daňového podvodu. Dodavatel žalobce sice podal daňové přiznání, údaje v něm uvedené však nebylo možné ověřit, přičemž ani deklarovaná vlastní daňová povinnost společnosti FOREL nebyla uhrazena.

[8] Žalovaný dále uzavřel, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní řetězce obchodů zasaženého podvodem na DPH, přičemž nepřijal veškerá rozumná opatření, aby vyloučil svou účast na něm; žalovaný přitom vyšel z následujících okolností: žalobce přes rozsah obchodů, které začal uzavírat ihned po svém založení, rezignoval na prověření svého obchodního partnera i na písemné smluvní ošetření transakce. Přestože předešlé dodávky nebyly plně uhrazeny, netrval dodavatel žalobce ani na složení zálohy z kupní ceny.

pokračování

K pořízení zboží došlo za nestandardních okolností – žalobce nakoupil zboží v milionových hodnotách na vietnamské tržnici, odkud si ho sám prostřednictvím najatého dopravce odvážel, transakci však nikdy neuskutečnil přímo, nýbrž vždy prostřednictvím společnosti FOREL. Nestandardní byly rovněž vztahy mezi žalobcem a jeho odběrateli, kdy žalobce nepožadoval úhradu podstatné části kupní ceny. Ačkoliv žalobce neměl dostatek vlastních finančních prostředků k úhradě zboží, a byl tedy odkázán na úhradu pohledávek svými odběrateli, sjednával si s nimi delší lhůty splatnosti, než se svými dodavateli. Dále žalobce poukázal na okolnosti navázání vztahu mezi žalobcem a společností FOREL – žalobce neobjasnil, proč se rozhodl po dobu tří měsíců obchodovat právě s uvedeným dodavatelem a se zbožím, s nímž již v jiných zdaňovacích obdobích neobchodoval. Žalobce rovněž rezignoval na ekonomický profit z transakcí (zisk z prodeje sprchových závěsů činil pouze 1 %, zvyčácky žalobce prodal za cenu nižší, než byly náklady na jejich nákup a přepravu, a v případě setů pero – klíčenka si žalobce nezajistil odběratele na veškeré zakoupené zboží).

[9] Ve II. čtvrtletí 2013 si žalobce nárokoval odpočet daně za nákup brusných kotoučů, soustružnických nožů a frézek, kalibrů a měřidel, náradí a nástrojů od dodavatele HIT a zároveň uplatňoval nárok na osvobození od daně na výstupu u dodání 114,5 km kabelů CYKY do jiného členského státu EU odběrateli STEFLOOR. V případě veškerých uvedených transakcí dospěl žalovaný k závěru, že nebylo možné nárok na odpočet, resp. na osvobození od daně přiznat, neboť tyto transakce byly součástí řetězových podvodů na DPH, přičemž žalobce o této skutečnosti vědět mohl a měl. Ve vztahu k dodání kabelu CYKY do jiného členského státu EU navíc dospěl žalovaný k závěru, že žalobce neprokázal, že zboží fakticky překročilo hranici České republiky.

[10] Žalovaný dospěl k závěru, že řetězec obchodů s náradím, kdy mělo postupně docházet k prodeji zboží mezi společnostmi Deniswest s. r. o. (dále jen „DENISWEST“) → Nivela Trade s. r. o. (dále jen „NIVELA“) → HIT → žalobce → odběratel mimo území České republiky, byl zatížen daňovým podvodem. Společnost DENISWEST nepřiznala ani neodvedla DPH a transakci u ní nelze ověřit, vystupovala tedy v pozici „missing tradera“. Společnosti NIVELA a HIT vykazovaly vysoké vstupy i výstupy, čímž došlo k legalizaci obchodů, daňovou povinnost sice přiznaly, avšak neuhradily, vystupovaly tedy v pozici „buffera“. Žalobce pak opět vystupoval jako „broker“, když inkasoval vysoký nadměrný odpočet s tím, že zboží dodal do jiného členského státu EU.

[11] Žalovaný vyšel z následujících skutečností: společnost DENISWEST neplnila od března 2013 svou daňovou povinnost a nebylo u ní možné prověřit deklarované transakce. Žalobce jako nově založená společnost realizoval pouze transakce v řádech milionů korun, aniž by měl potřebné finanční prostředky či personální a materiální vybavení vyjma pronajatého skladu. Bezhotovostně prováděné platby opět probíhaly za obdobných nestandardních okolností jako v předchozích zdaňovacích obdobích. Žalobce tvrdil, že 2 150 000 Kč uhradil společnosti HIT v hotovosti, není však zřejmé, odkud tyto finanční prostředky získal. Tvzení statutárního zástupce společnosti HIT a jednatele společnosti NIVELA ohledně zajištění přepravy zboží a uhrazených částek byla vzájemně rozporná. Mezi jednotlivými členy řetězce byly uzavírány pouze velmi obecné a formální kupní smlouvy s téměř shodným zněním. Mezi zúčastněnými byly rovněž stanoveny zcela nestandardní lhůty splatnosti. Zboží, které bylo předmětem transakce, bylo sice nepoužité,

nicméně zhruba 30 let staré, přičemž cena některých položek uvedená ve znaleckém posudku doloženém žalobcem byla dle výpovědi V. Š. a zástupců společnosti M&B Calibr, spol. s r. o., kteří s daným druhem zboží dlouhodobě obchodují, výrazně nadhodnocena. Odběratelé v rámci řetězce dodané zboží vůbec nezaplatili, popřípadě zaplatili pouze nepatrnou část kupní ceny, žádná ze společností se však nepokusila pohledávky vymáhat.

[12] Žalovaný dále dospěl k závěru, že žalobce o spáchání daňového podvodu věděl či vědět měl, přičemž nepřijal veškerá rozumná opatření za účelem vyloučení své účasti na daňovém podvodu. Žalobce neproověřil nového obchodního partnera (sice uvedl, že se se statutárním zástupcem společnosti HIT M. Š. znal asi rok a jednali spolu asi 2 až 3 měsíce před transakcí, z obchodního rejstříku je však zřejmé, že se M. Š. stal statutárním zástupcem HIT až pět dnů před podpisem kupní smlouvy). Žalobce podepsal zcela vágní kupní smlouvu, jejíž předmět není konkrétně specifikován (je zde pouze odkaz na přílohu kupní smlouvy, která však nebyla doložena), a není v ní sjednána konkrétní kupní cena; ta měla být dodatečně stanovena dle znaleckého posudku nejpozději v den převzetí zboží. Žalobce nebyl seznámen s tím, co, v jaké kvalitě a za jakou cenu nakoupí, přesto nepožadoval kontrolu či alespoň prohlídku zboží. I přes to, že žalobce zakoupil zboží za více než 86 mil. Kč, nepojistil je a zabezpečil je pouze uzamčením do skladu, který měl v podnájmu. Žalobce uhradil pouze zlomek kupní ceny, přičemž úhrady dluhu ve výši přesahující 83 mil. Kč se nikdo nedomáhal. Žalovaný poukázal rovněž na hodnotu transakce a skutečnost, že si žalobce předem nezajistil pro nakoupené zboží odběratele, aby se sám nedostal do finančních potíží. Žalobce nedoložil, že by provedl průzkum trhu s pořizovaným zbožím, pouze tvrdil, že využil internet a že se zeptal kamarádů, kteří obchodují se „*vším možným*“, jejich jména však nesdělil, aby je správce daně případně „*neobtěžoval*“ jako svědky.

[13] Pokud jde o prodej kabelu CYKY do jiného členského státu EU, dospěl žalovaný k závěru, že k dodání kabelů společnosti STEFLOOR vůbec nedošlo, neboť žalobce nedisponoval potřebným množstvím kabelů. Žalovanému předložené doklady tedy byly vystaveny na fiktivní plnění. Nadto i při této transakci se žalobce účastnil podvodu na DPH. Žalovaný při místním šetření ve skladu žalobce zjistil nesoulad mezi deklarovaným množstvím pořízeného a prodaného kabelu a množstvím, které zůstalo ve skladu žalobce, chybělo 114,8 km kabelů. Pět dnů po místním šetření zaslal žalobce správci daně daňové doklady, kterými dokládal prodej 1,2 km kabelů drobným odběratelům a dodání 114,5 km kabelů společnosti STEFLOOR na Slovensko. Žalobce tedy deklaroval prodej o 900 m více kabelů, než kolik nakoupil. Žalovaný nezpochybnil pořízení zboží, ani jeho prodej osobě registrované k dani v jiném členském státě EU, dospěl však k závěru, že nebylo prokázáno, že by zboží fakticky překročilo státní hranici, nebyly tedy splněny podmínky pro přiznání osvobození poskytnutého plnění dle § 64 zákona o DPH. Žalobce sice doložil prohlášení odběratele o tom, že zboží bylo přepraveno na Slovensko, žalovaný měl však pochybnosti o pravdivosti uvedeného prohlášení, neboť statutární zástupce společnosti STEFLOOR Z. K. v rozporu s tvrzením žalobce vypověděl, že mu zboží kamionem přivezl žalobce, a to do skladu v Šerkovicích. Na Slovensko pak měl zboží postupně dodávkou převážet Z. K. se svým kamarádem. Z. K. nedokázal odpovědět na otázku, kam bylo zboží na Slovensku přepraveno, ani komu bylo následně prodáno. Transakci mezi žalobcem a STEFLOOR nebylo dle slovenského správce daně možné ověřit, neboť odběratel je nekontaktní a jeho sídlo je pouze virtuální. Žalovaný odůvodnil své pochybnosti ohledně skutečného průběhu

pokračování

transakce rovněž dalšími dílčími okolnostmi případu: odběratel STEFLOOR je nekontaktní a jeho statutárním zástupcem je osoba s trvalým bydlištěm na ohlašovně obecního úřadu, která figuruje rovněž v dalších čtyřech společnostech. STEFLOOR v daňovém přiznání za červen 2013 nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu. Celá transakce byla sjednána a uskutečněna nestandardně rychle v průběhu několika málo dnů, a to za nestandardních platebních podmínek – kupní cena byla sjednána v korunách a uhrazena před převzetím zboží v hotovosti tak, aby nedošlo k překročení zákonného limitu výše hotovostních plateb (300 000 Kč bylo uhrazeno ještě před podpisem kupní smlouvy, v následujících třech dnech pak došlo k uhrazení dalších obdobně vysokých částek, a to v hotovosti v obchodním centru). Za nestandardní shledal žalovaný rovněž řadu ujednání obsažených v kupní smlouvě. Žalovaný poukázal na rozpory ve výpovědích zástupců smluvních stran – dle zástupce žalobce J. D. si pro zboží přijel odběratel kamionem, což odpovídá znění kupní smlouvy, dle Z. K. mu zboží dodal žalobce do jeho skladu v Šerkovicích. Zástupce odběratele si nepamatuje, kdo za žalobce jednal, ani komu následně zboží dodal. Prohlášení odběratele o přepravě zboží z území České republiky není datováno. Vzhledem k uvedenému dospěl žalovaný k závěru, že popsaná transakce byla zasažena podvodem na DPH a že nebyly splněny podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.

[14] Žalobce přitom o svém zapojení do podvodu vědět mohl či měl. Žalobce rezignoval na ověření identity nového obchodního partnera, neboť nahlédnutím do obchodního rejstříku by zjistil, že statutární zástupce odběratele byl ve funkci zapsán necelé dva měsíce, přičemž figuroval v dalších čtyřech společnostech. Žalobce neprovedl průzkum trhu, kontrakt uzavřel pouze na základě slovního doporučení den poté, co se se zástupcem odběratele poprvé setkal. Žalovaný vzal v potaz rovněž nestandardní průběh úhrady kupní ceny a obsah kupní smlouvy. Ačkoliv z uvedených okolností vyplývalo, že transakce probíhá za nestandardních podmínek, žalobce nepřijal žádná opatření, která by bylo od něj možné požadovat. Neproověřil svého obchodního partnera, ani ekonomickou výhodnost transakce, nepožadoval doklad o tom, že zboží skutečně opustilo území České republiky (předložil pouze nedatované prohlášení odběratele). S ohledem na deklarovanou kupní cenu se jeví logické očekávat její bezhotovostní úhradu. Rovněž obsah kupní smlouvy nesvědčí dle žalovaného o úmyslu žalobce uskutečnit vážně míněný obchod.

[15] Proti rozhodnutím žalovaného brojil žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Brně, který ji shora uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[16] K žalobní námitce, podle níž správce daně ve výzvě, kterou byl zahájen postup k odstranění pochybností, nevymezil dostatečně konkrétně své pochybnosti, krajský soud uvedl, že má výzvu za dostatečně konkrétní. Žalobce mohl navíc proti tvrzené vadě výzvy brojit v rámci samotného postupu k odstranění pochybností, což však neučinil. Postup k odstranění pochybností navíc sám o sobě nevedl k doměření daně, ale pouze k zahájení daňové kontroly, v jejímž rámci měl žalobce dostatečný prostor k uplatnění svých práv – i kdyby tedy námitka byla shledána důvodnou, neměla by vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí. Krajský soud rovněž zdůraznil, že žalobce v rámci postupu k odstranění pochybností na výzvu věcně reagoval.

[17] Námitku neprovedení důkazu výsledkem pana M. ze společnosti ELKOV elektro a. s. (dále jen „ELKOV“), který měl dosvědčit, že uvedená společnost měla původně odebrat od žalobce veškerý nakoupený kabel CYKY, neshledal krajský soud důvodnou, neboť žalovaný shromáždil dostatečné množství důkazů o tom, že posuzovaná transakce byla zatížena podvodem na DPH. Žalobce navíc provedení výsledku uvedeného svědka nenavrhl.

[18] Pokud jde o námitku nezákonnosti výsledku svědka Z. K., ztotožnil se krajský soud se závěrem žalovaného, podle něhož v případě této výpovědi hrozilo nebezpečí z prodlení ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu, neboť skutečná adresa bydliště svědka nebyla známa. Správci daně se podařilo svědka kontaktovat dne 16. 4. 2014 a následně byl hned dne 17. 4. 2014 vyslechnut. Ačkoliv se správce daně mohl pokusit kontaktovat žalobce o den dříve, nikoli až těsně před provedením výsledku, nemělo toto dílčí pochybení dle krajského soudu vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalobce byl s obsahem svědecké výpovědi seznámen, přičemž k obsahu protokolu o výsledku se nevyjádřil, vytkl toliko uvedené procesní pochybení.

[19] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou, podle níž v rámci místního šetření dne 2. 10. 2013 byl ve skutečnosti proveden výslech M. Š. jako svědka. Důkazy, které správce daně použil jako podklady svých skutkových závěrů, byly především listiny předložené M. Š. a v návaznosti na ně údaje zjištěné od banky. M. Š. nesděloval správci daně konkrétní informace, z nichž by správce daně vycházel a které by byly v rozporu s tvrzeními žalobce.

[20] Krajský soud shrnul okolnosti, na jejichž základě žalovaný dospěl k závěru, že výše uvedené obchody byly zasaženy podvodem na DPH, přičemž žalobce o tom mohl a měl vědět, nepřijal však adekvátní opatření, aby své účasti na podvodu zabránil. Se závěry žalovaného se ztotožnil a jeho úvahy shledal logicky odůvodněnými a ucelenými. Dodal, že žalobce sice tvrdí, že jeho jednatel má zkušenosti s transakcemi v řádech milionů korun, toto tvrzení však nijak nedoložil ani nekonkretizoval. Žalovaný z veřejně dostupných zdrojů zjistil, že J. D. v minulosti nefiguroval jako statutární orgán žádné jiné společnosti, od roku 1995 má živnostenské oprávnění a uvedl, že v minulosti působil jako obchodní zástupce společnosti MAN.

[21] K námitce, podle níž je výzva správce daně vydaná podle § 57 daňového řádu dne 23. 4. 2013 nezákonná, krajský soud uvedl, že se ve správním spise nachází protokol o ústním jednání ze dne 2. 5. 2013, č. j. 1909663/13/3001-05406-707681, s jednatelem žalobce coby osobou zúčastněnou na správě daní, a to v reakci na výzvu vydanou v rámci postupu týkajícího se jiného daňového subjektu. Tímto protokolem správce daně doplnil správní spis týkající se zdaňovacího období I. čtvrtletí 2013. Žalobci nic nebránilo se k obsahu tohoto protokolu vyjádřit a případně modifikovat tvrzení J. D. Krajský soud dodal, že ani žalobce v žalobě neuvádí, že by v uvedeném protokolu byla uvedena nesprávná či zkreslená informace. Námitka nezákonnosti výzvy týkající se postupu k odstranění pochybností u jiného daňového subjektu tedy není důvodná.

II.

Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

pokračování

[22] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[23] Stěžovatel má za to, že výzva ze dne 13. 2. 2013, č. j. 554455/13/3004-24803-703933, k odstranění pochybností ohledně údajů uvedených v daňovém přiznání za IV. čtvrtletí 2012 neobsahovala dostatečně konkrétní vymezení pochybností správce daně. Stěžovatel považuje za nesprávný závěr krajského soudu, podle něhož namítaný nedostatek výzvy neměl vliv na zákonnost rozhodnutí. Dle stěžovatele nelze institut daňové kontroly vnímat izolovaně, neboť k jejímu zahájení vedl právě postup k odstranění pochybností. Z § 89 odst. 1 daňového řádu je zřejmé, že k zahájení postupu k odstranění pochybností musí mít správce daně zcela konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání, které musí ve výzvě vyjádřit. Závěr krajského soudu o tom, že výzva byla odůvodněna dostatečně, neboť odpovídala požadavkům usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz), je dle stěžovatele nesprávný, neboť uvedené usnesení se zabývalo požadavky kladenými na výzvu dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), § 89 daňového řádu však upravuje tyto požadavky mnohem podrobněji. Podle stěžovatele nelze připustit stav, aby se žalovaný těmito zákonnými požadavky na výzvu podle § 89 daňového řádu v odvolacím řízení vůbec nezabýval, neboť právě dodržení zákonnosti postupu k odstranění pochybností by mělo být primárně předmětem přezkumné činnosti odvolacího orgánu, a to i za situace, kdy takovou námitku daňový subjekt v odvolání nevznesl.

[24] Stěžovatel dále namítá porušení práva na spravedlivý proces neprovedením důkazu výsledkem svědka M. Správce daně ani žalovaný neodůvodnili neprovedení důkazu, přičemž navíc uzavřeli, že stěžovatel neměl před dodávkou kabelů zajištěného odběratele. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož stěžovatel výslech pana M. nenavrhl, přičemž skutkový stav byl zjištěn natolik dostatečně, že případná svědecká výpověď by neměla vliv na výsledek řízení. Stěžovatel při jednání dne 21. 5. 2013 uvedl, že měl pro celou dodávku kabelů zajištěného odběratele, společnost ELKOV, za kterou jednal pan M., a že kontakt na něj správci daně dodá - stěžovatel tedy výslech svědka M. navrhoval a předpokládal, že bude proveden.

[25] Stěžovatel rovněž uvádí, že výslech Z. K., provedený dne 17. 4. 2014, je nezákonným důkazem, získaným v rozporu s právními předpisy. Správce daně k výslechu řádně nepředvolal stěžovatele ani jeho zástupkyni (ta byla o výslechu svědka informována 5 minut před jeho zahájením), takže nemohli být výslechu přítomni a klást svědkovi otázky. Argumentaci žalovaného, podle něhož hrozilo nebezpečí z prodlení, má stěžovatel za nesprávnou, neboť svědek byl správcem daně kontaktován již dne 16. 4. 2014, správci daně tak nic nebránilo vyrozumět stěžovatele o provedení výslechu již v tento den. Tvrzení, že nebylo jisté, zda se svědek k výslechu dostaví, je nepodloženou dedukcí správce daně. Úvaha o tom, že stěžovatel měl možnost požádat o zopakování svědecké výpovědi, je v naprostém protikladu s tvrzením o hrozícím nebezpečí z prodlení. Závěr krajského soudu, podle něhož popsáný postup správce daně nemohl mít vliv na zákonnost rozhodnutí, je podle stěžovatele nesprávný, neboť nelze připustit, aby nezákonnost získaného důkazu v podobě výpovědi svědka byla zhojena tvrzením, že po provedení

výslechu svědka mohl stěžovatel vznést věcné námitky či jakákoli doplnění a uplatnit další důkazní návrhy. Takový postup odporuje principu ústnosti a bezprostřednosti.

[26] Stěžovatel považuje za nezákonný i postup správce daně, který výzvou ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1814988/13/3001-05406-707681, dle § 57 daňového řádu uložil stěžovateli mimo jakékoliv s ním zahájené řízení, aby předložil veškeré listinné důkazy týkající se dodávek zboží pro odběratele SENSOLITE a SENSOMEDIC a nákupu tohoto zboží. Dále byl stěžovatel vyzván, aby předložil evidenci pro účely DPH za zdaňovací období ledna a února 2013. Postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu přitom místně příslušný správce daně zahájil až následně výzvou ze dne 14. 5. 2013, č. j. 1970983/13/3004-24803-703933. Výzva dle § 57 daňového řádu slouží dle stěžovatele ke zcela jinému účelu, než pro jaký byla použita, postup správce daně byl tedy nezákonný a protokol o ústním jednání ze dne 2. 5. 2013, č. j. 1909669/133001-05406-707681, byl získán v rozporu s právními předpisy, přičemž jehož užitím mělo být obejito to, že ve vztahu k I. čtvrtletí 2013 ještě nebyl zahájen postup k odstranění pochybností.

[27] Stěžovatel dále namítá nezákonný postup správce daně při provádění místního šetření dne 2. 10. 2013, a tím i nezákonnost důkazu získaného výpovědí M. Š. S přihlédnutím k obsahu pokládaných otázek a k neobvyklému „místnímu šetření“, které proběhlo v sídle správce daně, má stěžovatel za to, že dožádaný správce daně neprováděl místní šetření, nýbrž výslech svědka M. Š., aniž o něm řádně vyrozuměl stěžovatele či jeho zástupkyni. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že M. Š. nesděloval správci daně konkrétní informace, z nichž by správce daně vycházel a které by byly v rozporu s tvrzeními stěžovatele. Svědek nejenže předkládal správci daně listiny, ale odpovídal i na položené otázky, přičemž finanční orgány využily získaný protokol o místním šetření obsahující odpovědi M. Š. jako důkaz v daňovém řízení. Dožádaný správce daně dle stěžovatele účelově zneužil institutu místního šetření, stěžovatel tedy považuje výpověď M. Š. za nezákonně provedený důkaz, který nelze při správě daní použít. Tvrzení žalovaného, že stěžovatel byl s obsahem protokolu seznámen a tam uvedená zjištění nerozporoval, je v této věci zcela irrelevantní.

[28] K věcnému posouzení případu stěžovatel namítá, že žalovaný ve svých rozhodnutích uvedl jednotlivé okolnosti svědčící o existenci podvodného řetězce společností, aby však tyto nepřímé důkazy mohly tvořit ucelený celek a mohly být podkladem pro závěr o existenci podvodného řetězce, musel by každý z nich obstát i samostatně, tak tomu však není. Závěr o nezkušenosti stěžovatele v podnikatelském prostředí a s tím související nedostatek smluvní dokumentace nejsou doloženy objektivními důkazy. Závěry o nedostatečném personálním a materiálním zázemí stěžovatele jsou dle jeho názoru neobjektivní a účelové, neboť uvedené zdroje nebyly pro uskutečnění obchodních případů zapotřebí. Závěr o nezajištění odběratele a o personálním propojení společností považuje stěžovatel rovněž za nesprávný. Stěžovatel má za to, že uvedené závěry neodpovídají skutkovým zjištěním, respektive jsou založeny na teoretické představě žalovaného o tom, jakým způsobem má být se zbožím obchodováno.

[29] Ke zdanitelným plněním uskutečněným ve IV. čtvrtletí 2012 a v I. čtvrtletí 2013 stěžovatel namítal, že dostatečně prokázal, že skutečně nakoupil deklarované množství

pokračování

zboží za tvrzenou cenu, toto zboží vlastnil a následně prodal, aniž by příslušná zdanitelná plnění uskutečnil v rámci podvodného řetězce.

[30] Ke zdanitelným plněním uskutečněným ve II. čtvrtletí 2013 stěžovatel uvedl, že má za to, že v řízení bylo dostatečně prokázáno, že skutečně nakoupil nářadí od dodavatele HIT, s nímž není personálně propojen. Nebylo přitom v jeho možnostech prověřit, od koho dodavatel zboží nakoupil a zda tito dodavatelé plnili své daňové povinnosti. Stěžovatel tvrdí, že příslušné zboží vlastnil, o jeho hodnotě stanovené znaleckým posudkem neměl pochybnosti a nebyl si vědom toho, že tato zdanitelná plnění uskutečnil v rámci podvodného řetězce společností.

[31] Následně stěžovatel s odkazem na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu uvedl, že v posuzovaném případě nebyly prokázány objektivní okolnosti, z nichž by mohla vyplývat jeho vědomost o existenci podvodného řetězce a jeho úmyslu v tomto řetězci působit s cílem vylákat výhodu na DPH, neboť nezjistil nesoulad mezi deklarovaným a fakticky přijatým plněním; nebyl vznesen požadavek utajeného místa dodání ani osoby zákazníka; jednatel stěžovatele se dlouhodobě pohybuje v podnikatelském prostředí a tuto okolnost předpokládal na základě svých znalostí i o osobách dodavatelů a odběratelů; stěžovatel si v rámci dostupných možností v letech 2012 a 2013 prověřil spolehlivost svých dodavatelů z dostupných veřejných zdrojů, jakož i jejich spolehlivost jako plátců DPH; stěžovatel nebyl s ostatními subjekty personálně ani ekonomicky propojen; stěžovatel byl seznámen s fungováním trhu, měl představu o dodavatelsko-odběratelských vztazích a o standardních platebních a záručních podmínkách, přičemž pro osobní znalost osob jednajících jménem jeho dodavatelů nepovažoval za nutné mít zajištěnu perfektní smluvní dokumentaci; přijal veškerá opatření, která na něm mohla být s ohledem na konkrétní okolnosti rozumně požadována tak, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu.

[32] Podle stěžovatele k závěru o tom, že výše popsané dodavatelsko-odběratelské řetězce byly zatíženy podvodem na DPH, nepostačuje pochybnost správce daně o smyslu provedených transakcí. Úvahy žalovaného a krajského soudu o existenci podvodných řetězců a o tom, že stěžovatel o nich mohl a měl vědět a že nepřijal dostatečná opatření, aby své účasti v těchto řetězcích zabránil, jsou opřeny o nesprávné skutkové závěry – např., že stěžovatel realizoval transakce v řádech milionů korun bezprostředně po svém vzniku, aniž by byla zohledněna skutečnost, že zakladatelem a jednatelem stěžovatele je osoba dlouhodobě se pohybující v podnikatelském prostředí jako obchodní zástupce společnosti obchodující mimo jiné i s elektromateriálem, nejde tedy o osobu bez zkušeností z podnikatelského prostředí. Stěžovatel rovněž popírá nedostatečné zajištění realizovaných obchodů jak po stránce finanční, materiální i personální, jakož i krytí případných rizik a uvádí, že ve správním i soudním řízení opakovaně objasnil důvody, proč k takové obchodní praxi přistoupil. Stěžovatel tvrdí, že nerezignoval na ověření svých obchodních partnerů, neboť osoby za ně jednající osobně znal a měl k nim důvěru. Obchodní partnery a jejich spolehlivost jako plátců DPH si rovněž prověřoval v rámci možností z veřejných zdrojů.

[33] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zmítnutí kasační stížnosti pro její nedůvodnost.

[34] Pokud jde o zákonnost výzvy k odstranění pochybností č. j. 554455/13/3004-24803-703933, uvedl žalovaný, že stěžovatel v rámci daňového řízení nerozporoval způsob zahájení postupu k odstranění pochybností, naopak na uvedenou výzvu reagoval předložením faktur. Správce daně ve výzvě identifikoval konkrétní řádky daňového přiznání a na nich deklarované částky a uvedl, že má pochybnosti o správnosti vykázaných údajů vzhledem k vysokým a téměř identickým objemům přijatých zdanitelných plnění s obdobným objemem a zároveň velmi nízké daňové výkonnosti stěžovatele, odůvodnění výzvy tedy bylo dle žalovaného dostatečně konkrétní. Dále žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 9 Afs 324/2017 – 28, uvedl, že i kdyby snad Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o nekonkrétnosti výzvy, stěžejní v posuzovaném případě je, že stěžovatel zjevně pochopil, v čem pochybnosti správce daně spočívají, když na výzvu reagoval předložením daňových dokladů a vyjádřením ve věci dodání kabelů CYKY na Slovensko a k pořízení zboží od společnosti HIT. Dále žalovaný zdůraznil, že postup k odstranění pochybností nevedl ke stanovení daně.

[35] K námitce nevyslechnutí svědka M. žalovaný především poznamenal, že ze skutečnosti, že stěžovatel při ústním jednání tvrdil, že měl na kabely CYKY zajištěného odběratele, kterého zastupoval pan M., nelze dovozovat, že stěžovatel navrhoval provedení jeho svědecké výpovědi. Výslech uvedeného svědka navrhl stěžovatel až v žalobě, žalovanému přitom není zřejmé, jak by tento důkaz mohl prokázat oprávněnost nároku na odpočet DPH z titulu pořízení kabelu CYKY. Žalovaný jako okolnost svědčící o tom, že stěžovatel věděl o svém zapojení do transakce zasažené daňovým podvodem, uvedl pouze, že stěžovatel tvrdí, že měl pro kabely zajištěného odběratele, nedoložil např. písemnou smlouvou; absence smluvní dokumentace pak je jednou z objektivních okolností svědčících o vědomé účasti stěžovatele na podvodu.

[36] K námitce nezákonnosti výsledku Z. K. žalovaný konstatoval, že svědek byl statutárním orgánem společnosti STEFLOOR, která byla pro slovenského správce daně nekontaktní, přičemž byl k pobytu hlášen na ohlašovně, v tomto případě tedy hrozilo nebezpečí z prodlení. Stěžovatel se k protokolu o výsledku nijak nevyjádřil a obsah výpovědi nerozporoval.

[37] K námitce nezákonnosti výzvy k poskytnutí informací ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1814988/13/3001-05406-707681, žalovaný uvedl, že tuto námitku vznesl stěžovatel poprvé až v žalobě, přičemž krajský soud se s ní plně vypořádal. Výzva byla vydána v rámci postupu k odstranění pochybností ve věci daňového subjektu SENSOMEDIC Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, územním pracovištěm Brno I. J. D. byl vyslechnut jako svědek za účelem odstranění pochybností, které vyvstaly u společnosti SENSOMEDIC, nikoliv u stěžovatele.

[38] Námitka, podle níž byl v rámci místního šetření ve skutečnosti proveden výslech svědka M. Š., byla opět uplatněna až v žalobě; žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu.

[39] O tom, že stěžovatel tvrzené zboží nakoupil a následně prodal, není podle žalovaného ve věci sporu, byly však zjištěny okolnosti, které svědčí o nestandardnosti předmětných transakcí a o tom, že stěžovatel věděl či vědět měl a mohl, že se účastní

pokračování

podvodného jednání. Žalovaný dále odkázal na pasáže žalobou napadených rozhodnutí, v nichž uvedené okolnosti identifikoval.

[40] K argumentaci stěžovatele rozsudkem Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, žalovaný především uvedl, že tato námitka nebyla uplatněna v žalobě. Dále dodal, že uvedený rozsudek nelze na posuzovanou věc použít, neboť se týká institutu zneužití práva, nikoliv daňového podvodu.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[41] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[42] V posuzované věci byly platební výměry vydány s odůvodněním, že se stěžovatel měl v jednotlivých zdaňovacích obdobích účastnit několika podvodů na DPH, a pokud jde o dodání kabelů CYKY do jiného členského státu EU ve zdaňovacím období II. čtvrtletí roku 2013, byl nárok na osvobození od daně odepřen rovněž z důvodu neprokázání skutečného dodání zboží do jiného členského státu (na Slovensko).

[43] Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH (rozsudek ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16; rozsudek ze dne 6. 7. 2006, *Kittel*, C-439/04 a C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446; a rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében*, C-80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373). Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte (případně uplatní osvobození od daně na výstupu), a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci *Optigen* bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět.

[44] Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. též rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309). V bodu 49 rozsudku ve věci *Mahagében* Soudní dvůr zdůraznil: „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla

nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.“

[45] V bodech 19 a 20 rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105, Soudní dvůr konstatoval:

„Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, bod 52).

Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30).“

[46] V bodě 22 citovaného rozsudku SDEU poukázal na to, že *„v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58)“.*

[47] Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Je-li tedy identifikován v řetězci podvod na DPH (resp. je postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem finanční orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu, případně neosvobození od daně na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 – 343, *„[z]ávěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při*

pokračování

sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

[48] Vedle spáchání daňového podvodu může k těmto výsledkům vést rovněž prosté neprokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Zatímco v takovém případě však daňovému subjektu nárok na odpočet vůbec nevznikne, v případě jeho účasti na daňovém podvodu je na místě nárok na daňový odpočet odeprít, byť by daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce DPH prokázal, neboť se zakládá na podvodném jednání s cílem získat tento nárok neoprávněně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2021, č. j. 5 Afs 74/2020 – 32).

[49] Pokud jde o odmítnutí nároku na odpočet z nákupu kabelů CYKY realizovaného ve zdaňovacím období IV. čtvrtletí roku 2012, žalovaný a krajský soud dospěli k závěru, že bylo na místě ho odeprít, neboť uvedené plnění bylo poskytnuto v rámci řetězce obchodů zasaženého podvodem na DPH. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasí, přičemž uplatňuje především námitky směřující proti výzvě správce daně při zahájení postupu k odstranění pochybností a proti jeho postupu při shromažďování důkazů.

[50] Stížná námitku, podle níž správce daně ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 13. 2. 2013, č. j. 554455/13/3004-24803-703933, dostatečně nekonkretizoval své pochybnosti, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

[51] Podmínky zahájení postupu k odstranění pochybností upravuje § 89 daňového řádu, dle jehož odst. 2 správce daně ve výzvě uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.

[52] Správce daně ve výzvě identifikoval údaje uvedené v daňovém přiznání stěžovatele, o jejichž pravdivosti pochyboval, a to odkazem na konkrétní řádky daňového přiznání a na nich uvedené částky. Výzvu odkazující pouze na příslušný řádek daňového přiznání sice zpravidla nelze považovat za dostatečně konkrétní (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS, na které odkázal již krajský soud), správce daně však navíc své pochybnosti odůvodnil tím, že stěžovatel k objemu přijatých zdanitelných plnění ve výši 2 621 026 Kč nevykázal v daňovém přiznání žádný objem uskutečněných zdanitelných plnění, přičemž byl zapsán do obchodního rejstříku dne 29. 11. 2012 a k DPH byl zaregistrován s účinností od 15. 12. 2012. Správce daně konkrétně vyzval stěžovatele zejména k předložení daňových dokladů a evidence, na jejichž základě vykazuje příslušná zdanitelná plnění, a případných dalších relevantních důkazů. V rozsudku ze dne 16. 8. 2005, č. j. 5 Afs 153/2004 – 106, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že vyzval-li správce daně daňový subjekt k předložení konkrétních dokladů vztahujících se k deklarovaným zdanitelným plněním, nelze přisvědčit námitce o neurčitosti této výzvy, a tedy její neúčinnosti. Odůvodnění výzvy je tedy sice stručné, nicméně dostačující. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že ač se oba zmiňované rozsudky vztahují k výzvě v rámci vytykácího řízení dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, nikoliv k výzvě v rámci postupu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, lze je na posuzovanou

věc nepochybně uplatnit, neboť úprava výzvy v rámci postupu k odstranění pochybností je podrobnější právě z toho důvodu, aby reflektovala judikaturu správních soudů vztahující se k vytykácímu řízení.

[53] Ze stížních námitek směřujících vůči postupu správce daně při shromažďování důkazů je ve vztahu k nákupu kabelů CYKY relevantní především námitka neprovedení výsledku pana M. ze společnosti ELKOV, která měla být dle stěžovatele původně odběratelem veškerých objednaných kabelů, z obchodu však nakonec sešlo. Nejvyšší správní soud se především neztotožňuje s názorem stěžovatele, podle něhož se jednalo o tzv. opomenutý důkaz. Opomenutím důkazu se rozumí procesní situace, kdy účastník řízení navrhl provedení konkrétního důkazu, přičemž vznesený návrh byl bez věcně adekvátního odůvodnění zamítnut, popřípadě zcela opomenut (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 2. 2012, č. j. 1 As 16/2012 – 24). Stěžovatel však v průběhu daňového řízení provedení výsledku pana M. nenavrhoval; pouhé tvrzení stěžovatele, že byl s touto osobou smluven na odběru zboží, nelze považovat za návrh důkazu. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že závěr žalovaného o tom, že si stěžovatel nezajistil odběratele zakoupených kabelů, byl pouze jednou z řady dílčích indicií svědčících o nestandardním průběhu transakce. Ani jeho případná nesprávnost by tedy na celkovém výsledku řízení nic nezměnila. Žalovaný závěr o tom, že plnění bylo poskytnuto v rámci řetězce obchodů zasaženého podvodem na DPH, o němž stěžovatel věděl či vědět měl a mohl, založil především na skutečnosti, že celá transakce ve své podstatě postrádala ekonomický smysl vzhledem k velmi nízkým obchodním maržím. Rovněž logistická stránka transakce, kdy bylo zboží v průběhu jediného dne převezeno z Velké Bíteše na Slovensko do Melčic – Lieskové a následně zpět na území České republiky do Šerkovic, které se nacházejí nedaleko Velké Bíteše, přičemž veškerou přepravu provedl tentýž dopravce, postrádá smysl, a to zejména s ohledem na personální propojení jednotlivých daňových subjektů. Rovněž finanční transakce mezi daňovými subjekty realizované prostřednictvím bankovních převodů vykazovaly znaky typické pro daňové podvody – vložení peněz na účet bezprostředně před odesláním platby a jejich následný okamžitý převod či výběr v hotovosti. Jako nestandardní se vzhledem k objemu transakce jeví rovněž její nedostatečné smluvní zajištění.

[54] Po věcné stránce stěžovatel pouze v obecnosti namítá, že prokázal, že příslušné zboží v deklarovaném množství a ceně skutečně nakoupil, vlastnil a následně jej prodal, aniž by tato zdanitelná plnění uskutečnil v rámci podvodného řetězce společností. V tomto směru Nejvyšší správní soud s obecností odpovídající obecnosti samotné uplatněné námítky uvádí, že o tom, že k transakci skutečně došlo, nebylo ve věci sporu, žalovaný však dospěl k závěru, že dané plnění bylo poskytnuto v rámci řetězce obchodů zasažených daňovým podvodem, o němž stěžovatel věděl či vědět měl a mohl. Své závěry žalovaný opřel o dostatečně zjištěný skutkový stav, přičemž jeho úvahy jsou logické a ucelené. Při daňové kontrole bylo skutečně zjištěno neodvedení DPH ze strany společnosti SIPONET, která zboží prodala dodavateli stěžovatele. Žalovaný identifikoval řetězec společností, v rámci něhož bylo zboží postupně přeprořádáno, a u jednotlivých článků popsal jejich roli v daňovém podvodu terminologií používanou v judikatuře Soudního dvora. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěry finančních orgánů a krajského soudu, podle nichž celá transakce postrádala ekonomický a logistický smysl - zboží bylo dodáno společností KMP SK, jejímž jednatelem byl P. K., společnosti SIPONET s jednatelem P. N., aby bylo

pokračování

následně prodáno dodavateli stěžovatele SENSOLITE, jehož jednatelem byl opět P. K., část zboží od stěžovatele následně koupila společnost PN, jejímž jednatelem byl rovněž P. N.; zboží bylo v průběhu jediného dne přepraveno z Velké Bíteše na Slovensko do Melčic – Lieskové a následně zpět do České republiky do Šerkovic, které se nacházejí zhruba 25 km od Velké Bíteše; veškerou uvedenou přepravu přitom realizoval za dopravyce JAROTRANSIT opět P. N. Sama skutečnost, že stěžovatel zboží nakoupil v rámci řetězce zasaženého daňovým podvodem, sice není dostatečným důvodem pro odeprání nároku na odpočet, ze zjištěných okolností však vyplývá, že si stěžovatel musel být vědom, že zboží pořídil za nestandardních okolností, přičemž nepřijal žádná opatření, aby svému zapojení do podvodného řetězce předešel. Ačkoliv byl stěžovatel novým subjektem na trhu, jeho obchodní partneři s ním uzavírali obchody v řádech milionů, aniž by trvali na poskytnutí jakýchkoliv záruk či alespoň na odpovídajícím písemném smluvním podkladu uzavíraných obchodů. Další indicií svědčící o zapojení stěžovatele do daňového podvodu je rovněž způsob, jakým byla hrazena kupní cena za obchodované zboží. Tvrzené zkušenosti jednatele stěžovatele s obchody v hodnotách milionů korun jen podporují závěr o tom, že laxní přístup k popsáním transakcím není pouze důsledkem jeho nezkušenosti či lidsky pochopitelné začátečnické naivity.

[55] Rovněž ve vztahu ke stěžovatelem uplatněnému nároku na odpočet DPH z nákupu žvýkaček, sprchových závěsů a setů pero-klíčenka realizovaného ve zdaňovacím období I. čtvrtletí 2013 žalovaný a krajský soud dospěli k závěru, že bylo na místě jej odeprít, neboť uvedené plnění bylo poskytnuto v rámci řetězce obchodů zasaženého podvodem na DPH.

[56] Stěžovatel opět namítá především procesní pochybení správce daně spočívající ve výzvě ze dne 23. 4. 2013, č. j. 1814988/13/3001-05406-707681, vydané dle § 57 daňového řádu, na jejímž základě se stěžovatel dostavil k ústnímu jednání se správcem daně. Nejvyšší správní soud neshledal ani v tomto směru argumentaci stěžovatele důvodnou. Samotná výzva sice není součástí předloženého daňového spisu, protokol o ústním jednání v něm však doložen je. Z protokolu je patrné, že uvedený úkon provedl správce daně společnosti SENSOMEDIC Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Brno I, a to v rámci jím vedeného řízení. Nejvyššímu správnímu soudu tedy není zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje, že správce daně vydal výzvu „mimo jakékoliv zahájené řízení“. Pokud stěžovatel spatřuje procesní pochybení v tom, že uvedená výzva byla vydána v rámci řízení, které nebylo vedeno vůči němu samotnému, nýbrž vůči jinému daňovému subjektu, pak je třeba uvést, že jde o postup zjevně předpokládaný § 57 daňového řádu. Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že správce daně zneužil uvedeného institutu, aby ho vyslechl ještě před zahájením postupu k odstranění pochybností v jeho věci. Příslušný správce daně se při jednání dotazoval na okolnosti spolupráce stěžovatele s P. K., jednatelem společností SENSOLITE a SENSOMEDIC, které od stěžovatele koupily výše uvedené zboží, a rovněž na okolnosti zakoupení zboží od společnosti FOREL. Skutečnost, že se tyto okolnosti týkají rovněž daňových povinností samotného stěžovatele, nic nemění na jejich relevanci pro posouzení daňové povinnosti společnosti SENSOMEDIC, neboť uvedené transakce na sebe navazovaly, ve vztahu k příslušnému daňovému řízení šlo tedy o zcela legitimní dotazy správce daně. Stěžovatel navíc v kasační stížnosti neobjasnil, v jakém ohledu bylo připojením protokolu o zmiňovaném ústním jednání negativně zasaženo do jeho práv.

[57] Po věcné stránce stěžovatel ve vztahu k plněním uskutečněným ve zdaňovacím období I. čtvrtletí 2013 opět pouze v obecnosti namítá, že prokázal, že příslušné zboží v deklarovaném množství a ceně skutečně nakoupil, vlastnil a následně je prodal, aniž by tato zdanitelná plnění uskutečnil v rámci podvodného řetězce společností. Nejvyšší správní soud v tomto směru stejně jako v případě obdobné námitky uplatněné ve vztahu k plnění uskutečněnému ve zdaňovacím období IV. čtvrtletí 2012 uvádí, že o tom, že k transakci skutečně došlo, nebylo ve věci sporu, žalovaný však dospěl k závěru, že předmětné plnění bylo poskytnuto v rámci řetězce obchodů zasažených daňovým podvodem, o němž stěžovatel věděl či vědět měl a mohl. I v tomto případě žalovaný vyšel z dostatečně zjištěného skutkového stavu a jeho úvahy jsou logické a ucelené. Stěžovatel proti závěrům žalovaného neuplatnil žádné konkrétní kasační námitky, Nejvyšší správní soud tedy pouze v obecnosti shrnuje, že rovněž v tomto případě stěžovatel rezignoval na ekonomický profit z uzavřeného obchodu, přičemž zboží bez zjevného důvodu nakupoval prostřednictvím společnosti FOREL, ačkoliv je sám dovážel přímo z tržnice, kde bylo uvedenou společností zakoupeno od nezjištěného dodavatele. O nestandardnosti transakce opět svědčí především laxní přístup zapojených subjektů k jejímu smluvnímu zajištění a nestandardní průběh úhrady kupní ceny, která byla v tomto případě zaplacená pouze zčásti, přičemž o vymáhání dluhu se nikdo nepokusil. Stěžovatel nedoložil, že by i přes popsané okolnosti transakce učinil jakákoliv opatření za účelem vyloučení své účasti na daňovém podvodu.

[58] Ve vztahu k odmítnutí nároku na odpočet z nákupu náradí od dodavatele HIT realizovaného ve zdaňovacím období II. čtvrtletí 2013 stěžovatel uplatňuje především námitku, podle níž byl dne 2. 10. 2013 v rámci místního šetření ve skutečnosti proveden výslech M. Š. Nejvyšší správní soud se v tomto směru ztotožnil se závěrem krajského soudu. Finanční orgány vyšly při posouzení věci z písemností, které M. Š. předložil, nikoliv z jeho výpovědi, ani skutečnost, že byl úkon proveden na pracovišti správce daně, tedy nic nemění na tom, že se po faktické stránce nejednalo o výslech svědka. Skutečnost, že o průběhu místního šetření byl pořízen protokol, v němž je zaznamenáno rovněž několik stručných odpovědí M. Š. na dotazy správce daně, které se týkají předložených písemností, na povaze úkonu nic nemění, neboť žalovaný ve svém rozhodnutí odkazuje primárně na předložené písemnosti. Na ústní vyjádření M. Š. žalovaný odkazuje pouze v souvislosti se dvěma dílčími závěry, když konstatuje, že mezi tvrzeními M. Š. a G. R., jednatele společnosti NIVELA, ohledně přepravy zboží a uhrazených částek byly rozpory a že se M. Š. nezmínil o vyhotovení znaleckého posudku na cenu obchodovaného zboží; uvedené skutečnosti přitom rozhodně nelze považovat za stěžejní pro posouzení věci.

[59] Po věcné stránce stěžovatel ve vztahu k posouzení uvedené transakce namítá, že bylo prokázáno, že deklarované zboží nakoupil a vlastnil, přičemž o jeho hodnotě stanovené znaleckým posudkem neměl pochyby, a že se svým dodavatelem nebyl jinak personálně propojen a nebylo v jeho možnostech prověřit, od koho dodavatel zboží nakoupil a zda tyto subjekty plnily své daňové povinnosti.

[60] Nejvyšší správní soud se s touto argumentací neztotožnil. Stejně jako v případě výše posuzovaných transakcí není v řízení sporu o tom, že k deklarovanému obchodu skutečně došlo. Žalovaný a krajský soud však dospěli k závěru, že předmětné plnění bylo poskytnuto v rámci řetězce obchodů zasaženého podvodem na DPH. Konstatovali

pokračování

nesplnění daňové povinnosti zejména ze strany společnosti DENISWEST, ale i NIVELA a HIT, spolu s nekontaktností DENISWEST, která znemožňuje prověření transakce, a rovněž skutečnost, že smyslem transakcí ani v tomto případě zjevně nebylo dosažení ekonomického zisku, neboť mezi jednotlivými zapojenými společnostmi zůstaly pohledávky v řádech desítek milionů korun, jejichž úhrady se žádný z daňových subjektů nedomáhal. K úhradě sjednané kupní ceny buď nedošlo vůbec, nebo byla zaplacená pouze její mizivá část. Další indicií je skutečnost, že mezi sebou jednotlivé daňové subjekty uzavíraly nápadně podobné kupní smlouvy, které svým stručným obsahem a nedostatečným vymezením předmětu koupě skutečně neodpovídají sjednané kupní ceně. Relevantní je rovněž skutečnost, že obchodované zboží bylo sice nepoužité, nicméně více než 30 let staré, přičemž hodnota přinejmenším některých položek byla ve znaleckém posudku výrazně nadhodnocena.

[61] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, sama skutečnost, že stěžovatel zboží nakoupil v rámci řetězce zasaženého daňovým podvodem, není dostatečným důvodem pro odeprání nároku na odpočet. Odkazuje-li však stěžovatel na výčet objektivních okolností, které dle judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu svědčí o tom, že daňový subjekt věděl či měl vědět o svém zapojení do daňového podvodu, přičemž uvádí, že tyto okolnosti nebyly v posuzovaném případě dány, je třeba upozornit, že se jedná pouze o demonstrativní výčet okolností, které se v případech daňových podvodů často objevují; nenaplnění některých z nich tedy možnost odeprání nároku na odpočet nevylučuje. V případě posuzované transakce byla zjištěna řada jiných okolností, které svědčí o tom, že stěžovatel o spáchání daňového podvodu věděl či vědět měl a mohl (prověření obchodních partnerů, předmětu plnění a ekonomické výhodnosti obchodu, nedostatečné smluvní ošetření transakce a okolnosti uzavírání těchto smluv, způsob úhrady kupní ceny). Stěžovatel na jedné straně vysvětluje nedostatečné smluvní ošetření transakce tím, že své obchodní partnery osobně znal a měl k nim důvěru, na druhou stranu však uvádí, že neměl možnost ověřit si od nich původ zboží. Za situace, kdy stěžovatel realizoval jakožto nová společnost na trhu obchod se zbožím v hodnotě desítek milionů korun, je zcela na místě očekávat, že bude takto rozsáhlé transakci věnovat odpovídající péči, a to i v případě, kdy svého obchodního partnera zná. Argumenty stěžovatele o tom, že se dle svých možností maximálně snažil eliminovat všechna podnikatelská rizika a být náležitě obezřetný, zůstaly v průběhu celého řízení v rovině nedoložených tvrzení. Nedostatečná smluvní dokumentace, kdy kupní smlouva odkazuje při vymezení předmětu koupě na nedoloženou přílohu a na znalecký posudek zpracovaný až po jejím uzavření, skutečně nesvědčí o snaze stěžovatele minimalizovat podnikatelská rizika. Stěžovatel rovněž nedoložil, že by se zajímal o stav a kvalitu dodaného zboží. Vzhledem k uvedenému nelze než uzavřít, že ani v tomto případě stěžovatel neučinil opatření, která by od něj bylo možné požadovat, aby předešel své účasti na daňovém podvodu.

[62] Ve vztahu k nároku na osvobození od daně na výstupu uplatněnému z důvodu dodání části pořízených kabelů CYKY do jiného členského státu (na Slovensko) ve zdaňovacím období II. čtvrtletí roku 2013 stěžovatel namítal, že výslech svědka Z. K. byl proveden nezákonným způsobem.

[63] Dle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění

svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.

[64] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a žalovaným, že vzhledem k předchozí nekontaktnosti svědka a skutečnosti, že byl k trvalému pobytu hlášen na ohlašovně, existovalo nezanedbatelné riziko, že se ho již v budoucnu nepodaří kontaktovat, a ve věci tedy mohlo hrozit nebezpečí z prodlení. I přesto mohl správce daně, jak již připustil krajský soud, vyrozumět stěžovatele, resp. jeho zástupkyni, o provedení výsledku nikoliv až několik minut před započítím úkonu, ale již předchozího dne, kdy svědka kontaktoval. Nejvyšší správní soud ovšem zároveň souhlasí s krajským soudem i v tom ohledu, že uvedené pochybení správce daně nepředstavuje vadu řízení, jež by měla vliv na zákonnost rozhodnutí finančních orgánů o věci samé, neboť stěžovatel se v průběhu daňového řízení spokojil s poskytnutím protokolu o daném výsledku svědka a byť správci daně avizoval, že zváží v této otázce další postup, v daňovém řízení opakování tohoto výsledku nenavrhl, a to ani v rámci odvolacího řízení, nelze tedy správci daně ani žalovanému vytýkat, že se o nový výsledek tohoto jinak nekontaktního svědka nepokusili. Pravdou je též to, že stěžovatel proti výpovědi tohoto svědka, podle níž mu zboží, jež mělo být dodáno na Slovensko, stěžovatel kamionem přivezl do skladu v Šerkovicích, nejen v daňovém řízení, ale ani v žalobě či kasační stížnosti nic konkrétně nenamítal a tuto výpověď nezpochybnil, omezil se pouze na procesní námitku ohledně toho, že nebyl výsledku tohoto svědka přítomen. Za daných okolností Nejvyšší správní soud uzavírá, že i v tomto případě finanční orgány prokázaly, že stěžovali nárok, tentokrát na osvobození od daně na výstupu, nepřisluší, přičemž v podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na výše popsané skutkové závěry žalovaného a krajského soudu, s nimiž se plně ztotožňuje.

IV.

Závěr a náklady řízení

[65] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[66] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 26. dubna 2021

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu