



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **MRAZÍRNY SCHMIDT s.r.o.**, se sídlem Jižní 389, Dýšina, zast. Mgr. Jiřím Maškem, advokátem se sídlem Lochotínská 1108/18, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 1. 2020, č. j. 30 Af 12/2018 - 135,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 1. 2020, č. j. 30 Af 12/2018 - 135, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2017, č. j. 51940/17/5300-22443-712144; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 2. 2017, č. j. 223783/17/2301-51522-402467. Posledně uvedeným rozhodnutím správce daně sám v rámci tzv. autoremedury dle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), částečně vyhověl odvolání stěžovatelky ve vztahu k uskutečněným zdanitelným plněním – dodání zboží do jiného členského státu, ve zbytku zamítl její odvolání proti rozhodnutí ze dne 12. 9. 2016, č. j. 1640115/16/2301-51522-402467 – platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2014.

[2] Stěžovatelka vykazala v daňovém přiznání za uvedené zdaňovací období nadměrný odpočet ve výši 1 068 995 Kč. Jelikož hodnoty přijatých zdanitelných plnění a dodání

zboží do jiného členského státu významně převyšovaly hodnoty vykazované v předchozích 6 měsících, vyzval správce daně stěžovatelku k odstranění pochybností týkající se uplatňovaného nadměrného odpočtu. Stěžovatelka správci daně doložila daňovou evidenci a účetní doklady, avšak pochybnosti správce daně nerozptýlila; proto v rozsahu těchto pochybností zahájil správce daně daňovou kontrolu.

[3] Po provedené daňové kontrole dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku – neprokázala faktické přijetí tří dodávek kuřecích prsních řízků solených od společnosti Malec a Vavrik spol. s r.o., které měla následně prodat společnosti J-ten s.r.o. na Slovensko, tj. do jiného členského státu. Proto vydal platební výměr, kterým stěžovatelce vyměřil DPH ve výši 1 128 067 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání, kterému správce daně částečně rozhodnutím ze dne 10. 2. 2017, č. j. 223783/17/2301-51522-402467, vyhověl. Uzavřel, že přijetí zdanitelného plnění, jakož i dodání zboží do jiného členského státu, stěžovatelka prokázala. Dospěl však k závěru, že přijetí zdanitelných plnění – kuřecího masa od společnosti Malec a Vavrik spol. s r.o. je stiženo daňovým podvodem. Proto změnil platební výměr tak, že vlastní daňová povinnost činila 56 774 Kč.

[4] Stěžovatelka podala proti posledně uvedenému rozhodnutí správce daně odvolání, které žalovaný zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Žalovaný uvedl, že stěžovatelka splnila hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH (přijetí plnění prokázala). V dané věci však existovaly objektivní okolnosti svědčící o daňovém podvodu, v důsledku kterých si stěžovatelka musela být vědoma, že se tohoto podvodu účastní. Bylo proti ní, aby prokázala, že přijala taková opatření, která na ní bylo možno požadovat, aby svou účast na daňovém podvodu vyloučila (tzv. vědomostní test).

[5] Konkrétně žalovaný uvedl, že byl prokázán podvodný řetězec subjektů a chybějící daň. Subjektem, který neodvedl daň, byla společnost RH ROYAL cook s.r.o., která kuřecí maso přivezla do České republiky a která jej prodala dodavateli stěžovatelky – společnosti Malec a Vavrik spol. s r.o. Společnost RH ROYAL cook s.r.o. sídlí na virtuální adrese, v daňovém přiznání za 3. čtvrtletí 2014 vykázala značnou daňovou povinnost, kterou však nezaplatila. Vůči správci daně je zcela nekontaktní, neposkytuje požadovanou součinnost a od 6. 1. 2015 je zveřejněna jako nespolehlivý plátce (ke dni vydání tohoto rozhodnutí je tato společnost v likvidaci). Kuřecí maso dovezla z jiného členského státu (Dánska a Nizozemí) do skladu v Holešovickém přístavu v Praze, který měla od obchodní korporace KAVER - SERVIS, s.r.o. (dnes v likvidaci) pronajatý společnost Malec a Vavrik spol. s r.o. (dodavatel stěžovatelky). Žalovaný zdůraznil, že pronajatý sklad nevyhovoval hygienickým předpisům a v době realizace sporných plnění probíhalo řízení o odejmutí schválení a registrace provozu tohoto skladu, jak potvrdil svědek R. M., jednatel společnosti Malec a Vavrik spol. s r.o. Příjem kuřecího masa společnost Malec a Vavrik spol. s r.o. nenahlásila Státní veterinární správě, přestože měla tuto povinnost podle § 30 odst. 3 písm. a) zákona č. 166/1999 Sb., o veterinární péči a o změně některých souvisejících zákonů (veterinární zákon), ve znění do 31. 10. 2017. V průběhu daňového řízení vyvstaly nejasnosti také ohledně dozorujícího veterinárního lékaře, který měl kontrolovat nezávadnost živočišných produktů ve skladu v Holešovickém přístavu (svědek R. M. správci daně uvedl, že jím měl být MVDr. J. P., avšak dle zjištění správce daně se mělo jednat o MVDr. K. B.).

pokračování

[6] Zboží za dodavatele Malec a Vavrik spol. s r.o. předával skladník P. K. a za stěžovatelku jej přebíral zástupce dopravní společnosti DANEOLA s. r. o., která zajišťovala přepravu zboží dále na Slovensko prostřednictvím dalších přepravních společností. Stěžovatelka se přejímek zboží fyzicky vůbec neúčastnila. Nedbala na to, v jakých skladových prostorech její dodavatel zboží skladuje, a nezajímala se o to, zda její dodavatel splnil povinnosti vyplývající z veterinárního zákona, přestože má se skladováním podobného zboží dlouholeté zkušenosti (vlastní mrazírenský areál). Žalovaný tak uzavřel, že v dané věci existovaly skutečnosti svědčící o existenci podvodného jednání na DPH. Přijetí zdanitelného plnění totiž neodpovídalo běžným obchodním podmínkám.

[7] K výpovědi svědka R. M. správní orgány uvedly, že ji „*neosvědčily jako důkazní prostředek*“, neboť svědek byl zjevně instruován ze strany stěžovatelky, jak má vypovídat. Při výslechu se vyjadřoval ke zcela konkrétním plněním, z čehož lze usuzovat, že se jednalo o ne zcela běžná plnění. Žalovaný také zdůraznil, že s jinými dodavateli stěžovatelka uzavírala poměrně podrobné smlouvy o spolupráci, což vypovídá o tom, že její běžná praxe je jiná (při kontrole u dodavatelské společnosti Malec a Vavrik spol. s r.o. zajistil správce daně „dohodu o všeobecných obchodních podmínkách kupních smluv na dodávání masa a masných výrobků“, kterou stěžovatelka uzavřela se spol. Jatky Bučovice, s.r.o.).

[8] Stěžovatelka vůbec neověřovala, zda nakoupené zboží splňuje všechny požadavky příslušných veterinárních předpisů. Nebyla schopna předložit žádné důkazní prostředky související s instruktáží svého dodavatele o tom, jak má dále se zbožím nakládat (kdo a kdy si zboží přijede vyzvednout, který přepravce bude přepravu na Slovensko realizovat apod.); vše řešila se společností Malec a Vavrik spol. s r.o. pouze telefonickou domluvou. Za zboží platila stěžovatelka tzv. předplatbou – úhradu nakoupeného zboží provedla až poté, co přijala platby od svého odběratele (J-ten s.r.o.). Žalovaný proto uzavřel, že stěžovatelka nepřijala potřebná opatření, která po ni mohla být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně požadována, aby zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. O tom, že se plněními daňového podvodu účastní, tak mohla a měla vědět. Jednala totiž v rozporu se zásadou opatrnosti, když bez konkrétních smluvních ujednání pouze telefonickou domluvou realizovala sporné dodávky.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[9] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, ve které namítala procesní pochybení daňových orgánů a rovněž nesprávné věcné posouzení. Co se týče procesních pochybení, stěžovatelka namítala nesprávné hodnocení výslechu svědka R. M. Z jeho výslechu jasně vyplynulo, že dodávky zboží se uskutečnily tak, jak uvedla stěžovatelka. Žalovaný však nevyhodnotil výslech svědka jako důkaz, který by prokazoval stěžovatelkou tvrzené skutečnosti. Dohodu, kterou měla stěžovatelka uzavřít s jiným dodavatelem a kterou správce daně získal z kontroly provedené u společnosti Malec a Vavrik spol. s r.o., neměla stěžovatelka vůbec k dispozici, nemohla se k ní proto vyjádřit. Dále namítala, že správce daně vydal nezákonnou výzvu k prokázání skutečností poté, co stěžovatelka podala odvolání proti platebnímu výměru. Oprávnění k vydání této výzvy nemohl dovozovat z § 113 odst. 2 daňového řádu. Dle názoru stěžovatelky může správce daně jakožto prvoinstanční orgán doplňovat dokazování poté, co podá daňový subjekt odvolání, pouze tehdy, když daňový subjekt uvede v odvolání nové důkazní

prostředky nebo skutečnosti, které nebyly v předchozím řízení předmětem dokazování. Výzvu ze dne 6. 1. 2017, č. j. 11292/17/2301-61564-404727, v níž správce daně požadoval po stěžovatelce prokázat přijetí kontrolních mechanismů a opatření, jimiž by prokázala, že o své účasti na podvodném jednání nevěděla (resp. nemohla vědět), proto považovala za nezákonnou. Stěžovatelka tuto výzvu zpochybnila též proto, že správce daně neprokázal existenci objektivních okolností svědčících o podvodu (viz dále).

[10] Za nestandardní okolnosti sporných transakcí považoval správce daně, resp. žalovaný zejména to, že se stěžovatelka osobně neúčastnila přejímek zboží, neověřila si způsobilost skladovacích prostor svého dodavatele a nepředložila instrukce ohledně zajištění dopravy zboží svému odběrateli na Slovensko. To ovšem podle názoru stěžovatelky nesvědčí o tom, že by k podvodnému jednání došlo, resp. že by ona sama o podvodném jednání měla a mohla vědět. K prokázání svých tvrzení předložila důkazy – daňové doklady, kupní smlouvy, dodací listy, doklady prokazující dlouhodobost obchodních vztahů se společností Malec a Vavrik spol. s r.o., přičemž realizaci dodávek kuřecího masa potvrdil také svědek R. M., který je popsal obdobným způsobem jako stěžovatelka. Žádný z těchto důkazních prostředků žalovaný nezpochybnil – neprokázal vědomé zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce. Stěžovatelce naopak vyčítal nesplnění povinností, které však vůbec neměla. Nemohl tedy klást k tíži stěžovatelce nesplnění povinností vyplývajících z veterinárního zákona, když stěžovatelka žádnou takovou povinnost neměla. Jelikož neexistovaly objektivní skutečnosti svědčící o podvodném jednání, neměla stěžovatelka ani povinnost prokazovat přijetí interních kontrolních mechanismů. Žalovaný proto neměl stěžovatelku výzvou ze dne 6. 1. 2017 vyzývat k prokázání přijetí opatření, kterými by účasti na podvodu zabránila, když k žádnému podvodu nedošlo. Žalovaný fakticky požadoval po stěžovatelce prokázání druhého kroku tzv. vědomostního testu (přijetí opatření a kontrolních mechanismů), aniž by prokázal krok první, tj. existenci objektivních skutečností svědčících o tom, že k podvodu na DPH došlo.

[11] Krajský soud v napadeném rozsudku nejprve obecně popsal rozložení důkazního břemene v daňovém řízení – daňový subjekt má v daňovém řízení povinnost prokazovat vše, co tvrdí, tj. všechny skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání, dodatečném daňovém přiznání a v dalších podáních. Skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, listin a dalších důkazních prostředků prokazuje naopak správce daně. Prokáže-li tedy správce daně takové skutečnosti, je úkolem daňového subjektu předložit další důkazy, zpravidla mimo rovinu účetnictví, kterými svá tvrzení prokáže. V opačném případě neunese důkazní břemeno, které jej ve vztahu k jím tvrzeným skutečnostem tíží.

[12] Následně se krajský soud zabýval „procesními“ námitkami obsaženými v žalobě. K výsledku svědka uvedl, že se jednalo nepochybně o důkaz, který mohl prokázat pro věc podstatné okolnosti. Krajský soud však neshledal, že by správce daně stran vedení výsledku i hodnocení svědecké výpovědi pochybil. Zabýval se i těmi skutečnostmi, které svědčily ve prospěch stěžovatelky. A nedotazovala-li se stěžovatelka svědka na další skutečnosti, které by mohly být v její prospěch, nelze to považovat za pochybení správce daně. Krajský soud dále zdůraznil, že dohodu o obchodních podmínkách, kterou stěžovatelka uzavřela s jiným dodavatelem, měla k dispozici – správce daně tuto dohodu stěžovatelce na její žádost zaslal jako přílohu e-mailu ze dne 23. 1. 2017. Není tedy pravdou, že by se k této

pokračování

dohodě nemohla vyjádřit. Ve vztahu k výzvě ze dne 6. 1. 2017 krajský soud uvedl, že stěžovatelka neuvedla, jak bylo touto výzvou zasaženo do jejích práv. Stěžovatelka neuvedla, jaké konkrétní negativní důsledky pro ni tato výzva měla, omezila se pouze na tvrzení, že správce daně neměl právo ji vydat. Vydání sporné výzvy však považoval krajský soud v kontextu skutkových okolností případu za správné.

[13] Co se týče věcného hodnocení, zda skutečně správce daně prokázal existenci objektivních okolností svědčících o podvodu, krajský soud uzavřel, že žaloba je v této části obecná. Dle krajského soudu stěžovatelka neuvedla dostatečně konkrétně, co a jakými důkazními prostředky prokázala. Nespecifikovala, s čím se správce daně nevypořádal. Stěžovatelka pouze obecně vypočítávala závěry správce daně s tím, že s nimi nesouhlasí. Chtěla-li být však úspěšná, byla povinna uvést konkrétní – tj. přesně specifikovat, v čem je ten či onen závěr správce daně, resp. žalovaného nesprávný a čím to stěžovatelka zdůvodňuje. Nic takového však stěžovatelka neučinila. Krajský soud v žalobě postrádal přílehlavou polemiku s konkrétními závěry žalovaného. Jelikož považoval rozhodnutí správce daně i žalovaného za dostatečně odůvodněná, žalobu podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jako nedůvodnou zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[14] Rozhodnutí krajského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností, ve které zrekapitulovala průběh předcházejícího řízení a zdůraznila, že považoval-li krajský soud žalobu za obecnou, bylo jeho povinností postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s. stěžovatelku vyzvat k odstranění vad. Žalobní body týkající se objektivních skutečností svědčících o podvodném jednání považoval krajský soud za natolik obecné, že se jimi vůbec nezabýval. Fakticky tak podanou žalobu přezkoumal pouze v rozsahu části žaloby, což činí jeho rozsudek nepřezkoumatelným. Stěžovatelka znovu zdůraznila, že žalovaný neprokázal žádné objektivní skutečnosti, které by o podvodu svědčily. Z napadeného rozsudku nelze seznat, jaký daňový podvod byl spáchán, kdo jej spáchal a jaká na něm měla být účast stěžovatelky. Jediné, co lze z rozhodnutí žalovaného vyčíst, je to, že společnost RH ROYAL cook s.r.o. nezaplatila daň na výstupu, kterou vykazala v daňovém přiznání. Stěžovatelka však s touto společností nikdy neobchodovala, jde o dodavatele jejího dodavatele (společnosti Malec a Vavrik spol. s r.o.), o kterém se dozvěděla až po zahájení daňové kontroly (z výsledků kontrolních zjištění). O jednání RH ROYAL cook s.r.o. nemohla stěžovatelka ničeho vědět. Mezi jednáním této společnosti a stěžovatelky nebyla prokázána žádná příčinná souvislost.

[15] Žalovaný také nezohlednil, že jiným správcem daně byl dne 9. 9. 2014 vydán zajišťovací příkaz č. j. 1306123/14/2801-25200-607209, kterým tento správce daně zajistil na účtu společnosti RH ROYAL cook s.r.o. částku 4 091 158 Kč. Tato částka byla převedena na úhradu daně, kterou společnost RH ROYAL cook s.r.o. nezaplatila. Neodvedená daň byla tedy uhrazena ze zajištění. Žalovaný se tak fakticky domáhá zaplacení DPH podruhé. Dále stěžovatelka zdůraznila, že tehdejší jednatel společnosti RH ROYAL cook s.r.o., Ivan Izakovič, byl vyslechnut pracovníky Daňového úřadu v Bratislavě, jak vyplývá z mezinárodního dožádání, což vyvrací závěr žalovaného o tom, že by společnost RH ROYAL cook s.r.o. byla nekontaktní.

[16] V dané věci nebylo prokázáno žádné finanční ani osobní propojení mezi subjekty v řetězci. Stěžovatelka i její dodavatel jsou registrováni jako plátcí DPH řadu let, nikoli jen účelově pro určité období, a realizované dodávky dávaly ekonomický smysl (byly ziskové). Platby posílala stěžovatelka z oficiálního účtu oznámeného správci daně. Nebylo přitom povinností stěžovatelky zjišťovat, od koho její dodavatel zboží nakoupil, když s ním měla dlouholeté zkušenosti. Správce daně a žalovaný se podle názoru stěžovatelky snaží vybrat daň od subjektu, který je na rozdíl od společnosti RH ROYAL cook s.r.o. solventní, což je v rozporu s daňovým řádem. Stěžovatelka nemohla mít vliv na to, jak probíhala obchodní spolupráce mezi jejím dodavatelem (Malec a Vavrik spol. s r.o.) a společností RH ROYAL cook s.r.o., která neodvedla daň. Zboží dodala společnost RH ROYAL cook s.r.o. do skladu stěžovatelčina dodavatele, proto nemohla mít jakýkoli vliv na skladovací podmínky. A skutečnost, že společnost Malec a Vavrik spol. s r.o. přijetí zboží nenahlásila Státní veterinární správě, není pochybením stěžovatelky a nelze ji považovat za objektivní skutečnost svědčící o podvodu na DPH.

[17] Žalovaný dále nevysvětlil, v čem sporné transakce neodpovídaly běžným obchodním podmínkám a výpověď svědka R. M. hodnotil nesprávně. Stěžovatelka zdůraznila, že připravenost svědka vyplynula z postupu správce daně, který jej nejprve výzvou k poskytnutí důkazních prostředků ze dne 29. 4. 2015 a ze dne 12. 11. 2015 vyzýval k předložení listin týkajících se konkrétních dodávek. Sám správce daně tedy svědkovi předem sdělil, jaké transakce jsou předmětem jeho pochybností. Avšak za svůj postup „trestá“ stěžovatelku, která dle jeho tvrzení měla svědka předem instruovat o tom, jak má při výslechu dne 19. 5. 2016 vypovídat. Skutečnost, že k daňovému podvodu nedošlo, potvrzuje podle názoru stěžovatelky také usnesení Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Plzeňského kraje ze dne 19. 3. 2019, KRPP-36645-202/TČ-2017-030080, o odložení trestního oznámení, jež podal správce daně na stěžovatelku pro spáchání údajného daňového podvodu.

[18] Vzhledem k tomu, že žalovaný neprokázal existenci objektivních okolností svědčících o podvodném jednání, nemohl po stěžovatelce požadovat prokázání přijetí kontrolních mechanismů, kterými by svou účast na podvodu vyloučila. Žalovaný však přesto výzvou ze dne 6. 1. 2017 jejich prokázání po stěžovatelce požadoval. Tuto výzvu proto považovala stěžovatelka za nezákonnou. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti vyhověl a napadený rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného, zrušil.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že žaloba sice byla psaná obecněji, rozhodně však nebyla neprojednatelná. Nebylo proto povinností krajského soudu stěžovatelku vyzývat k doplnění žaloby. K věcným námitkám stěžovatelky žalovaný zopakoval, v jakém řetězci probíhal prodej sporného kuřecího masa. Společnost RH ROYAL cook s.r.o. maso nakoupila a přivezla z jiného členského státu (Dánska a Nizozemí) do České republiky, konkrétně do skladu v Holešovickém přístavu, který měla pronajatý společnost Malec a Vavrik spol. s r.o. – dodavatel stěžovatelky. Maso bylo uskladněno v nevyhovujících podmínkách a nebylo nahlášeno Státní veterinární správě. Stěžovatelka se o jeho uskladnění vůbec nezajímala a neúčastnila se osobně přejímek zboží. Chybějící daň byla identifikována u společnosti RH ROYAL cook s.r.o., která je nekontaktní a sídlí na virtuální adrese (dnes v likvidaci). Tyto skutečnosti hodnotil správce daně i žalovaný tak, že ve svém souhrnu představují objektivní okolnosti svědčící

pokračování

o podvodu. S ohledem na ně byla stěžovatelka povinna přijmout taková opatření, kterými by své účasti na podvodu zabránila. Skutečnost, že správce daně vydal zajišťovací příkaz na neodvedenou daň, nemůže mít dle žalovaného na posouzení věci vliv, neboť daňový podvod se uskutečnil dříve – před tímto zajištěním. Odepření nároku na odpočet daně stěžovatelky nesupluje výběr chybějící daně, ale chrání účel a smysl směrnice, ze které nárok na odpočet vychází. Stěžovatelce byly kladeny k tíži pouze ty skutečnosti, o kterých musela a mohla vědět v době realizace obchodních transakcí. Žalovaný nemusel prokazovat, v čem spočívá standardní podnikatelská praxe stěžovatelky. Poukázal však na dohodu o obchodních podmínkách, kterou stěžovatelka uzavřela se svým dalším dodavatelem. Z této dohody je evidentní, že detailní ujednání ohledně obchodování s masem považuje stěžovatelka za zcela obvyklé. Co se týče výsledku svědka R. M., žalovaný uvedl, že jej hodnotil v souladu se zákonem. Připomněl, že nemá pochybnost o faktické realizaci sporných dodávek; výpověď svědka však neprokázala, že stěžovatelka nevěděla a nemohla vědět o své účasti na podvodném jednání, proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud se primárně zaměřil na posouzení toho, jak krajský soud vypořádal žalobní námitky týkající se existence podvodného jednání, tj. zda skutečně existovaly takové objektivní okolnosti, ze kterých by bylo zřejmé, že k podvodu na DPH došlo. Stěžovatelka je totiž přesvědčena, že objektivní okolnosti svědčící o podvodu žalovaný neprokázal, a proto po ní nemohl požadovat prokázání přijetí takových kontrolních mechanismů či opatření, jimiž by své účasti na podvodu zabránila. Krajský soud považoval tuto část žaloby za obecnou a existenci podvodného jednání se vůbec nezabýval, proto stěžovatelka namítala, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Tuto kasační námitku shledal Nejvyšší správní soud důvodnou (viz dále). V další části tohoto rozsudku se pak Nejvyšší správní soud zabýval důkazním břemenem v daňovém řízení a dílčími námitkami stěžovatelky, které se týkaly procesních pochybení daňových orgánů, resp. odpověďmi, které na tato procesní pochybení poskytl v napadeném rozsudku krajský soud.

IV. A K nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[23] Otázku nepřezkoumatelnosti, kterou se Nejvyšší správní soud zabývá z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.), řešil zdejší soud v řadě svých předchozích rozhodnutí (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb.

NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245, či ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64).

[24] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí může podle výše citované ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu obecně spočívat v nesrozumitelnosti či v nedostatku důvodů. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost v případě, že z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl (zda žalobu zamítl, odmítl, vyhověl jí), případně je výrok soudu vnitřně rozporný. O nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost lze hovořit také tehdy, je-li odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107). Co se týče nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů, pod tento termín je nutno podřadit nedostatek důvodů skutkových, nikoli dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí. Bude se typicky jednat o případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (srov. výše citovaný rozsudek č. j. 2 Ads 58/2003 - 75).

[25] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů právních nelze spatřovat tam, kde odůvodnění soudního rozhodnutí obsahuje určité dílčí nedostatky. Zejména ji nelze shledat tam, kde stěžovatel postrádá odpověď na každou jednotlivou dílčí námitku uplatněnou v žalobě. Vypořádání žalobních námitek totiž může krajský soud provést také tak, že zaujme určitý právní názor a logicky jej opře o argumenty tento názor podporující, tj. přdestře takový názor, který ve svém souhrnu vyvrátí námitky uplatněné v žalobě, přestože neposkytuje jednotlivé odpovědi na každou dílčí otázku. Není tedy povinností krajského soudu výslovně reagovat na jednotlivosti, kterých se žalobce dožaduje, a každou z nich zvlášť popírat (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2009, č. j. 2 Afs 54/2009 - 88, a ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Za podmínek přiměřených kontextu věci připouští implicitní odpovědi na žalobní námitky také Ústavní soud (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09). Odpověď na některé námitky v sobě totiž může konzumovat i odpovědi na některé námitky dílčí či související. Opomene-li však krajský soud v řízení o žalobě zcela vypořádat některou z přdestřených námitek, aniž by bylo možné tuto odpověď nalézt v jím zaujatém právním názoru (tj. implicitně jí dovodit z odpovědi na jinou námitku), je nutno jeho rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. již citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 135/2004 - 73).

[26] V nyní projednávané věci bylo podstatou žaloby to, zda skutečně existovaly objektivní okolnosti svědčící o podvodu, resp. zda je správce daně prokázal. Tato argumentace představovala základ sporu, od kterého stěžovatelka odvíjela ostatní námitky. Uváděla totiž, že neprokával-li správce daně tyto okolnosti, nemohl po stěžovatelce požadovat prokázání přijetí kontrolních mechanismů, kterými by svou účast na podvodném jednání vyloučila, neboť žádné podvodné jednání neexistovalo. Právě pro neexistenci těchto objektivních okolností považovala výzvu ze dne 6. 1. 2017, kterou správce daně požadoval přijetí kontrolních mechanismů po stěžovatelce prokázat, za nezákonnou. Skutečnosti, na základě kterých dospěl správce daně k závěru, že byl spáchán podvod, jednotlivě rozporovala a uváděla, že jí kladl k tíži to, co nemohla ovlivnit – jmenovitě přitom zmiňovala skladovací podmínky svého dodavatele, nesplnění povinností vyplývajících z veterinárních předpisů ze strany svého dodavatele, nekontaktnost

pokračování

společnosti RH ROYAL cook s.r.o., neodvedení daně touto společností, apod. Stejně tak námitka stran vedení výsledku svědka R. M. a hodnocení jeho výpovědi směřovala svou podstatou do existence objektivních okolností o podvodném jednání – stěžovatelka totiž uvedla, že pan R. M. potvrdil realizaci dodávek kuřecího masa tak, jak je popsala a doložila ona sama, aniž by z jeho výpovědi vyplynuly nějaké nestandardnosti.

[27] Krajský soud se sice v napadeném rozsudku věnoval dílčím procesním námitkám stěžovatelky, jež se týkaly výsledku svědka, existence dohody o dodávkách masa s jiným dodavatelem a výzvy ze dne 6. 1. 2017; k samotné podstatě věci se však nevyjádřil. Neuvedl, zda skutečně byly prokázány takové objektivní okolnosti, jež by svědčily o podvodu na DPH a v důsledku kterých stěžovatelka musela vědět o své účasti na něm. Podstatu žaloby krajský soud pominul s tím, že v této části je žaloba obecná. Pouze obecně proto popsal rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a více se samotnou existencí podvodu nezabýval.

[28] S tímto hodnocením krajského soudu Nejvyšší správní soud nesouhlasí a uvádí, že v podané žalobě stěžovatelka zcela konkrétně rozporovala, že objektivní skutečnosti svědčící o podvodu správce daně (resp. žalovaný) neprokázal (viz str. 9 podané žaloby). Stěžovatelka namítala, že ze správního spisu lze dovodit pouze to, že společnost RH ROYAL cook s.r.o. nezaplatila daň, kterou vykázala v daňovém přiznání za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014, jak zdůrazňovala i v podané kasační stížnosti. Také zcela konkrétně namítala, že jí nelze klást k tíži nesplnění povinností vyplývajících z veterinárních předpisů ze strany jejího dodavatele či nevyhovující skladovací podmínky před tím, než zboží nakoupila (str. 20 podané žaloby). Tyto námitky představovaly základ žaloby, ke kterému měl krajský soud povinnost se vyjádřit a podat na ně náležitou odpověď. Namísto toho odpověděl na dílčí námitky týkající se vedení výsledku svědka, existence dohody s jiným dodavatelem a výzvy ze dne 6. 1. 2017, aniž by však odpověděl na to, co bylo podstatou sporu. K takto vymezené podstatě věci uvedl toliko to, že v této části je žaloba obecná. Výslovně uvedl, že stěžovatelka „*pouze obecně vypočítává závěry správce daně, aby následně vyjevila, že s nimi ve světle judikatury evropské a národní nesouhlasí. To ale nestačí. Žalobkyně, chtěla-li být úspěšná, byla povinna uvést konkrétní, přesně uvést, v čem je ten či onen závěr správce daně nesprávný a čím to žalobkyně zdůvodňuje*“; viz bod 120 napadeného rozsudku (obdobný závěr uvedl také v bodech 116 a 123, ve kterých reagoval právě na ty části žaloby, v nichž stěžovatelka existenci objektivních okolností o podvodu na DPH rozporovala).

[29] Krajský soud sice výše uvedené žalobní námitky zcela neopomněl (uzavřel, že jsou obecné), avšak z odůvodnění jeho rozsudku není zřejmé, jakými úvahami se vlastně řídil při utváření závěru o skutkovém stavu projednávané věci. Není tak možné seznat, z jakého důvodu považoval závěry žalovaného o existenci podvodu na DPH za správné. Napadené rozhodnutí Nejvyššímu správnímu soudu znemožňuje přezkoumat, z jakých důvodů krajský soud se závěry žalovaného o existenci objektivních okolností, které by dostatečným způsobem svědčily o podvodném jednání, souhlasí. Na takto vymezenou podstatu věci krajský soud dostatečně nereagoval. Neodpověděl přitom na pro věc zcela zásadní otázku – a sice zda subsumpce popsaného skutkového stavu pod daňový podvod byla správná či nikoli. Bez odpovědi na takto vymezenou podstatu věci nemohl Nejvyšší správní soud nahrazovat úvahy krajského soudu; tím by totiž fakticky převzal jeho roli a zkrátil tak účastníky řízení na možnosti podat proti právnímu názoru krajského soudu

kasační stížnost. V dalším řízení tak bude úkolem krajského soudu konkrétně posoudit, zda správce daně, resp. žalovaný postupoval v souladu s právními předpisy a unesl své důkazní břemeno týkající se prokázání skutečností svědčících o podvodu na DPH. K tomuto posouzení zdejší soud odkazuje na níže uvedené závěry týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.

IV. B Důkazní břemeno v daňovém řízení

[30] V souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu nese každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Co se týče obsahu povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejm. z § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“), neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.

[31] Prokazování odpočtu DPH je tedy nejprve záležitostí dokladovou, je však potřeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Jestliže nedojde k uskutečnění plnění tak, jak daňový subjekt deklaruje na předložených dokladech, nepostačuje pro uznání nároku na odpočet předložení byť formálně správného daňového dokladu. Nárok na odpočet daně má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálním dokladu. Daňový doklad proto nelze považovat za poukázku na odpočet daně, nezobrazuje-li věrně faktickou stránku věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71). Součástí prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je na daňovém dokladu deklarováno, je také povinnost daňového subjektu prokázat, že toto plnění přijal právě od subjektu na daňovém dokladu uvedeného, který je rovněž plátcem DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63). Pakliže by subjekt uvedený na daňovém dokladu plátcem nebyl, došlo by k narušení principu neutrality daně, který je jedním ze základních východisek systému DPH a brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, bod 49).

[32] Neprokáže-li daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění, či to, že zdanitelné plnění přijal od jiného plátce DPH – osoby uvedené na daňovém dokladu, nárok na odpočet mu vůbec nevznikne. Tyto situace je potřeba důsledně odlišovat od případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, tj. od situace, kdy nárok na odpočet daňovému subjektu vznikl, neboť přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce DPH prokázal, avšak je namístě jej odepřít, neboť vznikl na základě podvodného jednání s cílem získat nárok na odpočet

pokračování

DPH neoprávněně (podvodným nebo zneužívajícím způsobem). Odmítnutí nároku na odpočet je ovšem výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje. Je proto na správci daně a žalovaném, 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;“ viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49. Podvodem na DPH přitom judikatura Soudního dvora Evropské unie vymezuje situaci, kdy 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 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť skutečné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. také rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

[33] Nejvyšší správní soud proto zdůrazňuje, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General*, věc C-384/04, bod 33).

[34] 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, č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem Evropské unie daňové orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení této subjektivní stránky je pak 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. Jak vystihl devátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343: „Závěry 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 sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

[35] Prokázání objektivních skutečností svědčících o podvodném jednání, resp. vědomosti daňového subjektu o něm, tíží správce daně. Jde o první krok tzv. vědomostního testu, na základě kterého správce daně následně může nárok na odpočet daňovému subjektu odepřít. Úkolem správce daně (žalovaného) je proto popsat nestandardní okolnosti zjištěné u dodavatelsko-odběratelského řetězce. Těmito

skutečnostmi mohou být např. časté změny v osobách jednatelů společností zapojených v řetězci, jejich vzájemná personální či finanční (kapitálová) propojenost, vznik daňových subjektů těsně před realizací podezřelých transakcí, účelová registrace k DPH před uskutečněním neobvykle velké dodávky zboží a následná nekontaktnost, nestandardně rychlý přepravek zboží mezi několika subjekty např. v rámci jediného dne apod. Tyto skutečnosti pak mohou být doplněny řadou dalších (doplňujících), kterými mohou být např. nulová či vágní smluvní dokumentace, sídla subjektů v řetězci na hromadných adresách, absence jakékoli prezentace subjektů např. na internetu i přesto, že obchodují s takovým zbožím, které se vyznačuje velmi vysokými cenami, apod.

[36] Výčet okolností, které mohou svědčit o podvodném jednání, nemůže být z povahy věci konečný a v každém jednotlivém případě se konkrétní okolnosti vždy liší. Podvodná jednání totiž mohou nabývat mnoha různých podob, neboť jak uvedl generální advokát Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem *Kittel a Recolta* (C-439/04 a C-440/04), „*ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitelství těch, kteří je připravují*“; viz bod 35 tohoto stanoviska.

[37] Úkolem krajského soudu tak bude jednotlivě se zabývat tím, zda v nyní projednávané věci nastaly některé z výše popsanych okolností, které by mohly svědčit o podvodném jednání, příp. skutečnosti další. Posoudí tedy, od kdy jsou stěžovatelka a její dodavatel registrováni k DPH, zda v osobách těchto společností existuje personální či kapitálové propojení, zda nedocházelo k častým změnám v osobách jejich jednatelů, kde má stěžovatelka a její dodavatel sídlo, jak probíhal časově prodej kuřecího masa (zda nebyly oproti běžným podmínkám tyto transakce doprovázeny zvláštnostmi či nestandardnostmi), mezi jakými účty platby probíhaly apod. Krajský soud zhodnotí také obsah kupních smluv, které stěžovatelka se svým dodavatelem uzavřela. Vyjádří se také k tomu, zda dohoda zjištěná při kontrole u společnosti Malec a Vavrik spol. s r.o., kterou stěžovatelka uzavřela s jiným dodavatelem masa, svědčí o její běžné (obecné) praxi s dalšími dodavateli, když se jedná o jedinou dohodu uzavřenou s konkrétním dodavatelem.

[38] Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že existence daňového podvodu nemůže spočívat jen a pouze na skutečnosti, že jiný dodavatel v řetězci, se kterým nadto daňový subjekt sám nikdy nespolečně pracoval a o němž se dozvěděl až při provádění daňové kontroly, nezaplátil DPH. Daňové orgány totiž nemohou extenzivně dovozovat, že daňové subjekty musí vyjma svých obchodních partnerů prověřovat věrohodnost také veškerých jejich dodavatelů, tj. nelze povědomost daňového subjektu a jeho obezřetnost rozšiřovat na nekonečně dlouhý řetězec osob. Je logické, že každý daňový subjekt si údaje o svých dodavatelích určitým způsobem chrání; v opačném případě by se jeho vlastní odběratelé mohli obrátit přímo na původní dodavatele, čímž by se daňový subjekt z realizace některých obchodů sám vyloučil.

[39] Nelze také klást k tíži daňovému subjektu ty skutečnosti, které nemohl ovlivnit. Co se tedy týče podmínek skladování masa v Holešovickém přístavu v Praze, lze sice konstatovat, že si stěžovatelka podmínky jeho skladování mohla osobně ověřit před tím, než jej od svého dodavatele nakoupila. Na druhou stranu ji však nelze činit odpovědnou za obchodní rozhodnutí svého dodavatele (společnosti Malec a Vavrik spol. s r.o.). Bylo pouze na něm, s jakým subjektem smlouvu o skladování (a zda vůbec) uzavře. Stejně tak bylo na

pokračování

něm, aby převzetí masa nahlásil Státní veterinární správě, jak vyplynulo ze sdělení Státní veterinární správy založeného ve správním spise.

[40] K tomu Nejvyšší správní soud dále poznamenává, že splnění povinností vyplývajících z jiných (veterinárních) předpisů, které sledují odlišný cíl než odhalování podvodů v oblasti DPH, nelze hodnotit jako opatření, jehož přijetí lze od osoby povinné k dani rozumně požadovat, aby svou účast na daňovém podvodu vyloučila (k tomu srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 3. 10. 2019, *Altic*, věc C-329/18). K prokazování přijetí kontrolních mechanismů je však možno přistoupit teprve poté, co jsou objektivní skutečnosti svědčící o podvodu náležitě popsány a prokázány. Teprve poté přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen prokázat, že přijal taková opatření, jimiž svou účast na podvodu vyloučil, tj. s ohledem na přijatá opatření o něm nemohl vědět. Mezi taková opatření můžeme řadit důsledné prověřování svých obchodních partnerů, ověřování registrace k DPH a příslušných účtů, náležitou smluvní dokumentaci, případné uzavření pojištění nakupovaného zboží, je-li to s ohledem na jeho povahu vhodné, apod. Závěr o existenci podvodu však nelze postavit pouze na tom, že daňový subjekt své dodavatele (příp. dodavatele svých dodavatelů) dostatečně neprovéřoval. V takovém případě by totiž byl stírán rozdíl mezi prokázáním objektivních skutečností svědčících o podvodu (jež tíží správce daně) a mezi prokázáním přijetí kontrolních mechanismů (což je naopak úkolem daňového subjektu) a důkazní břemeno týkající se uvedených objektivních skutečností by tak bylo fakticky přenášeno na daňový subjekt.

[41] Jsou-li však objektivní okolnosti o existenci podvodu ze strany daňových orgánů prokázány a daňový subjekt své důkazní břemeno ohledně přijetí kontrolních mechanismů neunes, je namíste nárok na odpočet odeprít bez ohledu na to, zda u společnosti, která daň neodvedla, byly vydány zajišťovací příkazy, prostřednictvím kterých byla neodvedená daň uhrazena. Jak správně uvedl žalovaný, odeprění nároku na odpočet v takové situaci nesupluje výběr chybějící daně, ale chrání smysl a účel směrnice o společném systému DPH, ze které uplatňovaný nárok vychází.

IV. C K povinnosti krajského soudu vyzvat k odstranění vad žaloby ve smyslu § 37 odst. 5 s. ř. s.

[42] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítala, že považoval-li krajský soud některé z žalobních námitek za obecné, měl stěžovatelku postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s. vyzvat k odstranění vad. Jak již bylo vysvětleno výše, žaloba stěžovatelky nebyla obecná – její podstata spočívala právě v tom, zda správce daně (žalovaný) prokázal existenci objektivních okolností svědčících o podvodu. Dle Nejvyššího správního soudu vymezila stěžovatelka ty části žaloby, ve kterých existenci podvodu rozporovala, dostatečně. Krajský soud měl proto na tuto argumentaci poskytnout adekvátní odpověď (viz výše).

[43] Povinnost krajského soudu vyzývat stěžovatelku k odstranění vad by mu však nevznikla ani v případě, že by část žaloby byla skutečně obecná. Žaloba, kterou se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí, totiž musí jakožto úkon, jímž se disponuje řízením, obsahovat kromě obecných náležitostí uvedených § 37 odst. 2 s. ř. s. také zvláštní náležitosti, mezi které řadí § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. také žalobní body. Prostřednictvím nich žalobce vymezí rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí ze strany krajského soudu (srov. také § 75 odst. 2 větu první s. ř. s.). Uvedení konkrétních žalobních bodů, resp. jejich

rozšíření o další dosud neuvedené žalobní body, je s ohledem na přísnou zásadu koncentrace, která pramení z § 71 odst. 2 s. ř. s., možné jen ve lhůtě pro podání žaloby. Neobsahuje-li podaná žaloba žádný žalobní bod, je povinností soudu vyzvat žalobce k jejímu doplnění postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s., neboť v takovém případě není žaloba projednatelná – není jasné, co žalobce považuje za nezákonné a v jakém rozsahu má tudíž krajský soud napadené rozhodnutí přezkoumávat (k tomu srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2018, č. j. 3 Azs 66/2017 - 31, č. 3733/2018 Sb. NSS). Odstranění této vady je však možné pouze ve lhůtě pro podání žaloby, pro její odstranění proto stanoví soud s ohledem na zmiňovanou koncentraci lhůtu odpovídající zbývajícím částem lhůty pro podání žaloby. Po jejím uplynutí nelze nedostatek žaloby spočívající v absenci žalobního bodu účinně odstranit, tato vada se stává neodstranitelnou. Stejně závěry platí o uvedení dalších (nových) žalobních bodů, neboť i o ty je možné žalobu rozšířit pouze ve lhůtě pro podání žaloby.

[44] V nyní projednávané věci však nebyla podána žaloba blanketní. Ani krajský soud nehodnotil žalobu obecnou jako celek, nýbrž pouze její část, která se týkala objektivních skutečností svědčících o podvodném jednání. Není tedy pravdou, že měl krajský soud postupovat podle § 37 odst. 5 s. ř. s., považoval-li některé z žalobních bodů za obecné. Žaloba byla i s ohledem na (chybné) závěry krajského soudu o obecnosti některých žalobních bodů projednatelná, neboť obsahovala další – perfektní žalobní body (srov. rozsudek ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 As 92/2009 - 65; či ze dne 19. 5. 2016, č. j. 9 Afs 17/2016 - 43).

IV. D K výsledku svědka R. M.

[45] Další námitka uvedená v kasační stížnosti se týkala nesprávného hodnocení výsledku svědka R. M. Stěžovatelka uváděla, že svědek byl na otázky správce daně připraven nikoli proto, že by byl z její strany instruován, ale proto, že správce daně jej dříve sám vyzýval k doložení listin týkajících se konkrétních dodávek. Také tuto kasační námitku shledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

[46] Ze správního spisu totiž ověřil, že správce daně vydal dne 29. 4. 2015 výzvu k prokázání skutečností č. j. 1062311/15/2301-61564-404727, kterou zaslal společnosti Malec a Vavrik spol. s r.o. a kterou požadoval předložení listin a poskytnutí informací „*souvisejících s fakturami vydanými pro odběratele MRAZÍRNY SCHMIDT s. r. o., DIČ: CZ28010809 s daty uskutečněných zdanitelných plnění náležejících do zdaňovacího období srpen 2014*“. Na tuto výzvu reagoval pan R. M. odpovědí ze dne 13. 5. 2015, ke které doložil fotografie palet s obchodovaným zbožím, daňové doklady (faktury), smlouvy o dodávkách kuřecího masa uzavřených se stěžovatelkou, CMR listy svědčící o dopravě obchodovaného zboží a jeho nákupu od společnosti RH ROYAL cook s.r.o., provozně-sanitační řád skladu, do kterého bylo zboží dopraveno a který si společnost Malec a Vavrik spol. s r.o. pronajímala v Holešovickém přístavu od společnosti KAVER - SERVIS, s.r.o. a nájemní smlouvu k tomuto skladu.

[47] Správce daně následně výzvou ze dne 12. 11. 2015, č. j. 1764939/15/2301-61564-404727 požadoval po společnosti Malec a Vavrik spol. s r.o. další listiny a údaje týkající se pronájmu mrazicí komory A5 v Holešovickém přístavu, skladovou evidenci, evidenci plomb a zápisů o kontrole teplot v pronajatých prostorech, a to za období od 1. 7. 2014 do

pokračování

30. 9. 2014. I na tuto výzvu reagoval za společnost Malec a Vavrik spol. s r.o. její jednatel, pan R. M., a to odpovědí ze dne 19. 11. 2015, ke které znovu doložil nájemní smlouvu k uvedenému skladu, provozně-sanitační řád skladu a evidenci zápisů o kontrole teplot pronajatých prostor. Ke skladové evidenci sdělil, že ji tvoří příjmové a vydané dodací listy a faktury, které je připraven dodat, jedná se však odhadem o 20 šanonů dokumentů. K evidenci plomb sdělil, že ji nevede.

[48] Výslech R. M. provedl správce daně dne 19. 5. 2016 (viz protokol o výsledku svědka založený ve správním spise), při kterém svědek znovu doložil faktury týkající se tří sporných dodávek kuřecího masa, dodací listy, smlouvy o dodávkách masa, transakční historii účtu společnosti Malec a Vavrik spol. s r.o., ze které lze seznat pohyby plateb mezi společnostmi Malec a Vavrik spol. s r.o. a stěžovatelkou za období srpen 2014, část vnitropodnikové směrnice týkající se zásob a evidenci zápisů o kontrole teplot pronajatého skladu. Dále doložil také inventurní soupis ke dni 31. 12. 2014 a ke dni 31. 12. 2013 a doklady vztahující se k nákupu masa od společnosti RH ROYAL cook s.r.o. (faktury, CMR listy a údaj o registraci společnosti RH ROYAL cook s.r.o. k DPH, která ke dni 15. 8. 2014 nebyla vedena jako nespolehlivý plátce). Při samotném výsledku svědek R. M. v podstatě potvrdil průběh nákupu kuřecího masa tak, jak jej popsala stěžovatelka.

[49] Nejvyšší správní soud je ve shodě se stěžovatelkou v tom, že svědka R. M. nebylo možné hodnotit jako nevěrohodného (resp. stěžovatelkou instruovaného) pouze proto, že předložil doklady potvrzující skutečnosti tvrzené stěžovatelkou a byl připraven odpovídat na dotazy správce daně. Vzhledem k předchozím dvěma výzvám, které správce daně R. M. jakožto jednatele společnosti Malec a Vavrik spol. s r.o. sám zaslal, bylo logické, že pan R. M. reagoval na konkrétní dodávky masa, které v daném období srpen 2014 se stěžovatelkou uskutečnil. Bylo také logické, že si s sebou ke svědecké výpovědi přinesl zmiňované dokumenty, když z vlastní zkušenosti věděl, co konkrétně správce daně zajímá. Žalovaný (resp. správce daně) proto nemohl uzavřít, že je svědek nevěrohodný. Jeho výpověď naopak potvrzuje průběh dodávek masa tak, jak je popsala stěžovatelka.

IV. E K výzvě správce daně ze dne 6. 1. 2017

[50] A pokud jde o poslední námitku uvedenou v kasační stížnosti, uvádí Nejvyšší správní soud následující. Výzvu k prokázání skutečností ze dne 6. 1. 2017 vydal správce daně poté, co stěžovatelka podala proti platebnímu výměru na DPH odvolání. Dospěl totiž k tomu, že jeho závěry, na základě kterých platební výměr vydal, nemají oporu ve spise, neboť stěžovatelka přijetí zdanitelných plnění prokázala, stejně jako prokázala dodání kuřecího masa do jiného členského státu – na Slovensko. Svůj názor proto přehodnotil a po stěžovatelce uvedenou výzvou požadoval, aby prokázala přijetí takových opatření, prostřednictvím kterých by vyloučila svou účast na podvodném jednání. Přestože totiž stěžovatelka přijetí kuřecího masa prokázala, existovaly dle správce daně takové objektivní okolnosti, na základě kterých o podvodu stěžovatelka musela vědět (tyto skutečnosti správce daně ve výzvě popsal).

[51] Daňový řád nebrání tomu, aby v odvolacím řízení byl správní spis doplňován o další podklady. Naopak, § 113 daňového řádu výslovně počítá i s tím, že správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, avšak údaje uvedené v odvolání nemůže z výsledků již provedeného řízení posoudit, řízení doplní o nezbytné úkony. Teprve

pokud o odvolání sám správce daně nerozhodne, postoupí jej bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu. I ten může v doplňování dokazování pokračovat, je-li to s ohledem na okolnosti věci potřeba (srov. § 115 daňového řádu), s výsledky dokazování však musí daňový subjekt seznámit. Sama skutečnost, že správce daně vydal výzvu k prokázání skutečností poté, co stěžovatelka podala odvolání, tak není nezákonná. A co se týče jejího obsahu, resp. skutečností, které správce daně ve sporné výzvě popsal a na základě kterých po stěžovateli požadoval prokázání přijetí kontrolních mechanismů, bude s ohledem na výše uvedené úkolem krajského soudu posoudit, zda tyto skutečnosti dostačovaly pro závěr o tom, že k podvodnému jednání došlo.

V. Závěr a náklady řízení

[52] Nejvyšší správní soud uzavírá, že shledal kasační stížnost důvodnou, rozsudek krajského soudu proto s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[53] V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), jehož podstatu lze shrnout následovně. Základem žalobních námitek je zpochybnění existence objektivních skutečností svědčících o podvodném jednání. Tyto námitky jsou dostatečně konkrétní na to, aby k nim krajský soud zaujal rovněž konkrétní (věcnou) odpověď. Krajský soud je proto povinen posoudit, zda správce daně, resp. žalovaný objektivní skutečnosti svědčící o podvodu prokázal a zda tak stěžovatelka s ohledem na jejich existenci mohla a měla vědět, že se realizovanými plněními (dodávkami kuřecího masa) účastní daňového podvodu.

[54] Krajský soud v novém rozhodnutí o věci rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 8. září 2021

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu