



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **STIM, spol. s r. o.**, se sídlem Želechovice nad Dřevnicí, Paseky 666, zastoupené Mgr. Václavem Němcem, advokátem se sídlem Ostrava, Českobratrská 3321/46, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 2. 2020, č. j. 31 Af 3/2018-250,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni na základě výsledků daňové kontroly doměřil dvanácti dodatečnými platebními výměry ze dne 23. 5. 2016 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna až prosince 2012 a stanovil jí související penále. Neuznal nároky na odpočet daně, které žalobkyně uplatnila v souvislosti s deklarovaným přijetím zdanitelných plnění (dodání zboží) od společnosti MOSAN, s. r. o. (dále jen „společnost MOSAN“), a od Mgr. M. J. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně sice splnila formální podmínky pro vznik nároků na odpočet podle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), tedy předložila formálně bezvadné daňové doklady, neprokázala však, že by se deklarovaná plnění fakticky uskutečnila. Správce daně identifikoval pět uzavřených dodavatelských řetězců („fakturačních koleček“), na jejichž počátku a současně konci, stála žalobkyně,

respektive v jednom případě společnost Glass Ateliér Morava, s. r. o (dále jen „společnost Glass“). Dospěl jednak k závěru, že žalobkyně neprokázala, že zboží, deklarované na daňových dokladech, skutečně existovalo; současně shledal, že deklarovaný přepravek zboží probíhal mezi zúčastněnými subjekty pouze fiktivně. Cílem nebylo skutečné dodání zboží, nýbrž zabezpečení financování žalobkyně, což i sama žalobkyně uváděla. Současně správce daně dospěl k závěru, že ačkoliv se jednalo o fiktivní obchodní transakce, žalobkyně je podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, ve znění rozhodném pro příslušná zdaňovací období, tj. účinném do 31. 12. 2012, povinna zaplatit daně na výstupu, uvedené na daňových dokladech, jež v rámci příslušných řetězců vystavila svým odběratelům, společnostem Vacula-servis, s. r. o., EUOROCORP, s. r. o., MOSAN, TRINEX CZ, s. r. o., a Proznak Praha, s. r. o. Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2017, č. j. 45958/17/5300-21444-700333, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně; ten ji shledal nedůvodnou a shora uvedeným rozsudkem ji zamítl.

[2] Krajský soud předdeslal, že se s ohledem na uplatněné námitky mohl zabývat toliko otázkou faktického uskutečnění deklarovaných plnění; v odvolání žalobkyně sice brojila také proti nesprávné aplikaci ustanovení § 105 zákona o DPH [krajský soud zjevně mínil ustanovení § 108 daného zákona – pozn. NSS], v žalobě však takovou argumentaci neuplatnila.

[3] Dále konstatoval, že ze zjištěného skutkového stavu vyplývá, že v identifikovaných řetězcích nedocházelo ke skutečnému dodání zboží, nýbrž se jednalo o fiktivní transakce, které se odehrávaly pouze v rovině daňových dokladů. Jejich účelem bylo generovat pohledávky, a tím žalobkyni a společnosti Glass zajistit přístup k faktoringovému financování, což ve svých podáních sama žalobkyně uváděla.

[4] Současně krajský soud přisvědčil daňovým orgánům, že žalobkyně neprokázala faktickou existenci zboží, jehož nákupy a prodeje měly být předmětem deklarovaných transakcí. Pokud jde o zboží „*dopravní knoflíky*“, krajský soud neshledal důvodnou námitku, že žalobkyně umožnila správci daně nahlédnout do relevantních skladových sestav při místním šetření v počítači. Přisvědčil žalovanému, že žalobkyně nespecifikovala, o jaké místní šetření by se mělo jednat; v rámci daňové kontroly se u žalobkyně ani žádné místní šetření nekonalo.

[5] Existenci daného zboží dle krajského soudu neprokázala ani dodatečně předložená evidence skladu č. 4 a č. 1 za rok 2012. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že dotčená evidence je nepřehledná a neprůkazná; není z ní zřejmé jaké zboží a v jakém množství mělo být do skladu přijímáno, respektive z něj vydáváno. Na žádné z předložených listin současně není uvedeno zboží s názvem „*Holoplane road Cryzal*“, které je uvedeno na fakturách. Tvrzení, že se název příslušného zboží průběžně měnil, podle krajského soudu žalobkyně neprokázala. Za doklad toho, že žalobkyně měla na skladě dopravní knoflíky, krajský soud nepovažoval ani fakturu č. 2064 ze dne 12. 11. 2010 vystavenou společností CRYZAL, neboť je na ní uvedeno zboží s názvem „*PLOT DE ROUTE 360° STD BLANC*“. Současně žalobkyně neprokázala, že by takové zboží přijala na sklad, a že by docházelo k jeho pohybu.

pokračování

[6] Závěr o neprokázání faktické existence platí podle krajského soudu rovněž pro zboží „*folie pro SPZ bez Al podkladu*“. Žalobkyně ani zde nepředložila relevantní skladovou evidenci; současně neodstranila rozpory ve svých vyjádřeních o původu a skladovaném množství daného zboží. Krajský soud rovněž přisvědčil žalovanému, že žalobkyně neprokázala, že zboží uvedené na faktuře vystavené dne 13. 2. 2001 kyperskou společností FAAB ENTERPRISES LTD, je totéž, které mělo být předmětem nyní deklarovaných obchodů. To, že by dotčené zboží bylo u žalobkyně uskladněno ke dni 1. 1. 2012, podle krajského soudu neprokázaly ani skladové výdejky.

[7] Pokud jde o zboží „*sklářské pelety*“, krajský soud konstatoval, že o něm žalobkyně nevedla žádnou evidenci. V případě zboží „*sklářská surovina*“ pak nepředložila žádné důkazy, které by dokumentovaly jeho skutečný pohyb. Z místního šetření ve společnosti Glass vyplynulo, že dané zboží vůbec neopustilo sklad této společnosti.

[8] Existenci zboží, respektive faktické uskutečnění deklarovaných plnění, podle krajského soudu neprokázaly ani výsledky svědků. Svědci vypověděli, že se zboží nacházelo ve skladu žalobkyně či společnosti Glass. Z jejich výsledků současně vyplynulo, že nedocházelo k jeho přepravě, fyzickému přebírání, „přepočítávání“, nebo k tomu, že by bylo nabízeno k prodeji jiným společnostem. Z provedených výsledků tak podle krajského soudu vyplynulo, že deklarované transakce byly prováděny pouze „papírově“; svědci neznali konkrétní předmět prodeje, ani ve skladu neověřovali jeho existenci.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Uvádí, že se v případě všech sporných plnění „*jednalo o kolotočové obchody, které [...] realizovala za účelem vzniku pohledávek, které následně byly postoupeny faktoringovým společností, a tak bylo zajištěno krátkodobé financování*“. Obchody tudíž nebyly fiktivní, nýbrž fakticky realizované. Vzniklé pohledávky řádně postoupila faktoringové společnosti, která ji za ně zaplatila sjednané částky. Rovněž její odběratelé následně řádně zaplatili faktoringové společnosti.

[11] Stěžovatelka namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud se nevypořádal s námitkou, dle které daňové orgány postupovaly v rozporu s ustálenou správní praxí správce daně, jež stěžovatelce založila legitimní očekávání, že obchody z pohledu daňového realizovala bezvadně. Konkrétně uvádí, že správce daně prováděl kontroly kolotočových obchodů uskutečněných mezi týmiž subjekty a s týmiž zbožím jako nyní, již v roce 2012, kdy kontroloval DPH za zdaňovací období května 2012, a v roce 2013, kdy kontroloval DPH za roky 2010 a 2011. V rámci daných kontrol správce daně vypracoval protokol ze dne 25. 7. 2012, č. j. 302328/12/303931705349, v němž konstatoval, že stěžovatelka odstranila pochybnosti o vedení skladové evidence. Dále v roce 2013 vypracoval protokol o místním šetření č. j. 268835/13/3301-05403-711383, v němž konstatoval, že stěžovatelka doložila všechny požadované podklady k obchodům financovaným faktoringovou společností.

[12] Předmětem daňové kontroly, na jejímž základě byly vydány nyníjší dodatečné platební výměry, byly dle stěžovatelky rovněž kolotočové obchody financované

prostřednictvím faktoringu a v případě zdaňovacího období května 2012 dokonce za téže časové období, které správce daně již jednou přezkoumával. Stěžovatelka uvádí, že v rámci nynější daňové kontroly předložila doklady ve stejném rozsahu a stejné kvalitě jako při předcházejících kontrolách, kdy je správce daně bez výhrad přijal. Nynější požadavky správce daně na předložení dalších dokladů o existenci zboží a způsobu realizace obchodů tak podle stěžovatelky představují zásadní změnu jeho ustáleného posuzování těchto obchodů, tj. dosavadní praxe stěžovatelky, která již opakovaně prošla „*testem daňových kontrol*“.

[13] Dále stěžovatelka namítá, že daňové orgány postupovaly svévolně, tzn. odlišně vůči různým subjektům, nacházejícím se v totožné situaci. Zatímco ve vztahu k Mgr. M. J., ke stěžovateli, jejímž je Mgr. M. J. jednatelem a společníkem, a ve vztahu ke společnosti MOSAN, jejíž jednatelkou a společnicí byla tehdejší manželka Mgr. M. J., postupovaly podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, ve vztahu k ostatním subjektům zapojeným do příslušných obchodů podle uvedeného ustanovení nepostupovaly.

[14] Namítá rovněž, že nebyly splněny podmínky, aby na ni vůbec bylo přeneseno důkazní břemeno, neboť správce daně nedostal své povinnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. I v tomto ohledu se dovolává legitimního očekávání pramenícího z předchozích kontrol. Nynější postup správce daně, pokud jde o přenesení důkazního břemene, je tudíž dle stěžovatelky v rozporu s jeho dosavadní ustálenou praxí.

[15] Stěžovatelka dále brojí proti závěru krajského soudu, že neunesla důkazní břemeno stran prokázání faktické existence příslušného zboží, potažmo deklarovaných obchodů. Je přesvědčena, že důkazní břemeno v souladu s ustálenou praxí daňových orgánů unesla. Ve vztahu ke všem obchodům doložila veškeré daňové doklady, skladovou evidenci a nabývací dokumenty k příslušnému zboží. Existenci zboží osvědčily nejen všechny subjekty, s nimiž obchodovala, ale také pracovnice správce daně, které při místním šetření dne 13. 12. 2013, pod č. j. 2029978/16/3301-62561-712077, uvedly, že existenci zboží ověřily, a současně pořídily jeho fotodokumentaci. Stěžovatelka též namítá, že krajský soud řádně neposoudil provedené důkazy, zejména rozhodl v rozporu s obsahy výpovědí svědků, které hodnotil nesprávně, nevyvodil z nich žádné konkrétní závěry a k některým z nich nezaujal žádné stanovisko.

[16] Dále stěžovatelka namítá, že se krajský soud nevypořádal s jejími důkazními návrhy k prokázání faktické existence zboží. Konkrétně brojí proti neprovedení dokazování výslechy svědků, jmenovitě pana R. F., který by popsal okolnosti týkající se vedení skladového hospodářství a evidence zboží využívaného pro příslušné obchody.

[17] Namítá též, že písemné vyhotovení odůvodnění napadeného rozsudku je v rozporu s jeho odůvodněním, vyhlášeným při jednání. Zatímco v písemném vyhotovení napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že se ztotožňuje se závěrem daňových orgánů, že stěžovatelka neprokázala faktickou existenci zboží, při jednání uvedl, že o faktické existenci zboží a jeho umístění ve skladu není pochyb.

[18] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že se nevypořádal s námitkou, dle které daňové orgány nehodnotily předložené skladové evidence a vytištěné skladové sestavy (jež označily za neprůkazné), ve spojení s dalšími důkazy. V této souvislosti rovněž namítá,

pokračování

že krajský soud sice provedl dokazování notářským zápisem ze dne 21. 9. 2018, vyjádřením daňového poradce Ing. Gabriela ze dne 4. 10. 2018 a předloženými čestnými prohlášeními, s vysvětlením souvislostí, listinami a namítanými pochybeními daňových orgánů se však nezabýval.

[19] Krajský soud se podle stěžovatelky nevypořádal ani s její argumentací o původu a označování zboží „*fólie pro SPZ bez AL podkladu*“. Dále brojí proti závěru krajského soudu, že na žádné z jí předložených listin není uvedeno zboží s názvem „*Holoplane road – Cryzal*“ a souvisejícímu závěru, že neprokázala své tvrzení, že se název dotčeného zboží průběžně měnil. Krajský soud k daným otázkám neprovedl žádné dokazování, konkrétně nevyslechl zaměstnance stěžovatelky, ani jiné navržené svědky. Pominul také skutečnost, že skladové objemy dotčeného zboží vysoce převyšovaly počty kusů zboží uvedených na fakturách.

[20] Konečně stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost, respektive nezákonnost napadeného rozsudku v tom, že se krajský soud nevypořádal s její námitkou aplikace ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, v rozporu se zásadou daňové neutrality, potažmo v tom, že se danou otázkou nezabýval z úřední povinnosti. Stěžovatelka uvádí, že podanou žalobu o danou námitku „*upřesnila*“ při jednání před krajským soudem. Poukazuje také, na to, že danou námitku uplatnila v odvolání, a že je akcesorická ve vztahu k její argumentaci týkající se faktického uskutečnění zdanitelných plnění. Dále se dovolává toho, že příslušnou námitku opomněla ve své „*laické*“ žalobě výslovně zmínit v důsledku toho, že ve lhůtě pro podání žaloby řešila existenční (ekonomické) problémy, které jí znemožňovaly zajistit si odpovídající právní pomoc. Poukazuje rovněž na řízení o související žalobě svého jednatele a společníka, Mgr. M. J., vedené před krajským soudem pod sp. zn. 30 Af 13/2018. V daném řízení krajský soud podané žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil. Příslušná žaloba se od té v nynější věci přitom dle stěžovatelky lišila pouze tím, že v ní byla výslovně zmíněna „*kouzelná formule o daňové neutralitě DPH*“.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry napadeného rozsudku. Námitka, že daňové orgány postupovaly v rozporu s legitimním očekáváním stěžovatelky, byla uplatněna poprvé až v kasační stížnosti. V žalobě, s odkazem na protokol č. j. 302328/12/303931705349, stěžovatelka pouze tvrdila, že správci daně umožnila již dne 23. 7. 2012 nahlédnout do skladové evidence, přičemž správce daně v tomto ohledu neshledal pochybení. S touto námitkou se podle žalovaného krajský soud vypořádal. Příslušný protokol není součástí správního spisu, přičemž stěžovatelka současně nespecifikovala, o jaké místní šetření by se mělo jednat. Žalovaný doplnil, že předmětné transakce byly komplexně prověřovány poprvé až v rámci daňové kontroly zahájené dne 29. 1. 2015. Ve vztahu k námitce stran faktické existence zboží žalovaný uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Krajský soud nepochybil ani při hodnocení svědeckých výpovědí. Z příslušných výpovědí nevyplývá, že by svědci fyzicky přebírali a kontrolovali deklarované zboží; vyplynulo z nich, že se deklarované transakce odehrávaly pouze „*papírově*“. Nedůvodná je podle žalovaného rovněž námitka, že se krajský soud nevypořádal s otázkou nezákonné aplikace ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, neboť stěžovatelka takovou námitku neuplatnila ve lhůtě pro podání žaloby. Dle žalovaného rovněž není pravdivé

tvrzení stěžovatelky, že podala „laickou žalobu“, neboť při jejím podání byla zastoupena daňově – poradenskou společností ARIADNA s. r. o., tedy profesionálem v dané oblasti.

[22] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu pro nedostatek jeho důvodů. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné jej bez dalšího zrušit. Konstantní judikatura tohoto soudu označuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74; citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), nebo pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz například rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44).

[25] Rozsudek krajského soudu uvedenými nedostatky netrpí. Úkolem soudu je totiž vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, nikoliv odpovědět na každou dílčí žalobní námitku (srov. například rozsudky tohoto soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, či ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36; shodně též nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, dostupný z www.nalus.usoud.cz). Právě tak krajský soud postupoval. Žalobní argumentace směřovala takřka výlučně k tomu, zda stěžovatelka řádně vedla skladovou evidenci, respektive zda se v rozhodné době v jejím skladu, či ve skladu společnosti Glass, nacházelo zboží, jehož se měly týkat deklarované obchody, aniž by se věnovala otázce faktického dodávání příslušného zboží, tedy aniž by brojila proti celkovému závěru daňových orgánů o pouhém fakturačním charakteru deklarovaných transakcí. Za této situace není vadou, která by měla za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, pokud se krajský soud podrobně nevěnoval každé jednotlivé námitce stěžovatelky o původu, počtech a dalším osudu deklarovaného zboží, stejně jako skutečnost, že podrobně nehodnotil výpověď každého jednotlivého svědka, který byl daňovými orgány vyslechnut. Z úvodní části odůvodnění napadeného rozsudku (viz zejména jeho odst. 34 až 37) totiž vyplývá, že se krajský soud předně ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že jsou deklarované obchody toliko fiktivní, tedy že je stěžovatelka „uskutečnila“ pouze formálně za účelem přístupu k faktoringovému financování (což ostatně stěžovatelka sama připouští). Zda je závěr, k němuž krajský soud dospěl, věcně správný, předmětem kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není.

[26] S ohledem na celkový závěr krajského soudu, jehož věcnou správností se bude Nejvyšší správní soud zabývat níže, nemá za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ani stěžovatelkou namítaný dílčí rozpor v konstatování krajského soudu, zda se

pokračování

v jejím skaldu nacházelo deklarované zboží. Jedná se spíše o projev dílčí argumentační neobratnosti krajského soudu. Z odůvodnění napadeného rozsudku jako celku je jasné patrné, k jakému závěru krajský soud dospěl a z jakých důvodů.

[27] Nejvyšší správní soud neshledal, že by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ani proto, že v něm krajský soud výslovně neuvedl, že a proč neprováděl dokazování výsledkem svědka R. F., který měl mít u stěžovatelky na starosti vedení skladové evidence. Jakkoli se krajský soud s příslušným důkazním návrhem výslovně nezabýval v textu napadeného rozsudku, nejedná se o opomenutý důkazní návrh. Krajský soud se totiž (ne)provedením jednotlivých navržených důkazů zabýval v průběhu jednání, kdy o nich usnesením vyhlášeným při jednání rozhodl. Výslech uvedeného svědka krajský soud zjevně neprovedl pro nadbytečnost, jelikož by nemohl ničeho změnit na celkovém závěru o toliko „fakturačním“ charakteru deklarovaných plnění, který stěžovatelka nepopírala.

[28] Stěžovatelka dále spojuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku s tím, že se krajský soud nezabýval otázkou, zda daňové orgány nepostupovaly nezákonně, pokud jí podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, doměřily daně na výstupu vykázané na daňových dokladech. Ani zde nelze stěžovatelce přisvědčit. Krajský soud správně uzavřel, že se otázkou zákonnosti doměřených daní na výstupu zabývat nemůže, neboť stěžovatelka příslušnou argumentaci uplatnila poprvé až při jednání před soudem, tedy dalece po uplynutí lhůty pro podání žaloby.

[29] Řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční. Je proto pouze na žalobci, aby v podané žalobě specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Vedle toho se ve správním soudnictví uplatňuje zásada koncentrační. Žalobu je tak třeba podat v zákonem stanovené dvouměsíční lhůtě a rovněž pouze v této lhůtě může žalobce podanou žalobu rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Soud je rozsahem žaloby vázán; napadené rozhodnutí může, s výjimkami stanovenými soudním řádem správním, či dovozenými judikaturou, přezkoumat pouze v mezích včas uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

[30] Stěžovatelka se v žalobě soustředila veskrze jen na otázku, zda prokázala faktickou existenci zboží, které bylo uvedeno na jednotlivých daňových dokladech. Její žalobní argumentace se tedy vázala toliko k závěru daňových orgánů, že nemá nárok na odpočet DPH uvedené na fakturách za pořízení zboží. Ve vztahu k závěru daňových orgánů, že je bez ohledu na fiktivnost deklarovaných plnění povinna podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, uhradit DPH z plnění, o němž deklarovala, že jej poskytla svým odběratelům, v žalobě (ve lhůtě pro podání žaloby) žádnou argumentaci neuplatnila. Žaloba neobsahovala ani tzv. *zárodek* takového žalobního bodu (srov. rozsudek rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78), na který by mohla stěžovatelka později, například při jednání, navázat a rozvinout jej. Tvzení stěžovatelky, že u jednání v daném směru pouze upřesnila své žalobní námitky, není pravdivé.

[31] Pravdivé není rovněž tvrzení, že se by se krajský soud s opožděnou námitkou nezákonné aplikace § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, ve znění účinném do

31. 12. 2012 nevypořádal alespoň tím, že by ji alespoň odmítl jakožto opožděnou. V napadeném rozsudku tak učinil, ač ve stručnosti, v odst. 12 a 13 odůvodnění. Současně se danou otázkou obšírně zabýval v průběhu jednání. Umožnil stěžovateli, aby se k ní vyjádřila, a zejména ji výslovně vyzval, aby uvedla, jaký její včasný žalobní bod podle jejího názoru příslušná argumentace rozvíjí. Následně stěžovatele vysvětlil, že je podanou žalobou vázán a námitkou, kterou uplatnila poprvé až při jednání, se zabývat nemůže. Má-li snad stěžovatelka za to, že měl krajský soud příslušnou argumentaci jako opožděnou odmítnout výrokem napadeného rozsudku, či usnesením vyhlášeným při jednání, takový požadavek z ničeho nevyplyvá. Krajský soud postupoval správně, vypořádal-li se s danou otázkou v odůvodnění napadeného rozsudku.

[32] S ohledem na pravidla o vázanosti soudu uplatněnými žalobními body je mylné rovněž přesvědčení stěžovatelky, že se krajský soud měl otázkou nezákonné aplikace ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, zabývat proto, že ji vznesla v odvolání proti platebním výměrům. S námitkami, které stěžovatelka uplatnila v odvolání, se ve svém rozhodnutí vypořádal žalovaný. Krajskému soudu nepříslušelo za stěžovatelku domýšlet, které závěry žalovaného ob stojí a které nikoliv, a tedy jaké další námitky by mohly vést k jejímu úspěchu ve věci. Opačný postup by odporoval nejen shora uvedeným pravidlům, která jsou zakotvena v soudním řádu správním, ale také ústavním principům rovnosti a kontradiktornosti řízení před soudem.

[33] Rovněž tvrzení stěžovatelky, že je příslušná námitka akcesorická k jejímu nesouhlasu se závěrem daňových orgánů, že nenesla důkazní břemeno stran faktického uskutečnění deklarovaných plnění, je neopodstatněné. Náhled, že jsou deklarovaná plnění toliko fiktivní (fakturační), vedl daňové orgány k závěru, že stěžovatelka nesplňuje podmínky při přiznání nároku na odpočet DPH. Daň na výstupu byla stěžovatelce podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, doměřena proto, že vystavila daňové doklady svým odběratelům, na nichž uvedla DPH.

[34] Nedůvodná je rovněž argumentace, že se krajský soud měl příslušnou námitkou zabývat z úřední povinnosti, či že měl přihlédnout k tomu, že ji v související věci ve své žalobě, kterou projednával tentýž krajský soud pod sp. zn. 30 Af 13/2018, uplatnil Mgr. M. J. Krajský soud nemohl v nynější věci vycházet ze žaloby podané v jiné věci jiným subjektem, jakkoli spolu obě věci nepochybně skutkově i právně souvisejí, a senát 31 Af krajského soudu byl obeznámen s tím, že jiný senát téhož soudu (30 Af) o související věci již rozhodl. Z odst. 9 odůvodnění rozsudku krajského soudu ze dne 30. 1. 2020, č. j. 30 Af 13/2018-124, rovněž vyplývá, že Mgr. M. J. ve své věci (na rozdíl od stěžovatelky, jakkoli je jejím jednatelem a společníkem) uplatnil konkrétní žalobní argumentaci, proč daňové orgány neměly postupovat podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012. Není tedy pravdou, že by rozdíl mezi oběma žalobami spočíval pouze v tom, že žaloba Mgr. M. J. obsahovala navíc jen „kouzelnou formuli: daňová neutralita“.

[35] Stěžovatelka se rovněž mylí, má-li za to, že ji měl krajský soud postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s. vyzvat, aby svou žalobu o příslušnou námitku doplnila. Výzva podle uvedeného ustanovení by byla namísto pouze v situaci, kdy by žaloba neobsahovala žádný (projednatelný) žalobní bod. Tak tomu v nynější věci nebylo; podaná žaloba byla způsobilá věcného projednání.

pokračování

[36] Úspěšná nemůže být stěžovatelka ani stvrzeními, že její opomenutí zmínit příslušnou námitku v žalobě je důsledkem jejích ekonomických problémů, které jí bránily, aby si za účelem podání žaloby obstarala odpovídající právní pomoc, a že tak podala toliko „laickou“ žalobu. Stěžovatelka byla při podání žaloby zastoupena profesionálem na daňovou oblast, daňově poradenskou společností ARIADNA s. r. o. (§ 3 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, § 35 odst. 2 s. ř. s.). Nic jí současně nebránilo, aby případně ještě před podáním žaloby krajský soud požádala o ustanovení zástupce z řad advokátů, za účelem podání žaloby a zastupování v následném řízení (neměla-li dostatečné prostředky pro to, aby si opatřila jiné kvalifikované právní zastoupení).

[37] Stěžovatelka dále namítá, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný také proto, že se krajský soud nevypořádal s námitkou, dle které je postup daňových orgánů v nynější věci v rozporu s jejich dosavadní správní (rozhodovací) praxí, jež stěžovatelce založila legitimní očekávání, že způsob, jakým realizuje své obchody, je z pohledu daňových předpisů řádný.

[38] Krajský soud se v napadeném rozsudku skutečně otázkou, zda závěry dřívějších kontrol (šetření) daňových orgánů stěžovatelce nezaložily legitimní očekávání, že jí v souvislosti s obdobnými obchody, jaké jsou nyní předmětem sporu, vzniká nárok na odpočet DPH, výslovně nezabýval. Důvodem však není, že by opomenul „konkrétní žalobní námitky rozporu postupu správního orgánu s jeho ustálenou rozhodovací praxí“, jak stěžovatelka tvrdí. Stěžovatelka ve skutečnosti v žalobě žádnou konkrétní argumentaci (jako je tomu nyní v kasační stížnosti), proč je postup daňových orgánů v rozporu s jejím legitimním očekáváním, neuplatnila. Jak ostatně sama uvádí, ve třetím odstavci části druhé žaloby toliko v rámci rekapitulace, jakým způsobem probíhaly deklarované obchody (tj. že byly realizovány bez zisku a sloužily k získání přístupu k faktoringovému financování, že se deklarované zboží fyzicky nepohybovalo a docházelo výhradně jeho k jeho prodeji a zpětnému nákupu, či naopak), uvedla, že „[t]akovýto postup zajištění faktoringového úvěru praktikoval žalobce několik let, nikdy k tomu nebyly ze strany správce daně žádné připomínky a správce daně také nikdy dříve tento postup nezpochybňoval“. Stěžovatelka tak v žalobě nezmínila žádná předchozí šetření, u nichž by vůbec bylo možné zvažovat, zda jí jejich závěry nemohly založit legitimní očekávání v budoucí postup správce daně v obdobných případech. Povinností krajského soudu není domýšlet z rekapitulační části žaloby možné důvody nezákonnosti v postupu daňových orgánů za žalobkyni.

[39] Spolu s podáním ke krajskému soudu ze dne 15. 10. 2018 (č. l. 108 spisu krajského soudu) sice stěžovatelka předložila protokol správce daně ze dne 25. 7. 2012, č. j. 302328/12/303931705349, jehož se dovolává i nyní (viz níže), nenamítala ale, že by snad ze závěru příslušného postupu k odstranění pochybností, jehož se daný protokol týká, jakkoli odvozovala nějaká legitimní očekávání. V souvislosti s příslušným protokolem pouze uvedla, že v něm správce daně potvrdil existenci skladové evidence za rok 2012. Tato stručná zmínka tak rozvíjela spíše argumentaci stěžovatelky, že fakticky disponovala zbožím, které mělo být předmětem deklarovaných obchodů; tou se krajský soud zabýval.

[40] Nejvyšší správní soud tudíž dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán. Napadený rozsudek je způsobilý věcného přezkumu.

[41] Podstatou věcných kasačních námitek (§ 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.) je přetrvávající přesvědčení stěžovatelky, že splnila podmínky pro vznik nároků na odpočet daně z deklarovaných přijatých plnění. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu a daňových orgánů o fiktivnosti deklarovaných obchodů a trvá na tom, že je fakticky realizovala.

[42] Stěžovatelka klade důraz na *faktickou existenci zboží*, které mělo být předmětem deklarovaných obchodů. Veskrze však nepolemizuje (a nečinila tak ani v žalobě) s celkovým závěrem krajského soudu (a daňových orgánů), že deklarovaná plnění jsou fiktivní, tj. fakticky neuskutečněná, z toho důvodu, že se odehrála toliko „na papíře“ (fakturačně, v rovině dokladů), aniž by měla základ ve skutečném dodání zboží.

[43] Podmínky pro vznik a uplatnění nároku na odpočet DPH jsou, pokud jde o vnitrostátní prodej a nákup zboží, upraveny v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) a odst. 3 uvedeného zákona platí, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti. K tomu dochází *dodáním zboží*.

[44] V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), a na ni navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu, současně platí, že nárok na odpočet daně je spojen jen a pouze se skutečným zdanitelným plněním, tedy výhradně se skutečným dodáním zboží. Pokud ke skutečnému dodání zboží nedochází, nárok na odpočet daně nevzniká. Fiktivní plnění, tedy takové, které se odehrává toliko v rovině účetních a dalších dokladů, aniž by mělo reálný základ, nárok na odpočet daně nezakládá (viz rozsudek SDEU ve spojených věcech *SGI a Valérie SNC proti Ministre de l'Action et des Comptes publics*, ze dne 27. 6. 2018, C-459/17 a C-460/17, ECLI:EU:C:2018:501, zejména body 33 až 40, judikatura SDEU je dostupná na webu curia.europa.eu; z judikatury Nejvyššího správního soudu viz například rozsudek ze dne 14. 1. 2021, č. j. 9 Afs 118/2020-37).

[45] Obdobným případem, o jaký se jedná v nynější věci, se SDEU zabýval v rozsudku ve věci *EN.SA. Srl*, ze dne 8. 5. 2019, C-712/17, ECLI:EU:C:2019:374, v němž se vyjadřoval k nároku na odpočet DPH v rámci fiktivního kolotočového prodeje elektřiny, jehož účelem bylo toliko vykázání vyšších částek v účetnictví za účelem získání bankovních úvěrů. I v tomto případě SDEU zopakoval, že „[p]okud [...] nedošlo ke skutečnému dodání zboží nebo poskytnutí služby, nemohl vzniknout žádný nárok na odpočet [...] Mechanismus DPH je [...] vlastní, že fiktivní plnění nemůže založit nárok na odpočet této daně“.

[46] Analogicky lze v nynější věci odkázat taktéž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, č. j. 9 Afs 209/2007-72, jakkoli se týkal daně z příjmů právnických osob. Nejvyšší správní soud vysvětlil, že je na daňovém subjektu, jakým způsobem si zajistí své financování. Z hlediska daňových předpisů však nelze akceptovat ryze formálně uzavřené obchody (v daném případě se jednalo o náklady na dosažení zdanitelných příjmů), při nichž zboží neopouští skladové prostory, pohybuje se toliko formálně na skladových kartách, přičemž se po sérii fiktivních přeprodejů v řádu několika dnů „vrací“ zpět do skladové evidence prvního subjektu v účelově vytvořeném řetězci. I v tomto případě daňový subjekt, obdobně jako stěžovatelka v nynější věci, uváděl, že účelem

pokračování

deklarovaných obchodů bylo získání peněžních prostředků na základě služeb faktoringu, respektive navýšení obratu. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že závěr o fiktivním charakteru deklarovaných transakcí byl v odkazovaném případě učiněn zcela bez ohledu na to, že vůbec nebyla sporná faktická existence zboží, které mělo být jejich předmětem.

[47] O fiktivní (formální) plnění v uvedeném smyslu se jedná tehdy, pokud daňový subjekt (vědomě) vystavuje faktury, které neodpovídají žádnému skutečnému plnění, nýbrž účelem je toliko „umělá“ (fakturační) cirkulace zboží mezi předem smluveným subjekty, ať již za účelem umělého navýšení obratu, který zúčastněným subjektům umožní dosáhnout na vyšší úvěr (jako tomu bylo v citovaných rozsudcích C-712/17 či č. j. 9 Afs 209/2007-72), či za účelem ryze formálního generování pohledávek, jež lze následně formálně postoupit některé z faktoringových společností, jako tomu bylo v nyní posuzované věci. Fiktivní plnění (fiktivní dodáním zboží) je tedy takové, kdy úmyslem zúčastněných subjektů od počátku není, aby odběratel nakoupené zboží buď sám využil v rámci svého předmětu podnikání, či jej s marží dále prodal drobnějším odběratelům, kteří jej využijí v rámci své činnosti, například v rámci realizace dopravních staveb (jako by tomu mohlo být kupříkladu v případě zboží „*dopravní knoflíky*“), či při výrobě skleněných výrobků (jako by tomu mohlo být u zboží „*skleněné pelety*“ a „*sklářská surovina*“).

[48] Stěžovatelka v nynější věci přitom jak v průběhu řízení před daňovými orgány, před krajským soudem, tak v řízení o kasační stížnosti nikterak nezastírala a nezastírá (ba naopak), že posuzované obchody mají charakter fiktivních (toliko fakturačních) plnění, jimž neodpovídá žádné skutečné dodání zboží. Právě skutečnost, že zboží v nynější věci cirkulovalo v „kolečku“ předem smluvených subjektů toliko fakturačně, aniž by docházelo k jeho *skutečnému dodání*, vede k závěru, že stěžovatelka, ač splnila formální podmínky pro vznik nároků na odpočet (§ 73 odst. 1 zákona o DPH), neboť disponovala formálně bezvadnými daňovými doklady, nesplnila podmínky materiální (§ 72 odst. 1 téhož zákona), spočívající ve faktickém uskutečnění deklarovaných plnění.

[49] Stěžovatelka v kasační stížnosti sama uvádí, že „[v] *případě všech těchto případů se jednalo o kolotočové obchody, které stěžovatelka realizovala za účelem vzniku pohledávek, které následně byly postoupeny faktoringovým společností, a tak bylo zajištěno krátkodobé financování stěžovatelky (resp. společnosti Glass [...])*“. Dále uvádí, že „[o]bchody tak nebyly fiktivní, ale fakticky realizované. Pohledávky z nich vzniknuvší byly řádně postoupeny faktoringové společnosti, která za ně zaplatila stěžovatelce sjednanou kupní cenu. Faktoringové společnosti byly následně tyto postoupené pohledávky uhrazeny obchodními partnery stěžovatelky“. Stěžovatelka se mýlí, má-li za to, že pouhá skutečnost, že došlo k proplacení formálně vystavených daňových dokladů, vylučuje ryze fiktivní charakter deklarovaných obchodů. Skutečné uskutečnění zdanitelného plnění, které jediné zakládá nárok na odpočet DPH, vyžaduje skutečné dodání fakturovaného zboží.

[50] K tomu však v posuzované věci nedošlo, jak ostatně sama stěžovatelka potvrdila v žalobě, uvedla-li že: „[f]yzicky se zboží nepohybovalo, šlo výhradně o prodej a zpětný nákup tohoto zboží, popř. o nákup a zpětný prodej zboží výhradně za účelem získání faktoringového úvěru [...]“. Stěžovatelka současně nikterak nerozporovala zjištění daňových orgánů, že se jí, respektive v případě jednoho řetězce společnosti Glass, deklarované zboží „vracelo“ po provedení všech formálních přeprodejů buď ještě tentýž den, anebo případně následující

dny. Ostatně i v kasační stížnosti uvádí, že „*se jednalo stále o totožné zboží, které bylo stěžovatelkou (resp. Glass [...]) po prodeji a postoupení pohledávek zpátky nakoupeno*“. Závěr o fiktivním charakteru deklarovaných plnění, jejichž účelem nebylo skutečné dodání zboží, pak jen dále podporuje vyjádření stěžovatelky v kasační stížnosti, že „*účelem [bylo] zlepšení cash-flow zúčastněných subjektů a zajištění faktoringu*“, či její vyjádření obsažené v podání ze dne 25. 11. 2017, nazvaném „*Nesouhlas se závěry Rozhodnutí OFŘ – č. j. 45958/17/5300-21444-700333*“ (č. 1. 58 spisu krajského soudu), že se jednalo o „*win-win situaci*“, která jejímu jednání a společníku Mgr. Jagošovi, který byl do řetězce rovněž zapojen, umožnila na základě obratu ve výši 500 000 Kč získat úvěr pro OSVČ.

[51] Závěr o fiktivním charakteru deklarovaných plnění, jejichž účelem bylo toliko generování fiktivních pohledávek za účelem jejich postoupení faktoringovým společností a zjevně též zvýšení obratu stěžovatelky, popřípadě dalších subjektů zapojených do řetězce, s cílem zvýšení dostupnosti úvěrových možností, pak dále podporují i další podání a vyjádření, v nichž stěžovatelka, či její daňový poradce, popisují, že se stěžovatelka s vybranými odběrateli na uvedeném postupu domluvila již dlouho před rokem 2012 (viz podání ze dne 9. 7. 2018, označené jako „*Žádost o postup podle ustanovení § 124 daňového řádu*“, zejména jeho část označená jako „*K lepšímu pochopení věci uvádíme obecný popis faktoringového kolečka*“, na č. 1. 63 soudního spisu krajského soudu), přičemž „*[d]ělo se to prakticky tak, že zboží neopustilo sklad firmy STIM [...]*“ (viz podání daňového poradce stěžovatelky ze dne 4. 10. 2018 na č. 1. 111 spisu krajského soudu).

[52] Ze zjištění daňových orgánů, která stěžovatelka svými vyjádření potvrzuje, tudíž vyplývá, že stěžovatelka vytvořila formální (fakturační) oběh zboží vůči smluveným odběratelům, z části s ní personálně propojeným, a to za účelem získávání peněžních prostředků od faktoringových společností, pro sebe, pro personálně propojené subjekty (Mgr. M. J., případě společnost MOSAN) a pro společnost Glass. Účelem stěžovatelkou vytvořeného „fakturačního kolečka“ bylo toliko umělé generování pohledávek, existujících výhradně v rovině faktur a nemajících základ v žádném skutečném plnění. Závěr krajského soudu i daňových orgánů, že jsou stěžovatelkou deklarovaná plnění fiktivní a jako taková nezakládají nárok na odpočet DPH, je tudíž správný.

[53] Na závěru, že se deklarovaná plnění odehrávala toliko fiktivně v rovině daňových, případně skladových a souvisejících dokladů, aniž by měla základ ve *skutečném dodání zboží*, není s to nic zrušit ani argumentace, že příslušné zboží, které mělo ve vytvořeném „kolečku“ formálně cirkulovat, se fakticky nacházelo ve skladu stěžovatelky či skladu společnosti Glass. Z tvrzení stěžovatelky, stejně jako ze svědeckých výpovědí, jich se dovolává, totiž vyplývá, že i pokud stěžovatelka, respektive společnost Glass, příslušným zbožím v rozhodné době disponovaly (jednalo se o neprodejné výrobky, které již neměly žádné skutečné využití, jak stěžovatelka popsala – aniž by jí mohla být příslušná argumentace ku prospěchu – ve svém podání ze dne 25. 11. 2017, nazvaném „*Nesouhlas se závěry Rozhodnutí OFŘ – č. j. 45958/17/5300-21444-700333*“, viz zejména jeho str. 6, na č. 1. 60 spisu krajského soudu), dané zboží vůbec neopouštělo skladovací prostory, nýbrž v řádu hodin, případně několika málo dnů „obíhalo“ mezi smluvenými odběrateli toliko fakturačně. Z tvrzení stěžovatelky rovněž vyplývá, že úmyslem účastníků deklarovaných transakcí nikdy ani nebylo, aby jej kterýkoli z článků řetězce skutečně využil v rámci své činnosti, či jej za účelem dosažení zisku dále prodal. Deklarované transakce byly od počátku konstruovány tím způsobem, že dojde toliko k fakturačnímu oběhu zboží, čímž

pokračování

dojde k navýšení obratu zúčastněných subjektů, respektive k formálnímu vzniku pohledávek postupitelných faktoringovým společenstvem.

[54] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že důvodem pro závěr, že stěžovatelka jí deklarovaná plnění fakticky neuskutečnila, a tedy nesplnila podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH, není sama o sobě skutečnost, že ke své činnosti využívá faktoringové financování. Jak zdejší soud uvedl ve výše citovaném rozsudku č. j. 9 Afs 209/2007-72, „[j]e věcí každého podnikatelského subjektu, jakým způsobem si zajistí svoje financování, a pokud se v tomto ohledu rozhodne na základě smlouvy využít služeb faktoringové společnosti, jedná se o jeho strategické rozhodnutí a nelze proti němu nic namítat“. Nejvyšší správní soud nikterak nezpochybňuje, že faktoring je zcela legálním a legitimním způsobem, jakým si podnikatelský subjekt, který například v důsledku nízkého průměrného obratu nedosáhne na vyšší (bankovní) úvěr, může zajistit průběžné financování svých provozních nákladů. Důvodem neuznání nároků na odpočet DPH v nynější věci je však skutečnost, že stěžovatelka vytvářela pohledávky, které následně postupovala k proplacení faktoringovým společenstvem, ryze formálně.

[55] Stěžovatelka dále na vícero místech kasační stížnosti namítá, že jí na základě předchozích šetření správce daně vzniklo legitimní očekávání, že je její postup řádný. Jak již Nejvyšší správní soud vyložil výše, stěžovatelka konkrétní argumentaci, o kterou svůj náhled opírá, neuplatnila v řízení před krajským soudem, ačkoliv jí v tom nic nebránilo. Nynější kasační argumentace je proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. V žalobě totiž stěžovatelka toliko jednou větou uvedla, že správce daně dosud neměl k jejímu postupu žádné připomínky a nikterak jej nezpochybňoval. Takové stručné konstatování nelze ztotožňovat s nynější kasační argumentací, již se stěžovatelka dovolává toho, že správce daně obdobné obchody již kontroloval, přičemž neshledal žádné pochybení.

[56] Nejvyšší správní soud tudíž pouze zcela na okraj a nad rámec nezbytného odůvodnění *obiter dictum* uvádí, že i pokud by stěžovatelka příslušnou argumentaci uplatnila již v řízení před krajským soudem, nebyla by s ní úspěšná. Stěžovatelka se poukazy na různé protokoly správce daně pokouší navodit dojem, že se správce daně v minulosti již v rámci různých postupů při správě daní (daňových kontrol či místních šetření) zabýval obdobnými, či přímo totožnými obchody, jaké jsou nyní předmětem sporu. Takový závěr však ze žádného z dokumentů, na který stěžovatelka odkazuje, ve skutečnosti nevyplývá.

[57] Stěžovatelka zaprvé tvrdí, že u ní správce daně „kontroly těchto kolotočových obchodů“ prováděl v roce 2012, a to ve vztahu k DPH za zdaňovací období měsíce května 2012. Toto tvrzení dokládá odkazem na protokol ze dne 25. 7. 2012, č. j. 302328/12/303931705349 s tím, že v něm správce daně v něm konstatoval, že provedl místní šetření k vedení skladové evidence a jeho pochybnosti byly odstraněny. Jakkoli se tento závěr v daném protokolu skutečně nachází, stěžovatelka jej vytrhla z kontextu. Předmětem jednání při správě daní, které daný protokol zachycuje, je sdělení výsledku k postupu k odstranění pochybností ve vztahu k DPH za příslušné zdaňovací období. Předmětem tehdejšího šetření vůbec nebyl totožný, ba ani charakterově obdobný obchod, který je nyní předmětem sporu. Z daného protokolu ani nevyplývá, že by správce daně ve vztahu k DPH kontroloval veškerá plnění, jejichž uskutečnění stěžovatelka deklarovala za

zdaňovací období měsíce května 2012. Předmětem šetření bylo toliko plnění (z protokolu nevyplývá, zda šlo o dodání zboží či služeb), které stěžovatelka poskytla Ředitelství silnic a dálnic ČR (dále jen „ŘSD“). Stěžovatelka se mylně domnívala, že je příslušné plnění uskutečňováno v režimu přenesené daňové povinnosti. Právě to bylo předmětem šetření. Z příslušného protokolu nevyplývá, že by v dané věci správci daně vznikly jakékoli pochybnosti o faktickém uskutečnění příslušného plnění.

[58] Stěžovatelka zřejmě příslušný obchod mylně pokládá za obdobný, jako nyní posuzované „obchody“ z toho důvodu, že rovněž pohledávku za ŘSD patrně postoupila faktoringové společnosti (srov. faktoringovou smlouvu ze dne 25. 6. 2010, kterou stěžovatelka uzavřela se společností Bibby Fiancial Services, a. s., a zavázala se dané společnosti postupovat mj. právě veškeré pohledávky za ŘSD; č. l. 34 daňového spisu). Z ničeho ovšem neplyne, že by plnění pro ŘSD bylo rovněž toliko ryze formálně deklarovaným obchodem, jehož jediným účelem bylo formální generování pohledávek, které existovaly toliko v rovině (daňových) dokladů, aniž by měly základ spočívající ve skutečném dodání zboží či služeb.

[59] Stěžovatelka dále tvrdí, že u ní správce daně kontroloval obdobné obchody, jaké jsou nyní předmětem sporu, v roce 2013, kdy kontroloval DPH za zdaňovací období let 2010 a 2011. Na podporu tohoto tvrzení odkazuje na protokol správce daně č. j. 268835/13/3301-05403-711383. Protokol tohoto čísla jednacího nicméně není součástí daňového spisu. Stěžovatelka jej současně nepředložila v řízení před krajským soudem, ani v řízení o kasační stížnosti. Jediná stručná zmínka o protokolu příslušného čísla jednacího se nachází v úředním záznamu Policie ČR, Krajského ředitelství policie Zlínského kraje, ze dne 28. 1. 2019 (č. l. 208 spisu krajského soudu) a v nedatovaném trestním oznámení, které stěžovatelka měla podat na pracovnice správce daně (č. l. 206 spisu krajského soudu). Podle uvedeného úředního záznamu by se mělo jednat o protokol ze dne 21. 2. 2013, týkající se obchodů mezi stěžovatelkou a společností NVB – Servis s. r. o., které se měly uskutečnit v roce 2010. Nejvyšší správní soud může pouze poznamenat, že společnost NVB – Servis s. r. o. není součástí nyní posuzovaných dodavatelsko-odběratelských řetězců. Z ničeho tak nevyplývá, že by správce daně v daném případě posuzoval obdobný typ obchodů, přičemž by učiněným závěrem stěžovatelce jakkoli založil legitimní očekávání, že obchody, které jsou realizovány toliko fakturačně, lze pro účely nároku na odpočet DPH považovat za reálně uskutečněné.

[60] Argumentace stěžovatelky, že daňové orgány v rámci nynějšího řízení změnily dosavadní způsob, jakým nahlízejí na charakterově obdobné obchody, které deklarovala dříve, by tudíž neobstála, ani pokud by ji stěžovatelka konkretizovala tak, jako to učinila v kasační stížnosti, již v řízení před krajským soudem. Tvrzení stěžovatelky, že u ní správce daně již opakovaně v minulosti provedl kontroly charakterově obdobných obchodů, o jaké se jedná nyní, nemá v podkladech, kterých se dovolává, oporu.

[61] Jak již vysvětlil Nejvyšší správní soud výše, stěžovatelka v žalobě, ačkoliv jí v tom nic nebránilo, neuplatnila rovněž žádnou argumentaci, jíž by brojila proti doměření DPH na výstupu podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012. Kasační argumentací proč byl takový postup daňových orgánů nezákonný, se proto Nejvyšší správní soud nemůže zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

pokračování

[62] Stěžovatelka v žalobě neuplatnila ani námitku, že správce daně podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2012, doměřil daň na výstupu vykázanou na vystavených daňových dokladech toliko daňovým subjektům spjatým s osobou Mgr. M. J., a tedy že v tomto směru postupoval svévolně. Nynější kasační námitka tohoto obsahu je tudíž podle § 104 odst. 4 s. ř. s. rovněž nepřijatelná.

[63] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

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

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

V Brně dne 19. listopadu 2021

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu