



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **RAPTOR SE**, sídlem Emila Filly 296/13, Ostrava – Mariánské Hory, zastoupené Mgr. Janem Tomsem, advokátem, sídlem Emila Filly 296/13, Ostrava – Mariánské Hory, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2019, č. j. 14536/19/5300-21445-708460, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 11. 2020, č. j. 22 Af 25/2019-64,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu a předchozí průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) platebními výměry doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“). Správce daně neuznal nárok na odpočet daně, který žalobkyně uplatnila za dodání zinku od dodavatelky A. K., neboť žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od této dodavatelky. Dále správce daně neuznal osvobození od daně uplatněné žalobkyní za dodání zboží do Polska v rámci třístranného obchodu, jelikož se žalobkyně podle správce daně v tomto případě zúčastnila daňového podvodu.

[2] Žalovaný platební výměry v podstatné části potvrdil. Žalobkyně podle něj neprokázala dodání zboží od deklarované dodavatelky A. K., neboť výpovědi svědků

týkající se zboží jsou rozporné a přeprava zboží nemohla být reálně uskutečněna tak, jak žalobkyně tvrdí. U třístranného obchodu podle žalovaného došlo k podvodu na DPH, jehož se žalobkyně úmyslně účastnila. Žalobkyně jako prodávající prodávala zboží společnosti WILMAX, sídlící v USA a registrované k DPH na Slovensku, která toto zboží dále prodávala společností ADRIAX a DEXTEN, sídlícím v Polsku. V rozhodné době společnost WILMAX plnila své daňové povinnosti, ale odběratelé ADRIAX a DEXTEN nepřiznali a neodvedli DPH. Společnost WILMAX zároveň byla propojena s žalobkyní. P. W., otec (jediného) člena představenstva žalobkyně, zastupoval společnost WILMAX na základě generální plné moci a měl dispoziční práva k jejím bankovním účtům. Tuto společnost navíc u žalobkyně zastupovali dva její vlastní zaměstnanci. Podle žalovaného tak byla společnost WILMAX záměrně vložena do podvodného řetězce. Žalobkyně se ho úmyslně účastnila, a předmětné dodávky zboží proto nejsou osvobozeny od daně.

[3] Krajský soud v Ostravě zamítl žalobu, kterou žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala. V napadeném rozsudku se ztotožnil se závěry žalovaného.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti rozsudku podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[5] V případě dodání zboží od A. K. správce daně ani žalovaný podle stěžovatelky nehodnotili důkazy objektivně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Tvrzení žalovaného o rozporech ve svědeckých výpovědích představuje libovůli v hodnocení důkazů. Všichni svědci totiž potvrdili dodání zboží a jediným rozporem byla špatně odhadnutá váha jednotlivých cihel zinku (10 kg a 30 kg). Je ale běžné, že odhady vzdálenosti, času, váhy a míry jsou zkreslené pod tíhou stresu vyslychané osoby. Přeprava, uskladnění i platby za zboží přitom byly potvrzeny. Jediná další pochybnost se týkala uskutečnění přepravy zboží do skladu stěžovatelky, ovšem přepravu zboží svědek potvrdil. Naráží-li žalovaný na to, že na bráně areálu, v němž se nachází sklad, nebyly zaznamenány průjezdy vozidel, ty nejsou nikdy zaznamenávány zcela stoprocentně, a to zvláště, když totožné vozidlo jede přes bránu týž den několikrát, jak potvrzuje správce areálu. Dále stěžovatelka uvádí, že u A. K. proběhla kontrola DPH na vstupu a byla jí doměřena daň, kontrola DPH na výstupu ale neproběhla. To znamená, že správce daně akceptoval daňová tvrzení A. K., a jiný správce daně proto nemůže ve vztahu ke stěžovateli tvrdit, že „zboží možná ani neexistovalo“.

[6] Jde-li o obchodní transakce se společností WILMAX, je úvaha o daňovém podvodu postavena na chybném východisku, že člen představenstva stěžovatelky či jeho osoba blízká – P. W. – ovládal společnost WILMAX. Avšak po P. W. je od ledna 2013 vyhlášeno pátrání a jsou na něj vydány mezinárodní zatýkácí rozkazy, takže stěží mohl ovládat společnost na Slovensku a činit za ni například on-line platby. V takovém případě by mohl být dohledán dle IP adresy. Žalovaný přitom od banky společnosti WILMAX mohl zjistit, odkud byly platby prováděny, což neučinil. Ani další svědci neuvedli nic, co by nasvědčovalo ovládnutí společnosti WILMAX. Závěr, že společnost WILMAX se stala nekontaktní, nemá oporu v provedených důkazech. Zmocněnou osobou pro zastupování této společnosti při správě daní na Slovensku je S. M.. Protože společnost WILMAX nebyla ovládána a obchodní styk se společnostmi ADRIAX a DEXTEN měl běžnou povahu, nemohla stěžovatelka o daňovém podvodu vědět. Ostatně ani Policie ČR vůči nikomu nevznesla obvinění, přestože „záležitost dlouho řešila“. Jelikož daň chybí

pokračování

v Polsku, nemůže daňová správa doměřit daň „libovolnému subjektu v řetězci v České republice“.

[7] Stěžovatelka rovněž namítla, že nebyly provedeny navržené výsledky svědků, a to svědkyně M. a bývalých statutárních zástupců společnosti ADRIAX a DEXTEN. Provedené dokazování bylo nedostatečné a účelové, prováděné v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. I na správci daně leží důkazní břemeno, které stíhá správce daně poté, co daňový subjekt splnil svou důkazní povinnost a svá tvrzení doložil. Jestliže daňový subjekt správci daně poskytne srozumitelné vysvětlení zpochybňovaného případu, je na správci daně, aby důvodnost svých pochybností prokázal.

[8] Žalovaný ve vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout. V případě dodání zboží od A. K. bylo na stěžovatelce, aby prokázala, že zdanitelná plnění fakticky přijala od daňového subjektu deklarovaného na daňových dokladech jako dodavatel. Svědci dodání zboží potvrdili, ale jejich výpovědi byly pro rozборы hodnoceny jako nevěrohodné. Daňová kontrola u A. K. se týkala plnění, která jí měla poskytnout jiná společnost, která s ní však dle kontrolních zjištění neobchodovala. Dodávky zboží stěžovatelce ani daň na výstupu nebyla prověřována a tvrzení, že správce daně potvrdil dodávky stěžovatelce, nemá oporu ve spise.

[9] Žalovaný dále ve vyjádření rekapituloval, v čem spatřuje daňový podvod v třístranném obchodu mezi stěžovatelkou, společností WILMAX a společnostmi ADRIAX a DEXTEN. Poukázal zejména na personální propojenost společnosti WILMAX se stěžovatelkou vzhledem k tomu, že osoby oprávněné jednat za tyto společnosti jsou osoby blízké – otec a syn. Návrh na vyslechnutí svědkyně M. stěžovatelka nečinila během správního řízení ani řízení před krajským soudem, a jde tak o účelové a klamavé tvrzení. K návrhu svědeckých výpovědí bývalých statutárních zástupců společnosti ADRIAX a DEXTEN se žalovaný vyjádřil již ve svém rozhodnutí tak, že stěžovatelka neuvedla potřebné údaje o těchto osobách ani to, k jakým skutečnostem mají být vyslechnuti, nadto návrh vznesla účelově s cílem prodloužit řízení. Odůvodněné odmítnutí důkazního návrhu přitom dle ustálené judikatury nelze pokládat za vadu řízení spočívající v opomenutí důkazu.

[10] Vyjádření žalovaného bylo stěžovatelce zasláno na vědomí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] Zaprvé, stěžovatelce nebyl uznán nárok na odpočet DPH, který uplatnila za dodávku zinku od A. K. Z rozhodnutí žalovaného plyne, že stěžovatelka neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), neboť neprokázala, že se dodávky zinku uskutečnily.

[14] Podle žalovaného se lišily výpovědi svědků ohledně charakteristiky zboží, což připouští i stěžovatelka. Rozpory se podle ní ovšem týkaly pouze váhy jednotlivých cihel zinku (zda šlo o 10 kg či 30 kg), přičemž zkreslený odhad váhy zboží je běžným důsledkem stresu svědka při výslechu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že odhad svědků ohledně váhy zboží pochopitelně nemusí být zcela přesný, nicméně stěžovatelkou zmíněný rozdíl je již výrazný. Klíčové však je, že rozporné výpovědi nebyly jediným důvodem pro neuznání odpočtu.

[15] Současně totiž žalovaný dospěl k závěru, že dodávky zboží nemohly být uskutečněny tak, jak bylo tvrzeno. Mimo jiné, jednalo se o dodávku o celkové hmotnosti 40 tun, která měla být dopravována vozidlem o nosnosti jedné tuny, přičemž nakládka měla být prováděna ručně. Stěžovatelka vůči tomu namítá jen tolik, že v areálu, kde se nachází sklad, nejsou zaznamenávány všechny průjezdy vozidel, zvláště pokud totožné vozidlo projíždí bránou areálu v jednom dni několikrát. Podstata této námítky spočívá v tom, že při přepravě zboží se mohlo uskutečnit více cest, než odpovídá záznamům. Tato námítka ovšem stěžovatelce úspěch ve věci přinést nemůže. Úkolem stěžovatelky totiž nebylo prokázat, že by se dodání zboží mohlo uskutečnit, nýbrž že se uskutečnilo. Nestačí tudíž tvrdit, že počet cest mohl být vyšší, nelze-li prokázat, že vyšší skutečně byl. Navíc ani prokázání vyššího počtu cest by samo o sobě nestačilo – bylo by třeba prokázat i to, zda během nich bylo skutečně převáženo deklarované zboží.

[16] V posuzované věci existovaly pochybnosti o tom, zda se dodávka zboží uskutečnila tak, jak stěžovatelka tvrdila. Za této situace přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku a bylo na ní, aby prokázala uskutečnění tvrzených dodávek zboží, neboť podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (k důkaznímu břemeni v daňovém řízení viz již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo nověji rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, bod 96). Stěžovatelka podle žalovaného toto důkazní břemeno neunesla, přičemž tento závěr se jí nepodařilo zpochybnit ani před krajským soudem, ani v kasační stížnosti.

[17] Argumentace stěžovatelky týkající se daňové kontroly u deklarované dodavatelky A. K. není přílehavá. Jak vyložil krajský soud, kontrola se týkala daně na vstupu, konkrétně odpočtu uplatněného A. K. za dodávku zboží od jiné obchodní společnosti. Při kontrole bylo zjištěno, že k tvrzeným dodávkám nedošlo. Toto hodnocení krajského soudu stěžovatelka svými námitkami nijak nerozporuje. Skutečnost, že A. K. nepřijala zboží od jiné společnosti, přitom nemá souvislost s otázkou, zda dodala zboží stěžovatelce, o což jde v posuzované věci. Z toho, že předmětem kontroly u A. K. nebyla daň na výstupu ani deklarované dodávky stěžovatelce, neplyne, že tato tvrzení byla správcem daně akceptována a stala se závaznými pro jiná řízení. Pro takový závěr chybí v právní úpravě jakákoliv opora, ostatně ani stěžovatelka se na podporu své argumentace žádného ustanovení nedovolává.

[18] Ačkoliv se v rozhodnutí žalovaného i v jeho vyjádření objevuje formulace, že stěžovatelka neprokázala dodání zboží deklarovanou dodavatelkou A. K., její nárok na odpočet nebyl uznán z toho důvodu, že neprokázala uskutečnění plnění, a nikoliv proto, že by byla sporná osoba dodavatele. Na věc proto nedopadá rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, ani rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, vydaný v téže věci.

pokračování

Podle těchto rozhodnutí není třeba prokázat konkrétního dodavatele, postačí, pokud daňový subjekt prokáže nebo jinak ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že dodavatel nutně měl postavení plátce DPH. V posuzované věci nebylo prokázáno samo uskutečnění plnění (přijetí plnění stěžovatelkou), což činí otázku postavení dodavatele irelevantní.

[19] Za druhé, stěžovatelka brojí proti tomu, že správce daně a žalovaný neuznali osvobození od daní u zboží, které bylo dodáno do Polska v rámci třístranného obchodu dle § 17 zákona o DPH, a to kvůli daňovému podvodu.

[20] Obecně musí být v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014-60 ze dne 25. 6. 2015, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 28). Není ovšem povinností daňových orgánů ani správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V této souvislosti užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu. Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že k podvodnému jednání došlo, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 304/2019-33 ze dne 6. 8. 2020, bod 26, a rozsudek ze dne 18. 8. 2022, č. j. 1 Afs 201/2021-53, bod 48). Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, bod 34).

[21] Podle žalovaného stěžovatelka (prodávající v třístranném obchodě) prodávala společnosti WILMAX (prostřední osoba), sídlící v USA a registrované k DPH na Slovensku, která toto zboží dále prodávala polským společnostem ADRIAX a DEXTEN (kupující). V rozhodné době společnost WILMAX plnila své daňové povinnosti, nicméně společnosti ADRIAX a DEXTEN nepřiznaly a neodvedly DPH. Žalovaný dospěl k závěru, že šlo o daňový podvod, kterého se stěžovatelka zúčastnila úmyslně. Společnost WILMAX je totiž se stěžovatelkou personálně propojena a měla být do řetězce záměrně vložena jako subjekt plnící daňové povinnosti (*buffer*).

[22] Stěžovatelka zpochybňuje, že společnost WILMAX ovládal P. W., otec jednatele stěžovatelky. V posuzované věci ovšem není podstatné, kým je společnost WILMAX ovládána, nýbrž míra jejího personálního propojení se stěžovatelkou. Stěžovatelka nezpochybňuje zjištění, že P. W. byla udělena generální plná moc k zastupování společnosti WILMAX a dispoziční práva k jejím bankovním účtům. Jde o mimořádně významná oprávnění svědčící o úzké vazbě P. W. a společnosti WILMAX. Zpochybněno nebylo ani to, že P. W. je otcem jednatele stěžovatelky. Již prostřednictvím těchto dvou fyzických osob došlo k personálnímu propojení stěžovatelky a společnosti WILMAX. Personální vazby tím navíc nekončí. Dva zaměstnanci stěžovatelky totiž u ní zároveň zastupovali společnost WILMAX. Závěr o personálních vazbách obou společností proto obstojí.

[23] Není podstatná otázka, kdo společnost WILMAX ovládal, jak tato společnost prováděla platby vůči stěžovateli, či jak přesně se P. W. jako uprchlá osoba podílel na její činnosti, neboť daňové orgány ani správní soudy nejsou povinny prokázat přesný způsob páchaní podvodu. Irelevantní je i to, zda byla některá z osob trestně stíhána. Stěžovatelce se tak nepodařilo svými námitkami zpochybnit klíčové zjištění o míře personálního propojení se společností WILMAX.

[24] Ani otázka, zda je společnost WILMAX kontaktní či nikoliv, není pro posouzení věci významná. Tato společnost figurovala v řetězci jako *buffer*, a přinejmenším v rozhodné době její úloha spočívala právě v tom, aby daňové povinnosti plnila. Námitka, že měl být proveden výslech svědkyně M., která měla společnost WILMAX zastupovat, je nepřijatelná, neboť nebyla uplatněna před krajským soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[25] Důvodnou není ani námitka, že nebyly provedeny výsledky dvou bývalých statutárních zástupců společností ADRIAX a DEXTEN. Žalovaný ani krajský soud nejsou povinni vyhovět každému návrhu na provedení důkazu. Jak uvedl již krajský soud, žalovaný vysvětlil, proč k výsledku těchto svědků nebylo přistoupeno. Zjištění podstatné pro posuzovanou věc, totiž že uvedenými společnostmi nebyla přiznána a odvedena daň, bylo učiněno na základě informací od polské daňové správy a stěžovatelka neuvedla, k jakým skutečnostem by měl být výslech proveden ani podrobnější informace o jednání. Stěžovatelka v kasační stížnosti nevysvětluje, proč jsou uvedené úvahy chybné, a její námitka tak nemůže být úspěšná.

[26] Jde-li o otázku důkazního břemene, nezbyvá než zopakovat, že povinností správce daně a žalovaného bylo prokázat důvodnou domněnku daňového podvodu, a nikoliv přesný způsob jeho provedení. Stejně tak nebylo jejich povinností vyvracet tvrzení stěžovatelky, která se navíc v kasační stížnosti – vedle zpochybňování vazeb mezi stěžovatelkou a společností WILMAX – omezuje na obecná konstatování, že se o podvod nejednalo a že hodnocení důkazů nebylo objektivní.

[27] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stěžovatelce se nepodařilo vyvrátit závěr o personálním propojení se společností WILMAX. Proto ob stojí i z toho vycházející hodnocení žalovaného, že se stěžovatelka podvodného řetězce účastnila záměrně, či alespoň vědomě. Daň pak nebyla vyměřena „libovolnému subjektu v řetězci“, nýbrž stěžovatelce jako článku, který bezprostředně předcházel do řetězce účelově zařazené společnosti WILMAX.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), a proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[29] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 12. října 2022

JUDr. Filip Dienstbier Ph.D.
předseda senátu