

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Michaely Bejčkové a Ladislava Derky v právní věci žalobkyně: **HEN s. r. o.**, se sídlem Lipník 10, Lipník u Hrotovic, zast. JUDr. Michaelem Bartončíkem, Ph. D., advokátem se sídlem Koliště 55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2015, čj. 35307/15/5300-21442-711674, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2017, čj. 29 Af 124/2015-111,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry a jedním (řádným) platebním výměrem ze dne 21. 7. 2014 vyměřil Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště v Třebíči, žalobkyni daň z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období od března 2010 do února 2013 (s výjimkou dubna 2011) v celkové výši téměř 52 milionů Kč. Současně předepsal žalobkyni povinnost uhradit s tím související penále ve výši přesahující 10 milionů Kč. Správce daně vedlo k doměření to, že se žalobkyně účastnila plnění zasažených podvodem na DPH a o této skutečnosti věděla či měla a mohla vědět, ale nepřijala adekvátní opatření, aby své účasti na podvodu zamezila. Proto správce daně neuznal žalobkyni uplatněné nároky na odpočet.

[2] Odvolání žalobkyně proti všem těmto (dodatečným) platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 10. 2015.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 28. 11. 2017.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost. Shledala rozsudek nezákonným pro nesprávné posouzení právní otázky a zároveň vadným v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Pro závěr, že obchodní řetězec byl zatížen daňovým podvodem (objektivní stránka), nemusí mít správce daně přímé důkazy, ale stačí souhrn různých indicií. Je pak na daňovém subjektu, aby prokazoval subjektivní stránku, tj. to, že o takovém daňovém podvodu nevěděl ani vědět nemohl. Stěžovatelka k prokázání své nevědomosti o daňovém podvodu navrhovala různé důkazy, z nichž mělo vyplynout, že celý obchod probíhal standardně a jeho podmínky jí poskytovaly dostatečnou záruku proti riziku daňového podvodu – konkrétně *výslech A. M.* (k tomu, že zapojení stěžovatelky do obchodů nebylo náhlé a mělo ekonomický důvod, stejně jako jej měla i výše marže; k tomu, že stěžovatelka měla vliv i na skladování a přepravu zboží), *výslech jednatele společnosti Treboss* (k tomu, že stěžovatelka zboží skutečně viděla, nakládala a kontrolovala; k tomu, že skladovala hovězí usně ve speciálním skladu; k výši marže), *fotografie* (k tomu, že se stěžovatelka účastnila nakládky zboží) a *protokoly o kontrolách* Krajské hygienické stanice (k témuž a také ke skladování hovězích usní).

[5] Jediné, v čem se může zdát, že stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření, je doprava zboží, u které podle správce daně nesouhlasí doklady (potvrzené CMR listy) se zjištěnými skutečnostmi (informacemi z mýtných bran). I k tomu však stěžovatelka navrhla čestná prohlášení slovenských odběratelů zboží či dopravců zboží. Vycházela z toho, že navzdory nesrovnalostem bylo zboží fakticky dodáno, a proto nebylo třeba přijímat žádná preventivní opatření.

[6] Finanční orgány ani krajský soud však žádné z navržených důkazů neprovedly, a nelze proto tvrdit, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a že subjektivní stránka jejího jednání byla prokázána.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžovatelčinými důkazními návrhy a krajský soud se s jeho závěry ztotožnil. Návrhy mířily k prokazování skutečností nesporných či irelevantních, tedy zejména k tomu, že se plnění reálně uskutečnila, že zboží bylo vhodně skladováno a poté fakticky přepraveno do jiného státu EU. Naopak jimi nebylo možné prokázat ekonomický důvod, pro který stěžovatelka ze dne na den začala provádět mnohamilionové obchody s hovězími usněmi (s nimiž nikdy dříve neobchodovala) za nápadně nízkou marži. Nejasný byl také její přínos pro tyto transakce, protože zboží dodávala, odběratele opatřovala, skladovací prostory poskytovala, dopravu zařizovala, kvalitu zboží kontrolovala a odpovědnost za reklamace

nesla pouze společnost Treboss. Žalovaný ani krajský soud nezpochybňovali, že transakce fakticky proběhly, ovšem to, že obsah CMR listů prokazatelně odporoval skutečnému průběhu přepravy, je jednou z dílčích objektivních okolností, která měla ve stěžovatelce vzbudit podezření na daňový podvod.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Stěžovatelka ve své kasační stížnosti shrnula zásady, jimiž se správce daně řídí při zkoumání podezření na daňový podvod. Správně uvedla, že k naplnění objektivní stránky (tj. že řetězec transakcí mezi plátci DPH byl zatížen daňovým podvodem) postačí i souhrn indicií. Je však třeba upřesnit její tvrzení, podle nějž má daňový subjekt prokazovat, že o daňovém podvodu nevěděl ani vědět nemohl. Takové tvrzení je neúplné (ostatně je otázkou, jak by daňový subjekt měl prokazovat negativní skutečnost): při prokazování subjektivní stránky by měl daňový subjekt především přesvědčit správce daně o tom, že učinil vše, co po něm bylo možné rozumně požadovat, aby se dozvěděl o podezřelých skutečnostech.

[10] Není zřejmá stěžovatelčina poznámka, podle níž „*zákon teoreticky presumuje*“ subjektivní stránku jednání daňového subjektu (*tj. že o podvodném jednání věděl nebo vědět měl a mohl*). Zákon totiž nijak neupravuje obecnou problematiku nepřiznání nároku na odpočet v situaci, kdy je daňový subjekt součástí podvodného řetězce – pouze stanoví, že daňový subjekt musí svůj nárok na odpočet prokázat. Už vůbec z něj pak nelze dovodit jakoukoli presumpci subjektivní stránky ve vztahu k podvodnému jednání. Koncept účasti na podvodném řetězci není institutem upraveným v zákoně, nýbrž jej propracovala teprve judikatura Soudního dvora EU při výkladu tzv. šesté směrnice (směrnice Rady 77/388/EHS).

[11] Výklad krajského soudu o tom, že správce daně musí na subjektivní stránku jednání daňového subjektu usuzovat z objektivní stránky, nepokládá NSS za vnitřně rozporný. Jiný postup správce daně by ani nebyl logický, protože prokázat bez pomoci vnějších okolností, že určitá osoba o něčem *nevěděla*, fakticky není možné. Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje na údajně nesprávný názor krajského soudu obsažený v úvodu rozsudku, podle nějž správce daně nemusí prokazovat, že daňový subjekt věděl o daňovém podvodu či o něm vědět měl a mohl. Takto formulovaný názor ale NSS v rozsudku nenašel. Krajský soud pouze v úvodní části své argumentace (v bodu 51) říká, že správce daně prokazuje „*objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt věděl nebo minimálně měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat, k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu*“. Tato pasáž není nijak v rozporu s bodem 72, v němž krajský soud uzavírá, že indicie shromážděné správcem daně tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se

doplňujících nepřímých důkazů, které prokazují, že stěžovatelka věděla či minimálně vědět mohla o podvodu na DPH.

[12] Těmito námitkami, které upozorňují na určité pasáže v rozsudku krajského soudu, míří stěžovatelka k podstatě své obrany, totiž že žalovaný i krajský soud jí upřeli možnost se tzv. vyvinit, neboť žalovaný vycházel jen z důkazů, které provedl z vlastní iniciativy, ale důkazy navrhované stěžovatelkou neprovedl ani on, ani později krajský soud.

[13] NSS proto zkoumal, zda žalovaný či krajský soud skutečně opomněli provést důkazy, které byly pro zjištění skutkového stavu důležité. Případnými vadami v postupu žalovaného se přitom NSS může zabývat jen v tom rozsahu, v jakém byly takové námitky uplatněny již v žalobě (§ 104 odst. 4 a § 109 odst. 5 s. ř. s.).

[14] Z důkazních prostředků, které navrhla v řízení před krajským soudem, učinila stěžovatelka předmětem své kasační námitky výslech A. M., protokoly z trestního řízení o výsleších řidičů (převážejících zboží k odběratelům) a prohlášení stěžovatelčiných slovenských odběratelů.

[15] Paní M. měla podle stěžovatelky vypovídat k průběhu obchodování, k zahájení obchodní spolupráce, k postupu při nakládání a dopravě zboží atd. Krajský soud k tomuto návrhu uvedl, že paní M. vystupovala v daňovém řízení jako stěžovatelčina zplnomocněná zástupkyně, a v tomto postavení tak měla již tehdy možnost uvést vše, co považovala za vhodné. S tímto hodnocením NSS souhlasí. Obecně řečeno spočívá přínos svědecké výpovědi v tom, že do řízení před správním orgánem či soudem vnese informace třetí osoba, která jinak stojí mimo řízení, a nebýt svědkem, nemohla by se k věci procesně přípustným způsobem vyjádřit. Paní M. však nebyla v daňovém řízení osobou stojící mimo, naopak za stěžovatelku jednala a v jejím zastoupení mohla a měla sdělit veškeré skutkové okolnosti, které by pomohly správce daně utvořit si úplný obraz o zkoumaných obchodech. Pokud tak neučinila a jí zastoupená stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, nelze to dohánět v řízení před správním soudem.

[16] Důkaz protokoly o výsleších řidičů neprovedl krajský soud proto, že jimi stěžovatelka chtěla prokázat dopravení zboží. To, že zboží nakonec bylo dopraveno a že za něj bylo zaplaceno, totiž žalovaný podle krajského soudu nezpochybňoval – upozorňoval ale na to (na základě informací z mýtných bran o průjezdu vozidel), že zboží bylo systematicky dopravováno jinými vozidly a v jiných časech, než jak o tom vypovídaly listinné důkazy. I s tímto hodnocením NSS souhlasí. Podezřelou okolností, která měla stěžovatelku učinit obezřetnou vůči možnému daňovému podvodu, totiž nebylo to, že by zboží k jejím odběratelům nedorazilo, ale že pravidelně nebylo ze skladu odváženo a k dodavatelům přiváženo v souladu s CMR listy (ty tak nijak nevypovídaly o skutečném plnění). Stěžovatelka nevysvětlila důvod těchto častých nesrovnalostí, ačkoli podle vlastních slov bývala přítomna nakládce zboží. Ve skutečnosti si tedy nijak neověřovala, že doprava probíhá řádně podle dokladů, pouze v tom důvěřovala svému dodavateli – společnosti Treboss – který jí v případě hovězích usní nejen dodával veškeré zboží (to zůstávalo i poté, co bylo stěžovatelce prodáno a co je sama stěžovatelka prodala v tentýž den dál, v dodavatelově skladu), ale zajišťoval i jeho dopravu k subjektům, které dříve byly jeho vlastními odběrateli. V případě akátové spárovky, popř. lepených dubových hranolů,

naopak společnost Treboss zajišťovala dodávky a dopravu u zboží, se kterým dříve obchodovala jen stěžovatelka. Subdodavatelé společnosti Treboss, společnost Treboss jako dodavatel i sama stěžovatelka pak skladovali veškeré zboží ve stěžovatelčině skladu. O to důležitější bylo přesně doložit, zda a kdy putovalo konkrétní zboží k odběratelům; to se ale v daňovém řízení nepodařilo.

[17] K navrhovanému důkazu prohlášeními odběratelů krajský soud uvedl, že jsou součástí správního spisu, tj. nedokazuje se jimi. Žalovaný dospěl k závěru právě zmíněnému, tj. že samotný fakt dopravení zboží nevyvrací ostatní podezřelé okolnosti. Stěžovatelka i v kasační stížnosti jen trvá na tom, že zboží bylo dopravováno; to ovšem žalovaný nezpochybňoval, jen upozorňoval na to, že se tak dělo pravidelně jinak a jindy, než jak to plynulo z CMR listů.

[18] Dále se stěžovatelka v kasační stížnosti zmínila o výslechu jednatele společnosti Treboss, který by podle ní mohl prokázat, že stěžovatelka zboží skutečně viděla, nakládala a kontrolovala, že skladovala hovězí usně ve speciálním skladu (patřícím společnosti Treboss) a že její marže ve výši 1 – 3 % byla přiměřená. Ani zde nespatřuje NSS žádné pochybení správce daně. Jednatel společnosti Treboss pan Kuna v daňovém řízení se stěžovatelkou podrobně vypovídal, finanční orgány pak jeho výpověď zhodnotily a jejich závěry považuje NSS za správné, ostatně stěžovatelka nevznáší žádné konkrétní argumenty, které by napadaly hodnocení konkrétních výroků pana Kuny, jak je provedly finanční orgány. To, že stěžovatelka zboží nakládala a že skladovala usně ve skladu společnosti Treboss, správce daně nezpochybňoval, resp. nemusel vyvracet, protože ani tvrzená stěžovatelčina účast při nakládce zboží nezajistila jeho následnou dopravu v souladu s doklady (viz body [16] a [17]) a skladování usní u dodavatele není opatřením, které mohlo stěžovatelku uchránit před účastí na daňovém podvodu. Otázka přiměřenosti marže je pak na právním posouzení správce daně, pan Kuna se k ní nijak konkrétněji nevyjádřil.

[19] O fotografiích, které podle kasačního tvrzení dokládaly stěžovatelčinu přítomnost při nakládce zboží, se stěžovatelka v žalobě nezmínila, proto se ani NSS tímto tvrzením nezabýval (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Může jen připomenout, že správce daně tyto fotografie zkoumal, jak plyne z rozhodnutí žalovaného (bod 134). Fotografie podle něj zachycují blíže neurčené osoby při nakládání blíže neurčeného zboží a nelze z nich zjistit nic konkrétního. K tomu NSS opakuje, že samotná stěžovatelčina účast při nakládce zboží není s to vyvrátit závěry správce daně; stěžovatelka také k fotografiím neuvedla nic bližšího.

[20] Stěžovatelka má dále za to, že správce daně řádně neprovedl dokazování protokoly o kontrolách Krajské hygienické stanice. V žalobě se o těchto protokolech zmínila jen v souvislosti s hygienickou nezávadností hovězích usní, která byla protokoly doložena; nyní dodává, že protokoly prokazují její úlohu při ověřování kvality zboží a při nakládce zboží. K tomu lze uvést, že otázka hygienických parametrů usní a dostatečné kontroly jejich kvality vůbec nebyla předmětem řízení, správce daně stěžovatelce nevytýkal, že obchoduje s usněmi hygienicky závadnými či nekvalitními, nýbrž se zabýval jinými aspekty obchodu a poukazoval na to, že usně nesoucí na fakturách stejné označení byly

prodávány pokaždé za jinou cenu, resp. bylo až na odběrateli, aby cenu určil. Protokoly o kontrole usní pak nijak nesouvisejí se stěžovatelčinou účastí při nakládce zboží.

[21] K poslední námitce nezbývá než zopakovat, že prohlášení řidičů ani slovenských odběratelů (nehledě na to, že někteří z odběratelů se v mezidobí stali nekontaktními) by mohla prokázat pouze dodání zboží (které však správce daně nezpochybňoval), nikoli to, že stěžovatelka byla dostatečně obezřetná a nemohla vědět o daňovém podvodu.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty.

[23] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 20. září 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu