



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudců Daniely Zemanové a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **MPM Invest s. r. o.**, se sídlem Rokycanova 2798, Pardubice, zastoupené JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2013, čj. 31 Af 28/2012 –126,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.  
Vymezení věci**

[1] Žalobkyně podala dne 24. 5. 2011 u žalovaného přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben 2011. Dne 7. 6. 2011 žalovaný u žalobkyně zahájil dle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňovou kontrolu DPH za uvedené zdaňovací období. Přestože byly dle žalobkyně shromážděny potřebné podklady pro vydání rozhodnutí ve věci samé, žalovaný rozhodnutí nevydal. Žalobkyně se tedy domáhala ochrany podnětem na ochranu před nečinností, který Finanční ředitelství v Hradci Králové odložilo jako nedůvodný.

[2] Následně žalobkyně podala dne 6. 1. 2012 ke Krajskému soudu v Hradci Králové žalobu na ochranu proti nečinnosti dle § 79 a násl. s. ř. s., jíž se domáhala vydání rozhodnutí o stanovení DPH za zdaňovací období duben 2011. Ten však nečinnostní žalobu rozsudkem ze dne

24. 5. 2012, čj. 31 Af 28/2012 - 45, zamítl. Krajský soud dospěl k závěru, že postup žalovaného, který zahájil daňovou kontrolu, byl důvodný. V projednávané věci je zřejmé, že žalovaný doposud nezískal veškeré požadované podklady pro to, aby správně zjistil veškeré požadované důkazy a mohl tak daň stanovit.

[3] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. 11. 2012, čj. 1 Ans 11/2012 - 59, výše uvedené rozhodnutí krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl, že soudní obranou proti postupu správce daně při vedení daňové kontroly je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu (§ 82 a násl. s. ř. s.), nikoliv žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 a násl. s. ř. s.). Krajský soud se tak nesprávně zaobíral úvahami o možné nečinnosti žalovaného, jakkoliv postupy správce daně v souvislosti s daňovou kontrolou nemohou být nečinností ve smyslu soudního řádu správního.

[4] Na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu reagovala žalobkyně doplněním právní argumentace a návrhem na změnu žalobního petitu podáním ze dne 14. 12. 2012. Krajský soud následně žalobu zamítl rozsudkem ze dne 9. 1. 2013, čj. 31 Af 28/2012-83. Proti tomuto rozsudku krajského soudu žalobkyně opět brojila kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 6. 2013, čj. 1 Ans 5/2013-39, rozsudek krajského soudu ze dne 8. 1. 2013 zrušil a vrátil krajskému soudu věc k dalšímu řízení. Krajskému soudu vytkl, že podáním doručeným krajskému soudu dne 14. 12. 2012, obsaženým na č. l. 70 a 72 soudního spisu, žalobkyně rozsáhle doplnila právní argumentaci a navrhla změnu žalobního petitu, krajský soud však na toto podání v rozsudku nijak nereagoval, ani jej v obsáhlé rekapitulaci nezminil a zatížil tak své rozhodnutí nepřezkoumatelností.

[5] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 31. 10. 2013 označeným v záhlaví žalobu zamítl. V odůvodnění zevrubně zrekapituloval dosavadní postup v dané věci a následně (s. 8-15) se vypořádal s doplněním právní argumentace žalobního návrhu ze dne 14. 12. 2012 a jeho upřesněním při jednání dne 29. 10. 2013. Návrh žalobkyně, aby soud za I. *žakázal žalovanému pokračovat v daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011, a za II. přikázal žalovanému, aby sepsal zprávu o daňové kontrole do deseti dnů od právní moci rozsudku a tu žalobkyni předložil k vyjádření*, resp. alternativně, aby soud určil, že *daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2011 byla nezákonným zásahem*, soud zamítl, neboť tvrzení žalobkyně, že dochází ze strany žalovaného k nezákonnému zásahu prodlužováním daňové kontroly, a to konáním zbytečných úkonů vztahujícím se k jiným osobám, které obchodovaly s předmětným zbožím (zlaté slitky) před žalobkyní, a že tak žalovaný účelově a nedůvodně prodlužuje vedenou daňovou kontrolu a zásah spočívá také v nedůvodně dlouhých prodlevách mezi jednotlivými úkony (běžně 2 – 3 měsíce), neshledal opodstatněným.

[6] Podle krajského soudu je nepochybné, že daňové řízení vede správce daně. Na něm tedy závisí, jaké jednotlivé úkony shledá za potřebné ke správnému a zákonnému vedení důkazního řízení, jež směřuje ke stanovení daňové povinnosti. Z postupu správce daně tak musí legitimně vyplývat, že jednotlivé úkony, které v daňovém řízení zvolil, bezprostředně souvisejí s daňovou povinností daňového subjektu. Z tvrzení žalobkyně a navrhovaných alternativních petitů dospěl krajský soud k závěru, že žalobkyně přímo nenamítala, že by samotné zahájení daňové kontroly bylo nezákonným zásahem. Byla však přesvědčena o tom, že újmu na právech zapříčinily právě neúměrně dlouhé prodlevy žalovaného mezi jednotlivými úkony, proto se domáhala jejího ukončení, či alternativně prohlášení, že předmětná kontrola byla nezákonným zásahem.

pokračování

[7] Krajský soud z obsahu správního spisu shrnul postup správce daně při kontrole počínaje zahájením daňové kontroly dne 26. 7. 2011, uvedl jaké konkrétní úkony až do 2. 3. 2012 (a kdy) byly provedeny, co bylo jimi správcem daně požadováno, z jakých důvodů a jak na ně žalobkyně reagovala s tím, že správci daně vznikly pochybnosti o důvodnosti uplatněného nadměrného odpočtu zejména z toho důvodu, že sama žalobkyně může být zapojena do obchodního řetězce s cílem neoprávněného čerpání nároku na odpočet DPH, a že dožádanému správci daně vzniklo podezření z trestného činu krácení daně. Daná podezření shledal legálním důvodem pro to, aby žalovaný dál shromažďoval důkazy, jež by se staly dostatečným podkladem pro to, aby mohlo být o daňové povinnosti žalobkyně k DPH za zdaňovací období duben 2011 rozhodnuto. Dále uvedl, že žalovaný se formou dožádání domáhal u příslušných správců daně získání a doložení dalších důkazních prostředků a informací, soud popsal další postup od 6. 1. 2012 do dne 24. 10. 2013, kdy žalovaný žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění seznámil.

[8] Krajský soud uvedený postup žalovaného v průběhu daňové kontroly shledal „*důvodným, neboť z provedeného dokazování postupně vyplynuly skutečnosti, které u něho mohly vzbuzovat i nadále pochybnosti o oprávněnosti čerpání nadměrného odpočtu ze strany žalobkyně. K tomuto závěru jej vedla povaha a způsob průběhu transakcí se zbožím v řádech milionů korun, neboť uvedené obchody nejsou dle správce daně dostatečně doloženy hodnověrnými písemnými podklady. Výsledkem daňového řízení byla velice závažná zjištění ohledně daňové povinnosti žalobkyně a taková musí být nepochybně důkladně prošetřena. Žalobkyně v podané žalobě netvrdí, že by nezákonnými snad byly jednotlivé úkony žalobkyně, za nezákonnou tedy označuje daňovou kontrolu jako celek. Pokud však namítá, že mezi jednotlivými úkony byly neúměrné prodlevy, nelze tuto námitku považovat, vzhledem ke shora naznačenému rozsahu šetření, za důvodnou. Z průběhu celého daňového řízení a probíhající daňové kontroly naopak vyplývá, že žalobkyně byla několikrát ke prokázání tvrzených skutečností vyzvána, na výzvy reagovala a dokonce ještě k datu 8. 4. 2013, tedy téměř po dvou letech probíhající daňové kontroly, sama navrhovala pokračovat v dokazování. Je rovněž nepřehlédnutelné, že preciznost šetření ze strany žalovaného si vyžádalo především podezření z trestného činu krácení daně. V takovém případě nelze v žádném případě žalovanému vytýkat, že by jednotlivé podrobné kroky za účelem objektivního zjištění skutkového stavu, způsobily neúměrné prodlevy v daňovém řízení. Naopak, takový postup od žalovaného vyžaduje daňový řád.“*

## II.

### Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

[9] Žalobkyně (stěžovatelka) v kasační stížnosti, po rekapitulaci řízení před soudy, posledně uvedený rozsudek krajského soudu napadá pro nezákonnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s. V ní nejprve obsáhle rekapituluje dosavadní průběh řízení před správními soudy. Dále pak uvádí kasační námitky.

[10] Rozsudek krajského soudu stěžovatelka považuje přinejmenším v části opět za nepřezkoumatelný. Soud na s. 14 výslovně konstatuje, že stěžovatelka v podané žalobě netvrdí, že by nezákonnými byly jednotlivé úkony žalovaného, ale za nezákonnou označuje daňovou kontrolu jako celek z důvodů neúměrných prodlev mezi úkony žalovaného. I když je pravdou, že při posledním jednání zástupce stěžovatelky uvedl, že nezákonný zásah spočívá také v neodůvodněných prodlevách mezi jednotlivými úkony, neznamená to, že stěžovatelka opustila svoji dosavadní argumentaci, uvedenou v žalobě (i následně 16. 5. 2012 a 14. 12. 2012), že pro posouzení nároku na odpočet DPH není vůbec rozhodné, jakým způsobem, od koho a kdy společnost AVARRIO s. r. o. (dodavatel stěžovatelky) pořídila zboží, jak jej evidovala a zda splnila své daňové povinnosti atd. Stěžovatelka napadala jednotlivé úkony jako nezákonné;

krajský soud popírá její argumentaci, kterou od počátku předkládá, a s touto argumentací se soud ani nezabýval a zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností.

[11] Prodlevy mezi jednotlivými úkony, které soud označil za jediný důvod, pro který se stěžovatelka domáhá ochrany před nezákonným zásahem, soud neshledal. V rekapitulaci úkonů provedené soudem však jsou zahrnuty nejen úkony žalovaného, ale i jiných osob či orgánů. Stěžovatelka vyjímá úkony žalovaného a poukazuje na dobu, která mezi nimi uplynula s tím, že k neodůvodněným prodlevám v řízení docházelo. Pokud by se soud zabýval nadbytečností některých úkonů, musel by prodlevy shledat ještě ve větším rozsahu (např. 16 měsíců mezi dožádáním a odpovědí na ně ohledně společnosti AVARRIO). Na tom nemohou nic změnit údajná závažná zjištění žalovaného či dožádaných správců daně, neboť stěžovatelčino daňové řízení nemůže být ovlivněno skutečnostmi, na nichž se nepodílela. Krajský soud tak neučinil správný právní závěr ani v rozsahu, v jakém se žalobní argumentací zabýval.

[12] Stěžovatelka dále poukazuje na to, že Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 13. 11. 2013 čj. 52 Af 37/2013-36 (*pozn. NSS – kasační stížnost proti tomuto rozsudku podaná žalovaným je u NSS vedena pod sp.zn. 1 Aps 20/2013*), k žalobě stěžovatelky proti stejnému žalovanému, konstatoval, že „*postup žalovaného byl v rozporu s účelem ust. § 89 daňového řádu a v rozporu s § 7 odst. 1,2 daňového řádu, když ve věci nebylo konáno bez zbytečných průtahů a hospodárným způsobem*“ (s. 6). Přitom nezákonnost zásahu byla tvrzena ze zcela shodných důvodů jako v této věci. Lze stěží akceptovat, že prodlevy mezi úkony žalovaného jsou „zbytečnými průtahy“ v rámci postupu o odstranění pochybností, ale nejsou „zbytečnými průtahy“ v rámci daňové kontroly. Tuto skutečnost stěžovatelka nemohla uplatnit v řízení před krajským soudem (rozsudek byl vydán dne 31. 10. 2013), může však mít pro posouzení věci význam.

### III.

#### Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný ve svém vyjádření zdůrazňuje, že stěžovatelka je zapojena do řetězce firem, které se podílejí na podvodu s DPH, tedy protiprávním jednání, kdy jeden z účastníků řetězce neodvede do státního rozpočtu vybranou daň a další ji odečte. S odkazem na judikaturu Soudního dvora a NSS upozorňuje, že otázka posouzení nároků stěžovatelky na odpočet DPH není toliko otázkou dokladovou, ale je třeba zkoumat i otázku souladu dokladů s faktickým stavem. Doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v podkladech prezentováno.

[14] Proto správce daně ve vztahu k daňovým povinnostem stěžovatelky šetří i skutečnosti týkající se dalších účastníků řetězce tak, aby vyšlo najevo postavení a úloha stěžovatelky v tomto řetězci. Při tomto šetření je správce daně nucen brát v úvahu veškeré právní, obchodní a osobní vazby jednotlivých členů řetězce. Ve svém konečném důsledku tak správce daně vede rozsáhlé dokazování, které je z časového a odborného hlediska velice náročné. Tyto třetí firmy, které se podílejí na obchodování se zlatem a jsou součástí řetězce, jehož se účastní i stěžovatelka, jsou často pro správce daně nekontaktní, vystupují v nich shodně případně spřízněné osoby nebo osoby, které vystupují jako tzv. „bílé koně“, kdy z jejich výpovědí vyplývá, že pouze podepisují listiny, které jsou jim předloženy, případně se společníky a jednateli stávají zahraniční občané, které nelze dohledat. V takovém případě je žalovaný oprávněn tyto skutečnosti zkoumat, byť bezprostředně na první pohled s daňovou povinností stěžovatelky

pokračování

nesouvisí. Neobstojí tedy tvrzení, že další úkony správce daně, které mají za úkol zmapovat celou situaci v řetězci, jsou úkony nesmyslné, nadbytečné a neúčelné, tedy nezákonné. Naopak, uvedená šetření jsou pro probíhající řízení ohledně daňových povinností stěžovatelky nezbytná, neboť vedou ke zjištění rozhodných skutkových okolností, bez nichž nelze o daňové povinnosti stěžovatelky rozhodnout. Nutno podotknout, že žalovaný provádí uvedená šetření v rámci řízení za několik zdaňovacích období. Z uvedeného důvodu jsou prováděná šetření časově náročná.

[15] Jak vyplývá z obsahu správního spisu, v rámci doposud provedeného dokazování, vyplynuly skutečnosti, ze kterých lze uzavřít, že tu existuje řetězec společností, jehož cílem je podvod na DPH, a že stěžovatelka o své účasti v řetězci věděla nebo přinejmenším vědět měla. K tomuto názoru vede správce daně zejména povaha a způsob průběhu transakcí se zbožím v hodnotách v řádech milionů korun českých. O těchto transakcích neexistují žádné písemné podklady (vyjma formálních účetních záznamů), neexistují písemné kupní smlouvy, veškeré obchody byly sjednávány ústně na základě telefonických hovorů. S ohledem na druh obchodované komodity (zlato) jsou tyto skutečnosti velice neobvyklé. Rozporná jsou i tvrzení o původu zlata. Dále nelze přehlížet skutečnost, že stěžovatelka byla posledním článkem řetězce před prodejem zlata do zahraničí. Pokud by se ocitl nějaký subjekt v podvodném řetězci pouze náhodou, zaujal by postavení někde uprostřed, nikoliv však na jeho konci. Úlohou posledního článku řetězce je totiž inkasovat odpočty na dani. Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně disponuje přinejmenším velice závažnými zjištěními ohledně daňových povinností stěžovatelky, které ho opravňovaly k tomu, aby veškeré transakce šetřil jako podvod na DPH a zajímal se tak nikoliv pouze o izolované skutečnosti, týkající se přímo stěžovatelky, ale posuzoval celou věc komplexně, s ohledem na postavení stěžovatelky v řetězci.

[16] Co se týče odkazu stěžovatelky na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích ze dne 13. 11. 2013, čj. 52 Af 37/2013, žalovaný uvádí, že nelze tato dvě řízení srovnávat, neboť podstatou sporu byly dvě rozdílné věci. Byť je pravdou, že ve vztahu k DPH za zdaňovací období březen, duben a květen roku 2011 prováděl žalovaný shodné úkony, v případě zdaňovacího období březen 2011 postupoval žalovaný v rámci postupu k odstranění pochybností, kdežto v posuzovaném případě se jedná o daňovou kontrolu. Závěry obou soudů je tedy nutné posuzovat v tomto kontextu, jakkoliv se žalovaný s rozsudkem čj. 52 Af 37/2013 neztotožňuje.

#### IV.

#### Právní názor Nejvyššího správního soudu

[17] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; neshledal přitom žádné vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil stížnostní bod namítající dílčí nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Stěžovatelka tvrdí, že krajský soud opomněl posoudit její argument o nezákonnosti jednotlivých úkonů žalovaného, které napadala „jako nadbytečné, neúčelné či nesmyslné“, protože se nemohou promítnout do výsledku

daňového řízení vedeného se stěžovatelkou. Krajský soud se nesprávně, v rozporu se žalobními body, soustředil jen na tvrzené průtahy mezi jednotlivými úkony.

[20] Jak k takovému typu kasačních námitek uvádí judikatura Nejvyššího správního soudu, „není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“ (viz rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 589/2005 Sb. NSS a ustálená judikatura).

[21] Nejvyšší správní soud především konstatuje, že stěžovatelka v žalobě a v řadě dalších doplnění argumentovala jednak nezákonnostmi jednotlivých úkonů prováděných správcem daně (žalovaným), jednak nepřijatelnými průtahy mezi těmito úkony. Pokud krajský soud v rozsudku uvedl, že stěžovatelka v podané žalobě netvrdí, že by nezákonnými snad byly jednotlivé úkony žalovaného, za nezákonnou prý označuje daňovou kontrolu jako celek (s. 14), neodpovídá to plně obsahu žaloby. Přes uvedené pochybení se nicméně krajský soud stručně zabýval i námitkou ohledně nezákonnosti jednotlivých úkonů. Zdůraznil přitom, že daňové řízení vede správce daně. Na něm tedy závisí, jaké jednotlivé úkony shledá za potřebné ke správnému a zákonnému vedení důkazního řízení, jež směřuje ke stanovení daňové povinnosti. Z postupu správce daně tak musí legitimně vyplývat, že jednotlivé úkony, které v daňovém řízení zvolil, bezprostředně souvisejí s daňovou povinností daňového subjektu (s. 12 napadeného rozsudku). V rámci popisu stavu věci pak krajský soud dovozoval rovněž zákonnost a relevanci jednotlivých úkonů žalovaného, především s ohledem na povahu věci a podezření na účast stěžovatelky v nelegálním řetězci majícím za úkol krátiť DPH (s. 13, druhý a třetí odstavec, resp. s. 14, první a druhý odstavec rozsudku).

[22] Nic tedy nebrání, aby Nejvyšší správní soud ke kasačním námitkám tuto argumentaci krajského soudu přezkoumal [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[23] Stěžovatelka tvrdí, že žalovaný v průběhu daňové kontroly provádí úkony, které jsou nadbytečné, neúčelné či nesmyslné, a zadržováním nároku na odpočet DPH ochromuje obchodní činnost stěžovatelky. Pro posouzení nároku na odpočet DPH tak podle stěžovatelky není vůbec rozhodné, jakým způsobem, od koho a kdy společnost AVARRIO (stěžovatelčina dodavatelka) pořídila zboží, jak jej evidovala a zda splnila své daňové povinnosti. Šetření prováděné žalovaným týkající se těchto skutečností a jeho úkony v tomto směru se nemohou nijak promítnout do výsledku daňového řízení vedeného s ní. Nadbytečným byl například výslech svědka, jednatele společnosti AVARRIO, provedený 9. 12. 2011, postupy při ústním jednání týkající se třetích společností atd.

[24] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že „[d]aňová kontrola, která vybočuje ze zákonných mezí, porušuje množství ústavně zaručených práv daňových subjektů. Nezákonnou daňovou kontrolou dochází vždy přinejmenším k porušení veřejného subjektivního práva daňového subjektu na všeobecnou ochranu svobodné sféry jeho osoby (status negativus), vyplývajícího z článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a často též může porušovat subjektivní veřejná práva další“ (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, čj. 2 Afs 144/2004-110, č. 735/2006 Sb. NSS). Nezákonnou kontrolou judikatura rozumí kupříkladu kontrolu při shodném předmětu bezdůvodně opakovanou, kontrolu prováděnou v době, kdy již uplynula lhůta k vyměření daně, kontrolu osoby, která byla členem již neexistující právnické osoby, či kontrolu, v jejímž průběhu dochází k nezákonnému postupu ze strany pracovníka správce daně (viz tamtéž). Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou,

pokračování

že pokud by snad žalovaný vskutku svévolně prováděl ve věci úkony, které se samotnou daňovou povinností stěžovatelky nijak nesouvisejí, pročez by jí zdržoval uplatněný nadměrný odpočet DPH, mohlo by se dle okolností jednat o nezákonný zásah. V posuzované věci však tato situace nenastala.

[25] V dané věci má žalovaný podezření, že stěžovatelka je účastna na tzv. kolotočovém podvodu (tzv. *carousel fraud*). Kolotočový podvod se týká řady po sobě jdoucích činností, které vykonává několik subjektů v řetězci dodávek. Společný evropský systém DPH je charakterizován tím, že DPH podléhá každé plnění v rámci řetězce dodávek. Každé plnění musí být proto zohledněno samo o sobě. Povaha určitého plnění v řetězci dodávek se tedy nemění na základě předcházejících nebo následujících událostí. Určitá činnost musí být posuzována objektivně a jako taková, je třeba chránit dobrou víru nevinného účastníka řetězce. Jinak by vznikla značná právní nejistota, neboť účastník řetězce nemusí o své účasti na podvodném řetězci vůbec vědět (srov. názor generálního advokáta Madura přednesený 16. 2. 2005 ve spojených věcech *Optigen a další*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, body 27-29, bod 41, ECLI:EU:C:2005:89).

[26] S cit. stanoviskem generálního advokáta Madura se v podstatě ztotožnil i Soudní dvůr EU. Podle něj „[n]árok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ (viz právní závěr rozsudku ve spojených věcech *Optigen a další*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16; srov. též rozsudek ve spojených věcech *Kittel a další*, C-439/04 a C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446 nebo rozsudek ve spojených věcech *Mahagében a Dávid*, C-80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373).

[27] Výklad Soudního dvora je následován Nejvyšším správním soudem, podle jehož judikatury nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Soudní dvůr tedy dospěl k závěru, že plátce daně má nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, i v případě, že jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti, ovšem pouze za podmínky, že *plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět* (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142; srov. přehledně rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, *Ondřejovická strojírna*).

[28] Jak již soud uvedl shora, protože odmítnutí nároku na odpočet DPH je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na žalovaném, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že stěžovatelka 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 shora cit. věc *Mahagében a Dávid*, bod 49). V daném případě proto směřuje dokazování prováděné žalovaným k posouzení toho, zda stěžovatelka o daňovém podvodu věděla či alespoň mohla vědět. Žalovaný přesvědčivě vysvětluje, proč má důvodné podezření o vědomé účasti stěžovatelky na kolotočovém podvodu. V takovém případě je významné posoudit všechny skutečnosti, vztahující se k řetězci transakcí, jehož významným aktérem se zatímně jeví též stěžovatelka (zdejší soud si všímá toho, že stěžovatelka byla posledním článkem řetězce před prodejem zlata do zahraničí).

[29] Dobrou víru či naopak povědomost o účasti na daňovém podvodu nelze určit jen na základě podkladů, které má k dispozici stěžovatelka a které předkládá žalovanému. Naopak, posuzování vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu je otázkou kontextuální. Pro dovození nedostatku dobré víry stěžovatelky je třeba brát v potaz veškeré relevantní skutečnosti včetně podezřelých okolností sledovaných transakcí se zlatem a jednání třetích osob, samozřejmě za předpokladu, že o něm stěžovatelka věděla nebo musela vědět. Pro věc významným tak může být i výpověď jednatele obchodní společnosti, která se na řetězci účastnila společně se stěžovatelkou (AVARRIO), čekání na výsledek dožádání u jiného správce daně ve vztahu ke skutečnostem vztahujícím se ke společnosti AVARRIO, eventuálně zjišťování pro věc významných skutečností u dalších účastníků řetězce atd.

[30] Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem *Kittel* k podvodu na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty kolotočových podvodů tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují. Ve všech případech však jde o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, čj. 9 Afs 83/2009-232, *PRIMOSSA a.s.*). Spletitost a komplexnost dokazování v případech tzv. kolotočových podvodů lze ilustrovat na početných rozsudcích, které opakovaně rozhodoval Nejvyšší správní soud ke kasačním stížnostem společnosti PRIMOSSA, a.s., které se rovněž točily kolem obchodování se zlatem (srov. např. rozsudky NSS ze dne 22. 1. 2009, čj. 9 Afs 73/2008-162, ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 111/2009-274, ze dne 29. 8. 2012, čj. 1 Afs 55/2012-35, ze dne 5. 9. 2012, čj. 1 Afs 58/2012-43, a mnohé další; protiústavnost shora předkládaného výkladu práva v těchto věcech Ústavní soud doposud nikdy neshledal, srov. např. usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, nebo ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a mnohé další).

[31] Pokud stěžovatelka právě uvedený výklad popírá, popírá současně jednotný a konzistentní výklad právních předpisů EU, tak jak jej činí Soudní dvůr EU a Nejvyšší správní soud [viz Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), respektive Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11/12/2006, s. 1—118)].

[32] Při stěžovatelčině úzkém výkladu otázek významných pro určení její daňové povinnosti by žalovaný nikdy nemohl posoudit to, k čemu jej zavazuje právo EU, tedy míru vědomí stěžovatelky o účasti na kolotočovém podvodu na DPH. Jak uvádí Soudní dvůr, „osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem“ (shora cit. věc *Kittel*, bod 57).

[33] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že žalovaný neprovádí žádné svévolné, s věcí nijak nesouvisějící dokazování, v důsledku čehož by protizákonně protahoval daňové řízení. Hodnocení jednotlivých důkazů ve vztahu k samotné daňové povinnosti stěžovatelky v nynějším řízení samozřejmě správním soudům nepřísluší posuzovat. Rozhodující je jen to, že ve věci neprokázala stěžovatelka žádné svévolné úkony, míjející se s posuzovanou právní otázkou nároku na nadměrný odpočet DPH.

[34] Druhým důvodem nezákonnosti zásahu mají být průtahy žalovaného. Stěžovatelka kritizuje, že krajský soud sice provedl výčet jednotlivých úkonů žalovaného, pomíjí



pokračování

však, že v řadě případů nejde o úkony žalovaného, nýbrž jiných osob a orgánů. Například mezi dožádáním ze dne 15. 5. 2012 a výzvou ze dne 5. 9. 2012 uplynuly téměř čtyři měsíce, během kterých byl žalovaný zcela nečinný. Stěžovatelka pak opětovně zdůrazňuje nadbytečnost a neúčelnost úkonů, čímž se prý krajský soud vůbec nezabýval.

[35] Nejvyšší správní soud k této námitce [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] stručně uvádí, že o neúčelnosti úkonů nelze hovořit, což bylo obsáhle odůvodněno shora. Co se týče časových prodlev mezi jednotlivými úkony, v řadě případů jsou tyto prodlevy pochopitelné. Realizuje-li žalovaný dožádání vůči jinému místně příslušnému správci daně, je pochopitelné, že další postup žalovaného je podmíněn reakcí dožádaného správce daně. Stěžovatelka by jistě mohla namítat nezákonné průtahy též ve vztahu k aktivitě dožádaného správce daně, nic takového však v kasační stížnosti netvrdí, a proto ani Nejvyšší správní soud není oprávněn tuto otázku z vlastní iniciativy posuzovat.

[36] Nejvyšší správní soud se proto plně ztotožňuje s argumentací krajského soudu, podle něhož z provedeného dokazování, tak jak jej činil žalovaný, postupně vplynuly skutečnosti, které u žalovaného mohly vzbuzovat i nadále pochybnosti o oprávněnosti čerpání nadměrného odpočtu stěžovatelkou. K tomuto závěru žalovaného vedla povaha a způsob průběhu transakcí se zbožím v řádech milionů korun a jejich (dle žalovaného) nedostatečné podložení hodnověrnými písemnými podklady. Výsledkem daňového řízení byla velice závažná zjištění ohledně daňové povinnosti stěžovatelky a taková musí být nepochybně důkladně prošetřena. Preciznost šetření ze strany žalovaného je umocněna i tím, že ve věci existovalo podezření z trestného činu kráčení daně.

[37] Třetím důvodem kasační stížnosti je rozpornost judikatury samotného krajského soudu, který v jiném souvisejícím řízení rozhodl opačně, a to ve prospěch stěžovatelky. Ta odkazuje jmenovitě na rozsudek Krajský soud v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích rozsudkem ze dne 13. 11. 2013, čj. 52 Af 37/2013-36. V tomto rozsudku soud dospěl k závěru, že postup k odstranění pochybností vedený žalovaným proti stěžovatelce ve věci DPH za zdaňovací období březen 2011, zahájený výzvou k odstranění pochybností ze dne 19. 5. 2011 a ukončený sdělením výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 15. 3. 2013, byl nezákonným zásahem.

[38] Nejvyšší správní soud předně zdůrazňuje, že rozpornost judikatury krajských soudů je pravidelně odstraňována Nejvyšším správním soudem v řízení o kasační stížnosti, které je nástrojem sjednocování judikatury (§ 12 odst. 1 s. ř. s.). Nadto v této věci ani soud žádnou rozpornost rozhodování neshledal. Jak správně uvádí žalovaný, ve vztahu k březnu a dubnu 2011 byly aplikovány dva rozdílné instituty. Na jedné straně postup k odstraňování pochybností (§ 89 daňového řádu), na straně druhé daňová kontrola (§ 85 daňového řádu). Rozdílnost odpovědí tak může být dána nikoliv rozporností judikatury, nýbrž odlišným posouzením dopadů odlišných právních institutů. Tím se samozřejmě Nejvyšší správní soud nijak nevyjadřuje ke správnosti rozsudku čj. 52 Af 37/2013-36. Tato otázka bude předmětem samostatného posouzení v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 1 Aps 20/2013.

## V.

### Závěry a náklady řízení

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

[40] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovaný, jemuž by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 23. dubna 2014

Zdeněk Kühn  
předseda senátu