



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **TSR Czech Republic s.r.o.**, se sídlem Sokolovská 192/79, Praha 8, zast. JUDr. Jirím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Pankráci 449/11, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 29. 10. 2012, č. j. 15476/12-1300-106516, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 3. 2016, č. j. 9 Af 60/2012 – 106, ve znění usnesení Městského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2016, č. j. 9 Af 60/2012 - 129,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu specifikovanému tamtéž (působnost finančního ředitelství přešla po účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na žalovaného). Finanční ředitelství jím k odvolání stěžovatelky změnilo platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 8 (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 3. 2011, č. j. 102832/11/008513108915, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009. Správce daně vyměřil stěžovatelce nadměrný odpočet ve výši 43 839 705 Kč oproti vykázanému nadměrnému odpočtu ve výši 50 963 070 Kč, finanční ředitelství přehodnotilo některé jeho závěry a nadměrný odpočet zvýšilo na 44 914 186 Kč.

[2] Předmětem projednávané věci je posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněného na základě faktur vystavených společností Tochajda s. r. o. (dále jen „Tochajda“) za dodávky měděných a niklových katod (kovového odpadu). Městský soud přisvědčil závěrům finančního ředitelství, které nárok na odpočet neuznalo proto, že dodávky považovalo za součást obchodního řetězce stíženého podvodem na dani z přidané hodnoty, kterého se stěžovatelka účastnila.

[3] Posouzení věci vycházelo ze zjištění, že dodávky byly do provozovny stěžovatelky dováženy z neznámého místa nakládky mimo území České republiky a od nezjištěného dodavatele. V České republice pak byly bez zjevného ekonomického opodstatnění účetně přeprodávány mezi tuzemskými plátcí daně: 1. BARDOTTE s. r. o., 2. COPPER RECYCLING COMPANY s. r. o., 3. CRIONOIDEA s. r. o., 4. SUR – METAL CZ s. r. o. (dále jen SUR – METAL), 5. Tochajda, 6. stěžovatelka. V prvních čtyřech případech se jednalo o společnosti, jejichž členové statutárního orgánu byli cizí státní příslušníci s pobytem mimo Českou republiku, přičemž první dvě společnosti byly nekontaktní, třetí se svým správcem daně přestala spolupracovat a společnost na začátku řetězce nevykázala žádná plnění (podávala negativní daňová přiznání, nebo je nepodávala vůbec). Dodavatelka stěžovatelky Tochajda vykazovala jedinou činnost, a to nákup zboží od společnosti SUR – METAL a jeho prodej stěžovatelce. V době uzavření rámcové smlouvy neměla příslušné živnostenské oprávnění. Neměla žádné zaměstnance, nevlastnila výrobní ani skladovací prostory, nezajišťovala dopravu a lze si stěžít představit, že by vyprodukovala vlastní měděný a niklový šrot (jako původce odpadu byla uvedena v *základních popisech odpadu*). Jednatel společnosti neměl o dodávkách dostatečnou povědomost, zboží mělo být v jejím vlastnictví pouze několik minut mezi jeho převzetím od společnosti SUR – METAL a předáním stěžovatelce, nebylo ale prokázáno, že k převzetí zboží společností Tochajda a jeho následnému předání touto společností stěžovatelce došlo.

[4] Z pohledu zapojení stěžovatelky byly jako podstatné vyhodnoceny zejména okolnosti jejího vztahu se společností Tochajda. Do obchodního řetězce ji sama zapojila (v minulosti odebírala zboží přímo od společnosti SUR – METAL), a to aniž by poskytla věrohodné zdůvodnění. Se svými dlouholetými zkušenostmi z oboru mohla vědět, že údaje, které její dodavatelka vyplnila v dokumentech *základní popis odpadu*, nejsou pravdivé a že tato společnost vůbec nebyla oprávněna do svého vlastnictví odpady přijímat. Dále stěžovatelka rezignovala na protokolární předávání a přebírání zboží, kterým by bylo možné doložit přechod vlastnictví od konkrétního dodavatele. Mohla vědět, že kovový odpad je dopravován z jiného členského státu, neboť tomu nasvědčovala skutečnost, že přepravu uskutečňovali zahraniční přepravci, přesto odpad přijímala jako tuzemský. Obchodům měla navíc věnovat zvýšenou pozornost, neboť se jedná o komoditu, u které opakovaně dochází k podvodům na dani z přidané hodnoty.

[5] Městský soud nepřisvědčil procesním námitkám, dle kterých měly být některé důkazy opatřeny nezákonným způsobem. Vysvětlil, že informace poskytnuté jinými finančními úřady mohly být použity na základě generálního oprávnění správce daně opatřovat si jakékoli podklady rozhodné pro stanovení daňové povinnosti v intencích § 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění v době rozhodné (dále jen „daňový řád“), a stalo se tak v souladu se stěžovatelkou zmíněným § 52 téhož zákona, který upravuje mlčenlivost úřední osoby. Také použití výslechů celkem čtyř svědků provedených Finančním úřadem ve Vysokém Mýtě bylo v souladu se zákonem, a to zejména proto, že stěžovatelka u žádného z nich nenavrhovala, aby byl zopakován v jejím daňovém řízení (§ 93 odst. 3 daňového řádu). Prvního z výslechů se navíc mohla zúčastnit, na zbývající sama odkazovala v odvolání.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Stěžovatelka podala kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), namítala tedy nezákonnost napadeného rozsudku z důvodu nesprávného posouzení právní

pokračování

otázky městským soudem v předcházejícím řízení, vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, konkrétně spočívající v nedostatku důvodů a jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku (poslední z důvodů výslovně neuplatnila, kasační stížnost nicméně obsahuje námitky, které pod něj svým obsahem spadají).

[7] Nejprve popisovala důvody, pro které má za to, že unesla své důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelného plnění.

[8] V daňovém řízení předložila ucelenou řadu listinných důkazních prostředků, které byly podpořeny svědeckými výpověďmi, a skutečnosti prezentované správcem daně nejsou způsobilé věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jejich daňových tvrzení zpochybnit. K jednotlivým okolnostem, které jí byly vytýkány, se postupně vyjadřovala a vysvětlovala, proč dle jejího názoru nebyly prokázány či neměly relevanci, případně upozorňovala na některé rozpory v odůvodnění městského soudu. V této souvislosti na jiném místě kasační stížnosti zmínila, že k přechodu práva nakládat s věcí jako vlastníkem není třeba jejího fyzického převzetí.

[9] K otázce totožnosti přepravce a skutečnosti, že ji prováděli maďarsky mluvící řidiči, namítala, že zboží nakupovala s paritou dodání do své provozovny, proto se nejedná o skutečnosti, které by byly relevantní ve vztahu k posouzení oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet a nevztahuje se na ně její důkazní povinnost. Navíc se jedná o zcela standardní obchodní praktiku a bylo prokázáno, že k fyzickému dodání zboží došlo.

[10] Dále rozporovala úvahu, že dodávky za zdaňovací období prosinec 2009 souvisely s podobnými dodávkami uskutečněnými v březnu 2010, jejichž místo nakládky bylo v Rotterdamu, a že na tomto základě lze dodávky v projednávané věci zpochybnit. Městský soud tímto způsobem nesprávně aproboval holou domněnku správce daně (respektive finančního ředitelství, pozn. NSS). Z konstantní judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že každé dodání zboží je třeba posuzovat samostatně. Navíc se opět jedná o informace zjištěné od jiných správců daně, které sám městský soud označil jako zjištění, která nejsou bezprostředně relevantní pro posouzení plnění pro stěžovatelku.

[11] Vyjadřovala se také k okolnostem sjednání obchodního vztahu se společností Tochajda. Zopakovala, že nikdy nezpochybňovala, že jednání s touto společností sama iniciovala, a to aby využila obchodnických zkušeností jednatele Ing. Krejčího. Důvodem k tomuto postupu bylo zhoršení vztahů s dřívější dodavatelkou SUR – METAL. Rozhodnutí stěžovatelky všechny zúčastněné subjekty akceptovaly a vzájemná ujednání plnily, což potvrzuje i svědecká výpověď jednatelky společnosti SUR – METAL, paní Anny B. Sidorowicz, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole se společností Tochajda.

[12] K průběhu realizace dodávek namítla, že městský soud zaměňuje dodací listy od společnosti SUR – METAL dodavatelce Tochajda na straně jedné a od této společnosti stěžovatelce na straně druhé. Má za to, že Ing. Krejčí ve své svědecké výpovědi vysvětlil, že v okamžiku dodání do místa určení (provozovny stěžovatelky) společnost Tochajda nabyla vlastnictví ke zboží, v tento okamžik podepisovala dodací listy svému dodavateli (na tyto dodací listy se nevztahuje stěžovatelčina důkazní povinnost). Dodací listy stěžovatelky svědek posílal dopředu e-mailem jako avízo dodávky. Dodání stěžovatelce bylo prokázáno vážnými listky.

[13] Vyjadřovala se ke konstatování městského soudu o rozporu údajů v *základních popisech odpadu*, konkrétně k údaji o společnosti Tochajda jako o původci odpadu, přestože nelze ani zjistit, kdy se stala vlastníkem nebo alespoň přepravcem odpadu. Má za to, že městský soud nesprávně chápe význam těchto údajů. Odkázala na bod 2. přílohy č. 2 vyhlášky č. 383/2001 Sb.,

o podrobnostech nakládání s odpady, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška o podrobnostech nakládání s odpady), dle kterého má dodavatel při první z řady dodávek povinnost poskytnout písemné informace o odpadu, který bude následně dodávat. Společnost Tochajda měla v úmyslu obchodovat s kovovým odpadem, který nabude do svého vlastnictví, což se i stalo, údaje v *základních popisech odpadu* jsou proto správné.

[14] Konstatování městského soudu, že: „*další poznatky z dodacích listů, Rámcové kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem (stěžovatelkou) a společností Tochajda, s. r. o. dne 26. 8. 2009, ze ZPO,*“ stěžovatelka označila za vytržené z kontextu a zcela nepřezkoumatelné.

[15] Význam celé řady zjištění rozporovala s odkazem na to, že je městský soud nevyhodnotil jako bezprostředně relevantní. Jednalo se o okolnosti týkající se jednotlivých společností v dodavatelském řetězci a jeho fungování.

[16] V další části opakovala žalobní argumentaci, dle které správce daně, finanční ředitelství a následně i městský soud vycházely z nezákonně získaných důkazních prostředků.

[17] Rozporovala možnost použití *zjištění a poznatků* týkajících se zapojení prvních tří společností do obchodního řetězce. Správce daně tyto informace nezískal na základě dožádání podle § 17 daňového řádu, ale pouze převzal údaje uvedené v odpovědi Finančního úřadu Ostrava I, která mu byla doručena jako příloha přípisu Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 17. 10. 2011. Neobdržel k nim žádné konkrétní listiny nebo jiné důkazní prostředky a je navíc pravděpodobné, že ani tento finanční úřad důkazními prostředky nedisponoval a sám čerpal z dalších dožádání na správce daně.

[18] Městský soud se navíc dle stěžovatelky nevypořádal s touto žalobní námitkou v celé šíři, napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

[19] Dále nesouhlasí s tím, že byly použity svědecké výpovědi pořízené v jiných daňových řízeních. Je sice pravda, že na ně sama v odvolacím řízení odkazovala, ale činila tak pouze v tom smyslu, že potvrzují průběh dodávek od společnosti Tochajda a že se tyto dodávky uskutečnily. Zároveň namítala, že vyslechnutí zaměstnanci mohli průběh dodávek popsat jen do té míry, jaká odpovídá jejich pracovnímu zařazení. Finanční úřad ve Vysokém Mýtě, který výsledky prováděl, necítil na prokazování skutečností rozhodných pro posouzení daňových povinností stěžovatelky, neboť je vedl v rámci daňové kontroly u společnosti Tochajda. Stěžovatelka nemohla být těmito svědeckým výpovědím přítomna. Mělo-li finanční ředitelství za to, že ve výpovědích byly nesrovnalosti, mělo je zopakovat v jejím daňovém řízení; pokud tak neučinilo, nemohlo na nich stavět.

[20] Dále rozporuje závěr, že by jí nárok na odpočet daně z přidané hodnoty bylo možno odepřít z titulu účasti na daňovém podvodu.

[21] Ze spisového materiálu vyplývá, že uskutečněné dodávky jsou korespondujícím způsobem účetně vykázány u společností SUR – METAL, Tochajda, stěžovatelka, k dodání mezi těmito společnostmi došlo a ani jedna z nich se nedopustila daňového podvodu. Nebyla zpochybněna její dobrá víra v tom smyslu, že by měla mít povědomost o okolnostech dodávek u prvních tří společností. Nepostačovala skutečnost, že do řetězce byla zapojena společnost Tochajda, jelikož důvod tohoto kroku stěžovatelka dostatečně vysvětlila. Svoji motivaci prokazovat nemusí.

[22] Má za to, že finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí nepopsalo, v jakých skutkových okolnostech měl podvod spočívat, s účastí na daňovém podvodu ji vůbec nespojovalo a konkrétní podoba podvodného dodavatelského řetězce nebyla postavena najisto ani prokázána.

pokračování

[23] V této souvislosti na jiném místě kasační stížnosti odkázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 13. 2. 2014, ve věci C-18/13, *Maks Pen EOOD*.

[24] Zmiňuje také, že v této souvislosti předložila společně se žalobou jako důkaz zprávu o daňové kontrole vedené u společnosti Tochajda, městský soud se s ní však nijak nevypořádal, což způsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku.

[25] Další důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spatřuje v tom, že se městský soud nevyjádřil k argumentaci rozsudkem Soudního dvora ve věci *Maks Pen*, kterou uplatnila ve vyjádření ze dne 26. 1. 2016. Dovožovala, že jí nebylo možné odeprít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu neprokázání, že zboží přijala od společnosti Tochajda, pokud jako jediný možný dodavatel přicházela v úvahu společnost SUR – METAL.

[26] Městský soud se nevypořádal ani s argumentací rozsudkem Soudního dvora ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*.

[27] Navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[28] Žalovaný se ztotožnil s napadeným rozsudkem městského soudu. Vyjádřil přesvědčení, že soud se ve svém rozsudku důkladně vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatelky, a proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[29] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přezkumem rozsudku v tomto rozsahu dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[30] Nejprve se zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku; vlastní přezkum je totiž z povahy věci možný pouze za předpokladu, že rozsudek touto vadou netrpí. Poté přistoupil k námitkám nezákonně získaných důkazních prostředků, aby mohl hodnotit zjištěný skutkový stav a posoudit, zda bylo v projednávané věci možné odeprít stěžovatelce nárokováný odpočet daně. Stěžejní otázkou bylo, zda okolnosti projednávané věci svědčily o tom, že řetězec dodávek měděných a niklových katod byl zasažen podvodem, o kterém stěžovatelka měla a mohla vědět.

IV. a) Námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[31] Stěžovatelka dovožovala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d). s. ř. s. z důvodu nevypořádání konkrétních částí žalobní argumentace a opomenutí důkazu navrženého v žalobě (v prvním případě se jedná o tvrzení nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, v druhém pro jinou vadu řízení s potenciálním vlivem na zákonnost rozsudku, srovnej k tomu např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. Sb. NSS 787/2006, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52).

[32] Zaprvé namítala, že se městský soud dostatečně nevypořádal s její argumentací ohledně použitelnosti informací získaných od Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě, týkajících se prvních tří společností v obchodním řetězci, a výslechu svědků pořízených tímto finančním úřadem v rámci jiných daňových řízení. Z napadeného rozsudku je nicméně zřejmé, že městský soud se uvedeným otázkám podrobně věnoval, a to na stranách 23 a 24 rozsudku, kde ucelený názor na použitelnost jednotlivých důkazních prostředků vyložil. Jeho argumentace je shrnuta v bodě [5] tohoto rozsudku, na který lze na tomto místě odkázat, a Nejvyšší správní soud jí ostatně i po věcné stránce přisvědčil, jak vyplývá z další části tohoto rozsudku. Námitka proto nebyla důvodná.

[33] Dále tvrdila, že se městský soud nevyjádřil k argumentaci rozsudkem Soudního dvora ve věci *Boniké*. Nejvyšší správní soud se proto zaměřil na část napadeného rozsudku (str. 27), kde jsou shrnuty relevantní judikatorní závěry Soudního dvora. Zjistil, že stěžovatelčinu argumentaci věcně postihují (pasáže citované v žalobě se v rozsudcích Soudního dvora opakují), je proto nerozhodné, že městský soud rozsudek ve věci *Boniké* mezi citovanou judikaturou výslovně nezmínil. Jeho závěry do svého rozhodování promítl a k podstatě žalobní argumentace se tak vyjádřil.

[34] Podobně stěžovatelka namítala, že se městský soud nevypořádal s částí jejího vyjádření ze dne 26. 1. 2016, která souvisela s rozsudkem Soudního dvora ve věci *Maks Pen*. Argumentovala tam, že i kdyby neprokázala přijetí dodávek kovového odpadu od společnosti Tochajda, pro neuznání nároku na odpočet by jí muselo být prokázáno, že věděla nebo měla vědět o tom, že dodávky byly stíženy podvodem. Lze přisvědčit tomu, že městský soud na tuto argumentaci výslovně nereagoval, podstatné však je, že komplexně vyložil své úvahy vztahující se k účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, tj. vyjadřoval se k otázce, jejíhož posouzení se stěžovatelka domáhala (ze shodných důvodů se ostatně závěry citovaného rozsudku v projednávané věci nezabýval ani Nejvyšší správní soud). Z těchto důvodů byla její výtka irelevantní a ani tato námitka nebyla opodstatněná.

[35] Obecně lze dodat, že nebylo nutné, aby městský soud výslovně reagoval na každou dílčí námitku stěžovatelky, protože oproti nim vystavěl vlastní ucelený argumentační systém, kterým logicky a po právu vyložil, že podpora správnosti jeho závěrů je sama o sobě dostatečná (srovnej nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, publ. jako N 26/52 SbNU 247).

[36] Důvodnou Nejvyšší správní soud neshledal ani námitku opomenutí důkazu zprávou o daňové kontrole vedené u společnosti Tochajda ze dne 19. 10. 2011, č. j. 67624/11/274930604234, navrženého v žalobě (viz její str. 14).

[37] Stěžovatelka má pravdu v tom, že městský soud se k tomuto důkaznímu návrhu výslovně nevyjádřil. V části odůvodnění, kde její návrhy vypořádával (str. 28 odst. 3 ve spojení se str. 18 odst. 2 a 3), osvětlil důvody, pro které neprováděl dokazování protokoly o výsleších svědků ze dne 27. 2. 2015 a 18. 3. 2015 a listinami, které jsou součástí správního spisu (daňovými doklady, smlouvami, vážnými lístky, svědeckými výpověďmi apod.). Proč neprováděl dokazování zprávou o daňové kontrole u společnosti Tochajda však neuvedl, přestože tato listina součástí správního spisu v projednávané věci nebyla.

[38] Nejvyšší správní soud nicméně dospěl k závěru, že tato vada nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Stěžovatelka navrhla důkaz zprávou o daňové kontrole na podporu svého tvrzení, že bylo prokázáno dodání zboží mezi společnostmi SUR – METAL a Tochajda, a Nejvyšší správní soud ze správního spisu (konkrétně z protokolu Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 23. 8. 2011, č. j. 69075/11/27493067018, o seznámení společnosti Tochajda s výsledkem kontrolního zjištění), zjistil, že daňová kontrola u společnosti Tochajda byla zaměřena na prověřování jiných skutečností.

pokračování

[39] Ze zmíněného protokolu je zřejmé, že předmětem kontroly u společnosti Tochajda byla činnost pana M. Š., která měla spočívat ve zprostředkování obchodů s barevnými kovy (niklovými a měděnými katodami) se stěžovatelkou. Přestože se deklarované činnosti měly týkat i dodávek, které jsou předmětem projednávané věci, podstatné je, že pozornost finančního úřadu byla zaměřena pouze na to, zda byla uskutečněna tato zprostředkovatelská činnost, nikoli na dodávky jako takové (ať už od společnosti SUR – METAL společnosti Tochajda nebo dále stěžovatelce). Dospěl k závěru, že uskutečnění činnosti pana Š. nebylo prokázáno.

[40] Lze tedy shrnout, že městský soud sice důkazní návrh zprávou o daňové kontrole u společnosti Tochajda výslovně nevypořádal, tato vada však nemohla mít vliv na zákonnost jeho rozsudku. Nejvyšší správní soud z podkladů z daňové kontroly u tohoto subjektu, které jsou součástí správního spisu v projednávané věci, zjistil, že daňová kontrola se netýkala stěžovatelkou tvrzených skutečností. Navržený důkaz nemohl skýtat oporu pro její tvrzení ani přispět k objasnění skutkového stavu v projednávané věci. Námitka proto nebyla důvodná.

[41] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že nepřehlédl zmínku v kasační stížnosti, dle které: „[k]onstatování městského soudu, že: ‚další poznatky z dodacích listů, Rámcové kupní smlouvy uzavřené mezi žalobcem [stěžovatelkou] a společností Tochajda, s. r. o. dne 26. 8. 2009, ze ZPO,‘ stěžovatelka považuje za vytržené z kontextu a zcela nepřezkoumatelné.“ Toto vyjádření však nevyhodnotil jako relevantně uplatněnou námitku. Stěžovatelkou citovaná věta sice sama o sobě nedává smysl, zřejmě se však jednalo o písařskou chybu (omylem došlo k vypuštění části věty), případně o stylistickou nedokonalost. Toto marginální pochybení nemá naprosto žádný vliv na celkovou srozumitelnost a přezkoumatelnost napadeného rozsudku. Je to stěžovatelka, kdo větu z kontextu vytrhával, a není proto jasné, co svojí výtka sledovala.

IV. b) Námitky nezákonně získaných důkazů

[42] Další skupina námitek, kterou se Nejvyšší správní soud zabýval, byla tvrzení o procesních pochybeních správce daně a finančního ředitelství při opatrování důkazů.

[43] Na prvním místě se jednalo o použití informací zjištěných z poskytnutí informací z postupu při správě daní Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 17. 10. 2011, č. j. 71888/11/274930604234, respektive z přílohy k tomuto přípisu tvořené odpovědí Finančního úřadu v Ostravě. Stěžovatelka konkrétně kritizovala použití informací týkajících se zapojení společností BARDOTTE s. r. o., COPPER RECYCLING COMPANY s. r. o. a CRIONOIDEA s. r. o. do obchodního řetězce. Namítala, že tyto informace nebyly podloženy žádnými listinami nebo jinými důkazními prostředky a pravděpodobně ani Finanční úřad ve Vysokém Mýtě důkazními prostředky nedisponoval a sám čerpal z dalších dožádání jiných správců daně.

[44] Nejvyšší správní soud k tomu především shodně jako městský soud uvádí, že s použitím tohoto typu podkladů jako důkazních prostředků výslovně počítá daňový řád. V § 93 odst. 2 stanoví, že lze jako důkazní prostředky použít i (...) podklady (...) získané při správě daní jiných daňových subjektů, a to za podmínek odst. 1, přesněji jeho věty první, dle které [j]ako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení.

[45] Stěžovatelka ve své argumentaci naráží na problematičnost používání podkladů z jiných daňových řízení, případně postupů při správě daní jiných daňových subjektů. Je pravda, že by se nemělo jednat o pravidelný způsob obstarávání důkazů, nicméně je to způsob možný a jeho využití v zásadě nic nebrání, jsou-li dodržena zákonná pravidla, zejména procesní práva

daňového subjektu spočívající v možnosti uplatňování obrany proti opatřovaným a prováděným důkazům.

[46] Rozporovaným poskytnutím informací k žádnému zásahu do stěžovatelských procesních práv dojít nemohlo. Jednalo se o prosté informace o zapojení prvních tří společností do obchodního řetězce a jednoduchá zjištění o společnosti COPPER RECYCLING COMPANY s. r. o., která učinil Finanční úřad v Ostravě v průběhu vytýkácího řízení s touto společností (jejím jednatelem je cizí státní příslušník, má zřízenou tzv. virtuální kancelář, nemá skladovací prostory, jediným odběratelem v České republice je společnost CRIONOIDEA s. r. o. apod.). Není zřejmé, jakým jiným způsobem by si finanční úřady měly podobné informace dle stěžovatelky sdělovat, ani jak mohlo být dotčeno její právo se k nim vyjádřit – s uvedenými skutečnostmi byla seznámena a vyjadřovat se k nim bezesporu mohla. Nejednalo se o účelové obstarávání důkazních prostředků u jiných správců daně, jak stěžovatelka naznačuje, ale o prosté sdělení jednotlivých zjištění mezi nimi. Její námitky proto nebyly důvodné ani z tohoto pohledu.

[47] Stěžovatelka za další nesouhlasila s tím, že byly použity svědecké výpovědi pořízené v jiných daňových řízeních, konkrétně výpovědi jednatele společnosti Tohajda Ing. Josefa Krejčího (zachycená v protokolu Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 1. 11. 2010, č. j. 43124/10/274930607018, správci daně doručená 4. 11. 2010) a zaměstnanců stěžovatelky J. Š., Z. F. a M. M. (zachycené v protokolech Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě ze dne 21. 12. 2010, č. j. 46465/10/274930602208, č. j. 46466/10/274930602208, a č. j. 46465/10/274930602208, správci daně doručené 28. 1. 2011). Má za to, že tímto postupem byla zkrácena její procesní práva, neboť se nemohla výsledků účastnit, vyjadřovat se, klást otázky a odstraňovat případné rozpory.

[48] K tomu je předně třeba upozornit, že výsledky svědků byly pořízeny v různých režimech.

[49] Výslech Ing. Krejčího byl proveden jako dožádaný výslech ve smyslu § 5 odst. 1 tehdy účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Ze sdělení Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě, který byl správci daně stěžovatelky zaslán společně s protokolem o tomto výslechu, přitom vyplývá, že stěžovatelka byla o provádění výslechu vyrozuměna, ale k jednání se nedostavila a svého práva klást svědkovi otázky nevyužila. Na tuto skutečnost zcela správně upozorňoval i městský soud a stěžovatelka ji nikdy nerozporovala. V tomto případě tedy vůbec nepřipadá zkrácení jejích práv v úvahu, neboť to, že se výslechu z vlastní vůle nezúčastnila a svědkovi nekladla otázky, jde pouze na její vrub.

[50] Pouze zbývající tři výsledky byly provedeny v rámci daňového řízení vedeného u společnosti Tohajda a pouze ve vztahu k nim tedy mohla být relevantní tvrzení, že stěžovatelce bylo znemožněno uplatnění souvisejících procesních práv. Jak bylo zmíněno výše, používání podkladů z jiných daňových řízení může být problematické, což typicky platí právě u výsledků svědků. Jejich provedením v jiném daňovém řízení daňový subjekt skutečně ztrácí možnost být výslechu přítomen, výpověď svědka vnímat vlastními smysly, reagovat na ni a klást doplňující otázky.

[51] S ohledem na to daňový řád stanoví zvláštní podmínky pro použití tohoto typu důkazních prostředků. Podle § 93 odst. 3 daňového řádu [j]e-li podkladem předaným podle odstavce 2 [tj. podklad předaný správci daně jinými orgány veřejné moci, který byl získán pro jimi vedená řízení, nebo podklad převzatý z jiného daňového řízení nebo získaný při správě daní jiných daňových subjektů] *protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.* Daňový subjekt musí mít možnost se s obsahem takového protokolu seznámit a následně je již na něm, zda zopakování výslechu ve svém daňovém řízení navrhne, nebo zhodnotí, že to není potřebné. Tímto způsobem jsou jeho procesní práva zaručena.

pokračování

[52] V projednávané věci městský soud příhodně upozorňoval, že stěžovatelka v odvolání proti platebnímu výměru výslovně uvedla, že zopakování výsledků nepožaduje, přestože se jich nemohla zúčastnit, a sama na jejich obsah poukazovala. Je lhostejné, že odkaz učinila na podporu tvrzení o uskutečnění dodávek od společnosti Tochajda a zmínila, že jednotliví zaměstnanci mohli vypovídat pouze s mírou přesnosti odpovídající jejich pracovnímu zařazení. Nijak to totiž nezpochybňuje fakt, že byla s obsahem protokolů o výpovědích svědků seznámena a výslovně uvedla, že jejich zopakování nepožaduje. Nad rámec odůvodnění městského soudu lze doplnit, že výsledek pana Š. byl navíc v odvolacím řízení zopakován (viz protokol o výsledku svědka ze dne 20. 9. 2011, č. j. 11446/11-1300-106516).

[53] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že správce daně se ve sdělení výsledku vytykácího řízení, respektive postupu k odstranění pochybností ze dne 16. 3. 2011, č. j. 87761/11/008932108880, k výpovědím zaměstnanců stěžovatelky nijak nevyjadřoval, proto pokud sama neshledávala ve výpovědích rozpory, neměla v této fázi důvod opakování svědeckých výpovědí navrhopvat. V průběhu odvolacího řízení však byla seznámena s hodnocením finančního ředitelství (výzva k vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům ze dne 31. 1. 2012, č. j. 1607/12-300-106516) a ani poté opakování výsledků nenavrhl. Nesouhlas s tím, že nedošlo k zopakování výsledků, poprvé prezentovala až v žalobě, což za uvedených okolností působí účelově.

[54] K tvrzení, že finanční ředitelství stavělo na rozporech mezi těmito výpověďmi, je předně třeba zdůraznit, že stěžovatelka konkrétně neuvedla, jaké rozpory má na mysli, a jaký význam jim měl být připisován, zřejmě však šlo o účast jednatele společnosti Tochajda Ing. Krejčího při přejímkách dodávek. Finanční ředitelství však nestavělo svůj závěr o neprokázání této skutečnosti na jednoduchém konstatování rozporu mezi výpověďmi, jak se stěžovatelka domnívá, ale na základě komplexního hodnocení důkazů. Předně spatřovalo rozpor v samotné výpovědi Ing. Krejčího, který na jednu stranu uvedl, že byl předávání zboží přítomen, na druhou stranu ale nemělo docházet k fyzickému potvrzování dodacích listů. Tvrzení, že byl dodávkám přítomen, odporovalo také ostatním důkazům. Výpověďmi dalších svědků nebyla jeho přítomnost u přejímek potvrzena a žádný z předložených dodacích listů jím nebyl podepsán. Proto je finanční ředitelství vyhodnotilo jako nepravdivé.

[55] V návaznosti na výše uvedené je dále vhodné zmínit, jakých výpovědí se tvrzený rozpor týkal. Kromě výpovědi Ing. Krejčího se jednalo o výpovědi svědků Š., H. a M. a na výsledky všech těchto svědků měla stěžovatelka relevantní možnost reagovat. K výsledku Ing. Krejčího byla řádně předvolána, ale nedostavila se, výsledku pana H. v odvolacím řízení byla přítomna. Výsledek pana Š., ze kterého finanční ředitelství vycházelo, sice byl proveden v rámci daňového řízení společnosti Tochajda, v odvolacím řízení však byl zopakován. Byť byl druhý výsledek zaměřen na jiné než nyní podstatné skutečnosti, stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby se svědka na okolnosti dodávek společnosti dotázala. Výsledek pana M. byl proveden v jiném daňovém řízení, ale stěžovatelka výslovně uvedla, že jeho zopakování nežadá, jak bylo popsáno výše. Pro úplnost lze doplnit, že výsledkem svědkyně F. nebylo třeba se zabývat, neboť její výpověď věci nic nepřinesla.

[56] Stěžovatelka tedy měla možnost se výsledků zúčastnit, respektive navrhnout jejich zopakování. Pokud měla za to, že vnesly do věci rozpory, měla možnost na ně upozornit a svědků se na relevantní skutečnosti dotázat, nic takového ale neučinila. Sama naopak uvedla, že opakování výsledků nepožaduje, a později (v žalobě) proti tomuto postupu protestovala. Finanční ředitelství z výše uvedených důvodů nevyhodnotilo zopakování výsledků potřebným (s výjimkou výsledku pana Š.). Za těchto okolností nelze v jeho postupu shledat pochybení a námitky stěžovatelky nebyly důvodné.

IV. c) Východiska pro posouzení věcných námitek

[57] Nejvyšší správní soud mohl následně přistoupit k podstatě věci, tedy otázce, zda lze stěžovatelce odeprít nárok na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu. Před jejím vlastním posouzením nicméně považuje za nutné upozornit, že projednávaná věc byla v jednotlivých fázích více či méně dotčena nedostatečným rozlišováním mezi neuznáním nárokovaného odpočtu proto, že vůbec nevznikl, jelikož nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění, a jeho odepréním kvůli účasti na daňovém podvodu.

[58] Zdůrazňuje proto, že nejprve je třeba zkoumat, zda nárok na odpočet vůbec vznikl. V projednávané věci to znamenalo ověřit, zda skutečně došlo k dodání zboží a zda je stěžovatelka užila pro účely svých zdanitelných plnění. Teprve po kladné odpovědi na tyto otázky přicházelo v úvahu posuzování otázky, jestli není namístě odepréní nároku na odpočet z důvodu účasti stěžovatelky na daňovém podvodu (v podrobnostech srovnej rozsudek Soudního dvora ve věci *Bonik*, body 31 až 40).

[59] V projednávané věci finanční ředitelství přehodnotilo závěr správce daně, že nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění, a stěžovatelce nepřiznalo nárok na odpočet daně z důvodu zaviněné účasti na daňovém podvodu.

[60] V první části odůvodnění týkajícího se dodávek od společnosti Tochajda (od str. 4 odst. 3 napadeného rozhodnutí) sice popisovalo úvahy vedoucí k závěru, že dodávky byly u dodavatele Tochajda vykázány pouze fakturačně a že „skutečným“ dodavatelem byl jiný subjekt, což by mohlo působit dojmem, že se bude věnovat otázce uskutečnění zdanitelného plnění a jeho prokázání stěžovatelkou. Z navazující argumentace je však jednoznačně zřejmé, že se vydalo cestou prokazování účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, který spočíval ve vytvoření obchodního řetězce, na jehož začátku nebyla odvedena daň (ilustrovat to lze zejména na shrnutí důvodů napadeného rozhodnutí v odst. 1 na str. 11, viz body [3] a [4] tohoto rozsudku). Odůvodnění napadeného rozhodnutí je třeba vnímat jako jeden celek. Z argumentace, dle které společnost Tochajda nebyla „skutečným“ dodavatelem, je jasné, že jí finanční ředitelství ilustrovalo formálnost zapojení této společnosti, respektive obchodních operací.

[61] Vzhledem k tomu, že předmětem přezkumu městského soudu bylo rozhodnutí finančního ředitelství (§ 75 s. ř. s.), bylo jeho úkolem posoudit, zda ve světle žalobních námitek ob stojí jeho důvody, tj. závěr, že stěžovatelce lze odeprít nárok na odpočet z důvodu účasti v podvodném obchodním řetězci. To, že bylo prokázáno uskutečnění dodávek, již nebylo ve fázi rozhodnutí finančního ředitelství sporné, proto se nejednalo o otázku, kterou by bylo v řízení před správními soudy potřeba řešit.

[62] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že městský soud se touto otázkou přesto na několika místech napadeného rozsudku zabýval. Podstatné však je, že věnoval dostatečnou pozornost sporné účasti stěžovatelky na daňovém podvodu (str. 26, 27 a 28 napadeného rozsudku a v souvislosti s nimi částí odůvodnění věnující se zjištěným skutkovým okolnostem, zejména str. 21 odst. 4 a str. 22 odst. 1) a osvětlil důvody, pro které se ztotožnil se závěry finančního ředitelství. Byly jimi zejména zjištění o zapojení společnosti Tochajda do obchodního řetězce a vztahy této společnosti se stěžovatelkou.

[63] Za popsanych okolností byly části odůvodnění týkající se uskutečnění dodávek uvedeny nad rámec a nosné důvody spočívaly v těch částech, kde se městský soud zabýval prokázáním existence daňového podvodu a účasti stěžovatelky na něm. Na ty Nejvyšší správní soud soustředil svoji pozornost. Připouští však, že odůvodnění napadeného rozsudku mohlo na stěžovatelku působit matoucím dojmem, proto se věnoval i těm námitkám, kterými směřovala do závěrů ohledně prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, a to v nejvyšší možné míře, kterou optika vytýkané účasti na daňovém podvodu umožňovala.

pokračování

IV. d) Skutečnosti popisující daňový podvod v dodavatelském řetězci

[64] Nejprve se zabýval otázkami souvisejícími s existencí daňového podvodu. Z logiky věci vyplývá, že předně bylo třeba najisto postavit okolnosti, ve kterých daňový podvod spočíval, a teprve poté řešit, zda lze stěžovatelce klást k tíži účast na něm (srovnej také rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C – 439/04 a C – 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*).

[65] Vzhledem k tomu, že odepření nároku na odpočet je výjimkou ze zásady, kterou tento nárok představuje, bylo na daňových orgánech, aby okolnosti, které o existenci daňového podvodu svědčí, prokázalo (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C – 80/11 a C – 142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*, bod 49, ve věci *Boniké* bod 43).

[66] Stěžovatelka se mylí ve svém názoru, že takové okolnosti nebyly v napadeném rozhodnutí uvedeny. Finanční ředitelství jasně popsalo, že podvod spočíval v přeprodávání měděných a niklových katod dovezených z neznámého místa v zahraničí ve formálně vytvořeném obchodním řetězci tuzemských společností, na jehož počátku nebyla odvedena daň.

[67] S ohledem na obsah kasačních námitek je třeba zdůraznit, že podvod nespatořovalo v tom, že se jednalo o tzv. řetězovou obchodní transakci. Obchodovat tímto způsobem jistě není zakázané a nelze ani nic namítat proti stěžovatelčině názoru, že se jedná o běžný způsob v tomto obchodním odvětví (k řetězovým obchodním transakcím srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 – 38). V projednávané věci však šlo o to, že jednotlivé dodávky v řetězci, respektive zapojení společností v jeho předchozích článcích, nebylo motivováno ekonomickými důvody, ale podvodným získáním částky odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou neodvedla první ze společností.

[68] Tento závěr byl skutkovými okolnostmi projednávané věci dostatečně podložen. Na základě informací postoupených mezi správci daně místně příslušnými společnostem v řetězci (1. BARDOTTE s. r. o., 2. COPPER RECYCLING COMPANY s. r. o., 3. CRIONOIDEA s. r. o., 4. SUR – METAL, 5. Tochajda, 6. stěžovatelka) bylo zjištěno, že první ze společností podávala negativní daňová přiznání nebo je nepodávala vůbec, čímž na straně státu vznikla daňová ztráta. Společnosti na začátku řetězce byly zapojeny pouze formálně, jednalo se o tzv. „prázdné schránky“, o čemž svědčí jejich opakující se charakteristiky jako neexistence prostor užívaných v České republice (pouze virtuální sídlo), absence zaměstnanců, cizí státní příslušník s bydlištěm mimo Českou republiku jako jednatel, nekontaktnost či nespolupráce se správcem daně a nevykázání jiných plnění než dodávek barevných kovů (kovového odpadu) v popsaném dodavatelském řetězci. Také přímá dodavatelka stěžovatelky společnost Tochajda nevykazovala jinou činnost než nákup zboží od společnosti SUR – METAL a jeho následný prodej stěžovatelce, neměla žádné zaměstnance, nevlastnila výrobní ani skladovací prostory, nezajišťovala dopravu. V době uzavření rámcové smlouvy navíc neměla příslušné živnostenské oprávnění.

[69] Stěžovatelka tyto skutečnosti v kasační stížnosti nijak relevantně nezpochybňovala; tvrzení, že je městský soud vyhodnotil jako nepodstatné, je zavádějící a vytržené z kontextu. Na str. 21 v odst. 4 uvedl, že okolnosti týkající se subjektů na začátku řetězce nejsou ve smyslu judikatury Soudního dvora *bezprostředně* relevantní pro posuzování plnění pro stěžovatelku, a navázal výčtem poznatků, které se naopak týkaly přímo dodávek stěžovatelky. Vůbec však nehovořil o okolnostech týkajících se společnosti Tochajda, jak mu stěžovatelka připisuje, a ani ve vztahu ke společnostem zapojeným v předchozích článcích řetězce nelze říci, že by je vyhodnotil jako nepodstatné. Uvedený způsob argumentace je pouze odrazem skutečnosti, že pro posouzení účasti stěžovatelky v podvodném řetězci byly důležité zejména její

obchodní vztahy a postupy. Na tom, že zjištěními o společnostech v prvních člancích řetězce byl ilustrován daňový podvod, to však nic nemění.

[70] Namísto bylo korigovat pouze zjištění, že místo nakládky katod bylo v zahraničí. Stěžovatelka má pravdu v tom, že tuto skutečnost nelze dovozovat na základě toho, že ve zdaňovacím období březen 2010 přijímala dodávky katod z Nizozemí. To, že některé dodávky byly dováženy z této země, nevypovídá nic konkrétního o tom, odkud byly dodávky jiné. Podobně je tomu v případě skutečnosti, že zboží převáželi maďarsky mluvící řidiči. Obecně nic nebrání tomu, aby přepravovali zboží v rámci České republiky, a pouze na základě toho, že mezi sebou nehovořili česky, nelze dovozovat, že dodávky byly ze zahraničí. Uvedená zjištění mohla sloužit pouze jako doplňující poznatky, které však samy o sobě o původu zboží nevypovídají.

[71] I přes výše uvedené je třeba setrvat na tom, že původ zboží nebyl zjištěn, což má v projednávané věci stejný význam. Formální zapojení několika společností, které byly v několika případech nekontaktní nebo nespolupracovaly, fakticky vedlo k nemožnosti, případně značnému ztížení, dopátrat se toho, odkud odpad fyzicky putoval a kdo byl jeho původcem. Vzhledem k tomu, že obecně nelze po daňových subjektech spravedlivě požadovat, aby znaly veškeré subjekty v dodavatelském řetězci, lze takovým jednáním poměrně efektivně ztěžovat práci státních orgánů snažících se odhalit daňový podvod a subjekty, které se na něm podílejí. Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za vhodné zdůraznit, že stěžovatelce nebylo kladeno k tíži, že původ zboží neprokázala. To, že nebyl objasněn, nicméně představuje jednu z dílčích okolností, které ve svém souhrnu popisují daňový podvod, jímž byl obchodní řetězec s dodávkami měděných a niklových katod zasažen.

[72] Lze tedy uzavřít, že finanční ředitelství v projednávané věci prokázalo skutkové okolnosti, které fungování podvodného obchodního řetězce dostatečně popisují.

IV. e) Okolnosti svědčící o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu

[73] Nejvyšší správní soud následně posuzoval otázku, zda se stěžovatelka zjištěného podvodu účastnila. Především, že nárok na odpočet lze odeprít nejen osobám, které se podvodu samy dopustily, ale také těm, které se do obchodního řetězce zapojily, přestože o podvodu věděly, nebo o něm musely (měly a mohly) vědět.

[74] Ze závěrů judikatury Soudního dvora vyplývá, že pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu, je namísto nárok na odpočet daně odmítnout. Taková osoba totiž pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C – 354/03, C – 355/03 a C – 484/03, *Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd*, body 50 až 55, ve věci *Kittel*, body 55 až 57, ve věci *Mahagében*, body 45 a 46, ve věci *Bonik*, body 39 a 40).

[75] I zde je třeba uvést, že s ohledem na to, že tento postup je výjimkou ze zásady, kterou nárok na odpočet daně představuje, je na daňovém orgánu, aby takové objektivní okolnosti prokázal (viz rozsudek Soudního dvora ve věci *Mahagében*, bod 49, ve věci *Bonik* bod 43).

[76] Při posuzování subjektivní stránky pak hodnotí, zda subjekt nárokující odpočet při výkonu své hospodářské činnosti přijal opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nejsou součástí podvodu (srovnej rozsudky Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, ve věci C-384/04, *Commissioners of Customs a Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, bod 33, ve věci *Kittel*, bod 51, ve věci *Mahagében*, body 53 a 54).

pokračování

[77] Stěžovatelka se mýlí ve svém názoru, že nebyla zpochybněna její dobrá víra, a zřejmě nesprávně nahlíží na to, jak byla její účast na podvodu kvalifikována. Finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí uvedlo, že jí nárok na odpočet v podvodném řetězci nelze zachovat, neboť nejenže nepřijala opatření k tomu, aby případnému podvodnému jednání zabránila, ale svým jednáním k němu dokonce vytvářela prostor. Nevytýkalo jí, že by se daňového podvodu sama dopustila, ale že o něm musela (měla a mohla) vědět.

[78] Vzhledem k tomu, že se podle citované judikatury Soudního dvora jedná o možné důvody k odepření nároku na odpočet, šlo v projednávané věci „pouze“ o hodnocení, zda byly dostatečně prokázány objektivní okolnosti, které k nim vedly. Nejvyšší správní soud dospěl shodně jako městský soud k závěru, že tomu tak bylo.

[79] První a stěžejní okolností, pro kterou lze účast stěžovatelky na daňovém podvodu dovozovat, bylo, že sama do dodavatelského řetězce zapojila společnost Tochajda (tato skutečnost nebyla sporná), a to aniž by poskytla přesvědčivé zdůvodnění.

[80] Nelze přistoupit na argumentaci, že důvodem tohoto kroku bylo zhoršení vztahů s předchozí přímou dodavatelkou SUR – METAL a snaha využít obchodní a vyjednávací schopnosti jednatele Ing. Krejčího. Společnost Tochajda byla na trhu nová a tedy zcela nezkušená, není proto zřejmé, jak mohla mít výhodnější vyjednávací pozici než stěžovatelka, která dle svých tvrzení patří mezi přední obchodníky se železnými a barevnými kovy v České republice. Ani o jednatele této společnosti nebylo tvrzeno, natož doloženo, že by měl v odvětví nějaké zkušenosti, znalosti či podobně.

[81] Stěžovatelka nepřinesla žádné konkrétní vysvětlení svého postupu, který se na první pohled jeví iracionální. Od počátku setrvala na svých poměrně jednoduchých a obecných tvrzeních, že ze strany společnosti SUR – METAL „byl tlak na cenu“ a společnost Tochajda měla mít možnost vyjednat si lepší podmínky. Jak konkrétně se to mělo projevat, nikdy neuvedla, proto Nejvyšší správní soud neměl jediný důvod přehodnocovat závěr, že její vysvětlení nebylo důvěryhodné.

[82] K tomu dále přistupuje zjištění finančního ředitelství, že společnost Tochajda nedisponovala oprávněním k nakládání s odpady [souhlasem krajského úřadu ke sběru a výkupu odpadů dle § 14 odst. 1 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění v době rozhodné (dále jen „zákon o odpadech“)]. Stěžovatelka tuto skutečnost před vznikem smluvního vztahu ani v jeho průběhu neprověřovala, případně jí nevěnovala pozornost, což nijak nevysvětlila. Vzhledem k jejímu postavení na trhu a skutečnosti, že jednání se společností Tochajda sama iniciovala, bylo reálné požadovat, aby si oprávnění svého obchodního partnera k plnění sjednávané činnosti ověřila, nebo dokonce aby jej na nutnost oprávněním disponovat sama upozornila.

[83] Pro úplnost soud v této souvislosti uvádí, že není zřejmé, jaký význam mělo mít stěžovatelčino tvrzení, že jednatelka společnosti SUR – METAL paní Anna B. Sidorowicz jednala ve věci dodávek s jednatelem společnosti Tochajda Ing. Krejčím. Existence smluvního vztahu mezi těmito společnostmi nebyla zpochybnována, nejasné bylo, jaký význam mělo zapojení společnosti reálně mít. S ohledem na to nepovažoval za potřebné dokazovat výslechem paní Sidorowicz, respektive zprávou o daňové kontrole v řízení se společností Tochajda, ve které měl být obsah svědecké výpovědi shrnut a na kterou bylo odkazováno v kasační stížnosti.

[84] Další podstatnou okolností bylo, že stěžovatelka nevěnovala dostatečnou pozornost původu dodávaného zboží (měděných a niklových katod). Obecně nelze nic namítat proti tomu, že přepravu měla zajišťovat její dodavatelka a ona proto nebyla povinna prokazovat, kdo přepravu uskutečňoval a z jakého místa nakládky. To, že těmito skutečnostem nevěnovala

pozornost, však nelze považovat za postup odpovídající standardům, které od ní bylo možné očekávat.

[85] Tvzení, že se s ohledem na informace uvedené v *základních popisech odpadu* (dokumentaci odpadu obsahující základní údaje o jeho vlastnostech, původci, vlastníku a předpokládaných dodávkách, v podrobnostech viz přílohu č. 2 k vyhlášce o podrobnostech nakládání s odpady) měla za to, že původcem odpadu byla společnost Tochajda a že místo původu odpadu je v České republice, není věrohodné. Stěžovatelka, která sama vyvolala jednání o jejich obchodní spolupráci, si musela být vědoma, že společnost Tochajda neprovozuje žádnou činnost, při které by kovový odpad mohl vznikat, pouze jej nakupovala od společnosti SUR – METAL a bez jakékoli úpravy prodávala dále stěžovatelce. Proto jí také muselo být zřejmé, že informace uvedené v dokumentaci nemohou být pravdivé.

[86] Její vysvětlení, že jako původce odpadu vnímá i společnost, která s ním pouze obchoduje, je účelové. Obecný význam slova *původce* je ten, kdo něco vytváří, nikoli ten, kdo něco prodává. Definice *původce odpadu* je ostatně uvedena v § 4 písm. p), větě první, zákona o odpadech, dle které je jím *právní osoba, při jejíž činnosti vznikají odpady, nebo fyzická osoba oprávněná k podnikání, při jejíž podnikatelské činnosti vznikají odpady*. Toho si stěžovatelka musela být vědoma, a to zejména za situace, kdy nakládání s odpady je i podle jejích tvrzení významnou složkou její činnosti. Byla to ona, nikoli městský soud, kdo údajům v dokumentaci připisoval nesprávný význam.

[87] V těchto souvislostech jsou také relevantní výtky, že stěžovatelka nevěnovala pozornost maďarsky mluvícím řidičům, kteří uskutečňovali přepravu. Byť na základě toho nelze automaticky dovozovat, že místo nakládky bylo v zahraničí (viz bod [70] tohoto rozsudku), jednalo se o okolnosti, které u ní za popsané situace měly vzbudit pochybnosti o původu zboží. Přesto jej žádným způsobem neprověřovala.

[88] Účast stěžovatelky v podvodném řetězci lze dovozovat také na základě okolností souvisejících s přejímkami zboží. S ohledem na obsah kasačních námitek je třeba znovu zdůraznit, že jí nebylo vytýkáno neprokázání uskutečnění dodávek. Tato skutečnost nebyla sporná, jak bylo výše uvedeno. Nešlo ani o to, že by měla unést důkazní břemeno ohledně uskutečnění dodávek v předchozím článku, tedy mezi společnostmi SUR – METAL a Tochajda; v tomto ohledu jí důkazní břemeno skutečně netíží, neboť se nejedná o skutečnost, kterou by měla povinnost tvrdit ve vztahu ke svému daňovému tvrzení (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 – 115, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, nebo ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011 – 94). Finanční ředitelství však prezentovalo související okolnosti proto, že u stěžovatelky měly vzbudit pochybnosti, zda není dodavatelský řetězec stížen podvodem. Jinými slovy jednalo se o jednu z okolností, které ve svém souhrnu svědčily o tom, že měla a mohla vědět, že v řetězci k podvodu došlo.

[89] Stěžovatelka opakovaně zdůrazňuje, že dodávky měly v projednávané věci probíhat v souladu s rámcovou smlouvou, že jejich uskutečnění bylo prokázáno vážnými lístky, které k dodávkám vystavovali její zaměstnanci po přivezení zboží do její provozovny, že množství na vážných lístcích odpovídalo množství na fakturách a těm zase odpovídaly částky, které své dodavatelce uhradila. Důraz klade především na obsah vážných lístků a vysvětluje, že tento způsob kontroly dodávek je v obchodním odvětví běžný. Neprofesionalita jejího postupu však nespočívala v tom, že by dostatečně nekontrolovala zboží, které jí bylo dodáno, ale že jí vůbec nezaráželo, nakolik nestandardně postupoval její dodavatel, kterého navíc do obchodního řetězce sama zapojila.

[90] Ze shromážděných důkazů, především výpovědí zaměstnanců stěžovatelky, vyplynulo, že Ing. Krejčí nebyl přejímkám zboží přítomen (viz bod [54] tohoto rozsudku). Veškerou komunikaci dle všeho vyřizoval pouze e-mailem, případně telefonicky, a to přesto, že pře prodej kovového odpadu byl jedinou činností společnosti Tochajda a jednalo se o dodávky v řádech

pokračování

milionů Kč. Dokumentace, kterou dodal stěžovatelce (*základní popisy odpadu*), obsahovala nesprávné údaje o původci odpadu. Nadto lze upozornit na jeho neznalost ohledně způsobu stanovování ceny odpadu, okolností dopravy a původu odpadu (viz str. 8 odst. 2 rozhodnutí finančního ředitelství, kde byla jeho výpověď hodnocena). Tyto skutečnosti ve svém souhrnu vedou k závěru, že Ing. Krejčí nevěnoval dodávkám pozornost, kterou by s ohledem na svoji hodnotu zasluhovaly, čehož si stěžovatelka musela být vědoma. Přesto dodávky od společnosti Tochajda přijímala.

[91] Vše uvedené vede k závěru, že stěžovatelka vůbec nevěnovala pozornost nestandardním rysům obchodních operací a v některých ohledech k nim dokonce sama přispívala. Pokud by vynaložila úsilí, které od ní bylo s ohledem na okolnosti projednávané věci možné rozumně požadovat, musela by vědět, že dodávky měděných a niklových katod byly v předchozích člancích zasaženy podvodem. Vzhledem k tomu jí bylo možné považovat za účastníka daňového podvodu a nárok na odpočet daně z přidané hodnoty jí odepřít.

V. Závěr a náklady řízení

[92] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. února 2017

JUDr. Radan Malík
předseda senátu