



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mráky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **OLEO CHEMICAL, a.s.**, se sídlem Holušická 2221/3, Praha 4, zast. JUDr. Ing. Mgr. Pavlem Sorokáčem, MBA, advokátem se sídlem Pařížská 68/9, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2016, čj. 43264/16/5300-22443-711513, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 4. 2019, čj. 11 Af 66/2016-54,

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 d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobkyně obchodovala ve sporných obdobích roku 2011 s metylesterem řepkového oleje. Specializovaný finanční úřad (správce daně) vydal dne 16. 9. 2015 deset dodatečných platebních výměrů na DPH za zdaňovací období měsíců leden až červenec 2011, září 2011, listopad a prosinec 2011. Správce daně těmito dodatečnými platebními výměry žalobkyni zaprvé doměřil DPH z důvodu, že jí neuznal uplatněné nároky na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společností UNICHEMOIL s.r.o., DRACOPPER s.r.o., a RAVAK a.s. V případě plnění přijatých od společností UNICHEMOIL a DRACOPPER posoudily daňové orgány nároky jako neoprávněné, neboť žalobkyně měla nebo mohla vědět, že daná plnění jsou součástí řetězce transakcí zasaženého podvodem na dani. V případě plnění přijatého od společnosti RAVAK posoudily daňové orgány nárok jako neoprávněný z důvodu, že přijaté plnění je třeba kvalifikovat jako finanční činnost dle § 54 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a tudíž jako plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Zadruhé správce daně žalobkyni doměřil DPH z uskutečněných zdanitelných plnění pro společnost RAVAK v měsících listopadu a prosinci 2011 spočívajících ve skladování surovin a výrobků, která žalobkyně daňovým orgánům nepřiznala. Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 10. 2016 platební výměry potvrdil a zamítl odvolání žalobkyně.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně podala žalobu, kterou městský soud zamítl. V odůvodnění se ztotožnil se závěry správce daně a žalovaného. Jejich závěry mají oporu v proběhlém důkazním řízení a jsou řádně odůvodněny.

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Odkazuje na „obsah spisu“ a na celou žalobu, podanou městskému soudu (kterou připojila jako přílohu i ke kasační stížnosti), neboť soud prý reprodukuje tuto žalobu jen „velmi úsporně“. Soud prý věc nepochopil, což uvádí na příkladu bodu 26 rozsudku, kde si soud „*smyslově odporuje, což podtrhuje, jak vymezil věc, ale i současně provedl celkové vyhodnocení v bodech 126 a 128 ohledně plnění od korporace RAVAK.*“ Soud se nevypořádal s celou žalobou ani s replikou, čímž zatížil rozsudek „*vadou, jak je ostatně popsáno i v rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 112/2015.*“ Stěžovatelka surovinu nenakupovala od společností UNICHEMOIL a DRACOPPER za podstatně menší cenu, než byly dodávky identické suroviny od společnosti ČEPRO, a.s. Obsáhle kritizuje související hodnocení důkazů ze strany žalovaného a soudu a neprovedení některých důkazů daňovými orgány. Daňovým orgánům se prý nepodařilo prokázat vědomé účastenství stěžovatelky v řetězovém podvodu.

[4] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

[5] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přítom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] NSS předně zdůrazňuje, že obecný a paušální odkaz stěžovatelky na žalobu včetně příloh, či dokonce na „obsah spisu“ (není jasné, jakého – soudního či správního), nelze považovat za projednatelný kasační bod. Není totiž možné, aby se snad NSS nyní jal prohledávat obsah soudního či dokonce správního spisu a zjišťoval, co vše by snad mohlo stěžovatelce prospět. V takovémto případě by soud přestal být soudem, ale postavil by se ve sporu na stranu stěžovatelky (srov. rozsudky rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, a ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 21). V tomto ostatně stěžovatelka opakuje stejnou chybu, jakou udělala již v řízení před městským soudem, kde zase povšechně odkázala na obsah „odvolání spolu s jeho přílohami“, které učinila „součástí podané žaloby“: městský soud nepřijatelnost tohoto postupu vysvětlil stěžovatelce již v bodě 59. napadeného rozsudku.

[8] Co se týče obecných zmínek o nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, NSS jen konstatuje, že rozsudek je plně přezkoumatelný a dostatečně se vypořádal se všemi žalobními body. Za situace, kdy v tomto stěžovatelka nic konkrétnějšího neuvádí, postačí i vyjádření NSS v takto obecné rovině.

[9] Konkrétnější byla stěžovatelka jen ve vztahu k nesprávnému vymezení přezkoumávané věci – městský soud v úvodu zmínil, že správce daně stěžovatelce „*neuznal uplatněné nároky na odpočty z přijatých zdanitelných plnění od společnosti BENATO.CZ, s. r. o., a od pana Mgr. I. K., to však žalobkyně nerozporovala.*“ Stěžovatelka k tomu uvádí, že nárok na odpočet DPH z přijatého plnění od Mgr. K. správce daně uznal. NSS nerozumí tomu, jak toto pochybení městského soudu mohlo mít dopad na zákonnost rozhodnutí. Přece v každém případě platí (a stěžovatelka to v kasační stížnosti potvrzuje), že plnění od Mgr. K. předmětem žaloby nebylo.

pokračování

[10] Dále si prý městský soud v bodě 26 rozsudku „*myslově odporuje*“. NSS blíže nezkoumal, co tímto zvláštním obratem stěžovatelka míní. Kritizovaná pasáž rozsudku je totiž v rekapitulaci vyjádření žalovaného. Proto je evidentní, že i případné pochybení soudu by nemohlo mít žádný dopad na zákonnost rozsudku. Kritika bodů 126 až 128 rozsudku (vlastní argumentace soudu) je pak natolik obecná, že je pro NSS zcela nesrozumitelná.

[11] Městský soud nepochybil, pokud v tzv. rekapitulaci podání stran výslovně nezmiňuje obsah repliky stěžovatelky, doručené soudu těsně před vydáním rozsudku. Jak správně upozornil žalovaný, replika totiž obsahuje vesměs jen odkazy na novější judikaturu, z níž městský soud beztak správně vyšel v odůvodnění rozsudku. Ve stěžovatelkou cit. rozsudku ze dne 6. 8. 2015, čj. 2 Afs 112/2015-61, NSS sice zrušil rozhodnutí krajského soudu, který nevzal na zřetel repliku žalobce, to však za situace, kdy tato replika obsahovala nový a důležitý žalobní bod (viz bod 11 rozsudku 2 Afs 112/2015). O nic takového v nynější věci nejde. A rozhodně není samostatnou námitkou (žalobním bodem) zmínka v replice stěžovatelky, že daňová správa si někdy v minulosti nakoupila mobilní telefony od nespolehlivého plátce DPH (srov. k tomu např. též rozsudek ze dne 24. 5. 2018, čj. 10 Afs 338/2017-70, bod 39).

[12] Klíčovou otázkou tohoto sporu je, zda stěžovatelka mohla nárokovat ve sporných zdaňovacích obdobích nadměrný odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH, resp. zda v tomto případě byla účastna podvodu na DPH. Stěžovatelka v kasační stížnosti snáší dílčí námitky, které směřují do hodnocení skutkového stavu daňovými orgány a následně městským soudem. NSS k tomu předem uvádí, že většina námitek uvedených v kasační stížnosti je buď repetitivní, anebo je na samé hranici srozumitelnosti (což je dáno též zjevně nedbalou formulací jednotlivých stížních námitek). Odůvodnění rozsudku NSS, které následuje, tak do značné míry odpovídá chaotičnosti kasačních námitek (a snížené úrovni srozumitelnosti některých z těchto námitek).

[13] K otázce účasti na daňovém podvodu se judikatura mnohokrát vyslovila. Ostatně v obecné rovině není mezi stranami ohledně právního vymezení účasti na daňovém podvodu spor. NSS proto jen stručně odkazuje na obsáhlé shrnutí judikatury v nedávném rozsudku ze dne 13. 11. 2019, čj. 10 Afs 132/2019-64, věc *Simply Cars Europe*, body 22-30 (podobně též napadený rozsudek, body 41-57). Stěžovatelka nezpochybňuje, že v této věci došlo k podvodu na DPH. Zpochybňuje však, že o tomto podvodu věděla nebo mohla vědět (respektive takto alespoň NSS interpretuje ne příliš srozumitelnou kasační stížnost, která je spíše než uceleným právníckým textem chaotickým seskupením na sebe příliš nenavazujících námitek).

[14] NSS pro pořádek zdůrazňuje, že v daném případě není pochyb, že vědomost stěžovatelky o účasti nebo zapojení na daňovém podvodu musely prokázat daňové orgány (viz cit. věc *Simply Cars Europe*, bod 28).

[15] NSS předně stručně shrnuje skutková východiska, na kterých založil rozhodnutí žalovaný. Jakkoliv stěžovatelka zpochybňuje dílčí skutková zjištění, bez alespoň stručné sumarizace skutkových závěrů daňových orgánů nelze přesvědčivě odpovédět na skutkové námitky stěžovatelky. Dle rozhodnutí žalovaného to, že stěžovatelka musela o účasti na daňovém podvodu vědět, lze prokázat zejména následujícími skutečnostmi (skutková východiska v bodech 32 až 37 shrnul žalovaný v bodě 38 rozhodnutí jak ve vztahu ke společnosti UNICHEMOIL, tak i vůči společnosti DRACOPPER):

- a) *v řetězcích docházelo ke snižování cen, za něž byl metylester řepkového oleje přeprořádán; od dodavatelů DRACOPPER a UNICHEMOIL stěžovatelka nakupovala zboží za cenu výrazně nižší než od svého hlavního dodavatele, společnosti ČEPRO,*

- b) *jakkoliv stěžovatelka znala dodavatele metylesteru řepkového oleje z jiných členských států, od nichž mohla nakupovat přímo, přesto upřednostnila jako dodavatele společnosti, o nichž věděla, že jsou v oboru zcela neznámé a nemají podnikatelskou minulost. Například ze svědecké výpovědi jednatele DRACOPPER vyplynulo, že se na žádost stěžovatelky nechal v problematice metylesteru řepkového oleje proškolit;*
- c) *obchodování s metylesterem řepkového oleje probíhalo v krátkých časových intervalech – zboží měnilo majitele i několikrát během 24 hodin;*
- d) *údaje na daňových dokladech v některých případech neodpovídaly reálnému průběhu dodávek – dodavatel UNICHEMOIL vystavoval daňové doklady dříve, než se uskutečnila dodávka zboží a než došlo k jeho převážení v přijímacím skladu, přesto již vystavené doklady zohledňovaly množství zboží, které žalobkyně následně takto do skladu přijímala po převážení;*
- e) *dodavatelům DRACOPPER a UNICHEMOIL stěžovatelka bez odpovídajícího zajištění předem poskytovala vysoké zálohy na budoucí dodávky zboží. Naproti dalšímu dodavateli, renomované společnosti ČEPRO, platila až po dodání zboží (na základě daňových dokladů se splatností 30 dnů). Platba za zboží předem byla navíc v rozporu s požadavky plynoucími ze stěžovatelčiny všeobecných podmínek pro nákup zboží;*
- f) *subjekty v řetězích neprováděly jakékoli atesty kvality, které jsou požadovány dle stěžovatelčiny všeobecných podmínek pro nákup zboží;*
- g) *stěžovatelka si neověřila totožnost jednatele dodavatele UNICHEMOIL, nikdo z jednatelů ani zaměstnanců stěžovatelky s tímto člověkem osobně nejednal a neviděl ho, obě kupní smlouvy, které měl jednatel UNICHEMOIL za společnost UNICHEMOIL podepsat, byly zaslány poštou;*
- h) *stěžovatelka se společnostmi DRACOPPER a UNICHEMOIL uskutečňovala transakce v hodnotě desítek milionů korun, aniž s nimi sjednala jakákoliv opatření zaručující, že zboží bude v odpovídajícím množství a kvalitě dodáno, přestože věděla, že se jedná o nové společnosti, které nemají majetek, nezveřejňují své účetní závěrky, nemají vlastní webové stránky a ani se jinak neprezentují dalším potenciálním odběratelům.*

[16] Stěžovatelka podobně jako v žalobě zpochybňuje, že metylester řepkového oleje nakupovala od dodavatelů DRACOPPER a UNICHEMOIL za cenu výrazně nižší než od společnosti ČEPRO. NSS k tomu odkazuje na bod 99. napadeného rozsudku, kde se stěžovatelce soud pokusil vysvětlit, že daňové orgány nečinily zjištění, že stěžovatelka nakupovala zboží za cenu nižší než od společnosti ČEPRO, izolovaně. K této skutečnosti přihlížely v souvislosti s primárním zjištěním spočívajícím v tom, že docházelo ke snižování cen v dodavatelském řetězci. Jak správně říká městský soud, a NSS k tomu nemá co dodat, toto zjištění, které především mělo stěžovatelku vést k obezřetnosti, žalobní ani nynější kasační argumentace nikterak nevysvětluje.

[17] K související námitce, že stěžovatelka nemohla vědět, že DRACOPPER a UNICHEMOIL dodávaly metylester řepkového oleje pouze stěžovatelce, NSS jen stručně odkazuje na zjištění správce daně a žalovaného. Ti zjistili a prokázali, že stěžovatelka ve skutečnosti velmi dobře věděla, že jde o čerstvě založené společnosti, bez podnikatelské minulosti, v oboru zcela neznámé, jednatele DRACOPPERu dokonce pracovníci stěžovatelky proškolovali v problematice dodávek sporného zboží. Stěžovatelka si tak jen velmi těžko mohla myslet, že je jedním z mnoha partnerů obou společností na trhu s řepkovým olejem.

[18] K další námitce, v níž stěžovatelka tvrdí, že v rozhodné době byl metylester řepkového oleje na trhu nedostupný, lze plně odkázat na přesvědčivé odůvodnění městského soudu v bodech 102.-105. napadeného rozsudku. NSS k tomu jen dodává, že ať již bylo zboží dostupné či nikoliv (dostupnost či nedostupnost zboží není argumentem, který by žalovaný použil proti stěžovatelce jako důkaz vědomého zapojení do daňového podvodu), jistě platí teze žalovaného, že stěžovatelka znala cizozemské dodavatele zboží, proto od nich mohla nakupovat přímo, namísto toho se však obrátila na společnosti v oboru zcela neznámé a bez podnikatelské minulosti (viz bod [15] b) shora). Proto je prokazování dostupnosti zboží nadbytečné, jak již správně uvedl městský soud.

[19] Dále stěžovatelka obsáhle polemizuje s neprovedením doplňujícího výslechu svědka Mayera. NSS k tomu zdůrazňuje, že žalovaný i městský soud neprovedení dodatečného výslechu obsáhle vysvětlili (viz bod 109. napadeného rozsudku, shodně s. 21 rozhodnutí žalovaného).

pokračování

Též pro NSS je důležité, že výslech svědka M. proveden byl a výslechu byl přítomen zástupce stěžovatelky. Důvodem pro opětovný výslech jistě není jen to, že se stěžovatelce nelíbí, jak byl výslech daňovým orgánem hodnocen (takto správně též bod 109. napadeného rozsudku). Ostatně stěžovatelka pokračuje ve směřování neprovedení dodatečného výslechu a nesprávného hodnocení provedeného výslechu i v kasační stížnosti (s. 3, s. 5-6 kasační stížnosti). K otázce hodnocení výslechu svědka M. viz bod 108. napadeného rozsudku (z jeho výslechu především vyplynula možnost nakupovat zboží přímo od zahraničních dodavatelů).

[20] Stěžovatelka dále kritizuje neprovedení výslechu svědka H., účetního společnosti DRACOPPER. I v tom odkazuje NSS na přesvědčivé odůvodnění městského soudu v bodech 123. a 124. odůvodnění napadeného rozsudku. Jak správně rozvedl městský soud, daňové orgány dostatečně vysvětlily, proč by výpověď svědka H. byla pro celou věc nadbytečná. Svědek - účetní DRACOPPERu – těžko mohl snést jakkoliv významné argumenty k povaze transakcí mezi DRACOPPERem, dodavateli této společnosti a stěžovatelkou (srov. s. 21 rozhodnutí žalovaného). Ve věci proto nedošlo k situaci tzv. opomenutých důkazů [viz náleze ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94 (N 10/3 SbNU 51), či rozsudek ze dne 7. 10. 2009, čj. 1 Afs 76/2009-56, body 31 a 32]. Navržený důkaz výpovědi svědka H. jednak nedisponoval „vypovídací potenci“; jednak byl s ohledem na nepochybně prokázaný stav věci již nadbytečný [viz náleze ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09 (N 254/55 SbNU 455), kterého se stěžovatelka dovolává].

[21] K otázce hodnocení chyb ve fakturách vystavovaných v transakcích mezi stěžovatelkou a společností UNICHEMOIL lze odkázat na bod 112. odůvodnění napadeného rozsudku a bod 54. odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka rozhodnutí žalovaného dezinterpretuje. Žalovaný uváděl čtyři faktury, kde dodavatel vystavil fakturu na množství zboží, jehož přesnou hodnotu ještě v okamžiku vystavení faktury nebylo možno znát, „jako příklad“ (viz bod 54 rozhodnutí žalovaného ve spojení se zprávou o daňové kontrole, s. 87). Jinými slovy, městský soud má pravdu, že těchto pochybení bylo jistě více, nebylo však povinností správce daně projít všechny desítky faktur a hledat pochybení další. Nejde rozhodně o žádná „marginální“ pochybení, jak soudům opakovaně podsouvá stěžovatelka. Na čtyřech příkladech správce daně ukázal, že fakturováno bylo množství zboží, které (v přesných cifrách) v okamžiku fakturace nikdo nemohl znát (viz bod [15] d) shora). Tato skutečnost ukazuje, že celý řetězec byl od počátku fiktivní a smluvní strany na něm byly domluveny předem.

[22] S právě uvedeným souvisí ne zcela srozumitelná námitka, která kritizuje hodnocení výpovědi svědků. Daňové orgány se prý nezaobíraly hodnocením osobnosti svědka, jeho věku, vzděláním a schopnostmi způsobilými ovlivnit hodnotu svědecké výpovědi. NSS k tomu uvádí, že i zde zůstává stěžovatelka pohříchu na zcela obecné rovině. NSS nerozumí tomu, zda snad někteří vyslyšení svědci byli nezletilí, ve věku blízkému věku nezletilých nebo z jiného důvodu bylo možno pochybovat o jejich rozumové vyspělosti. Pokud daňové orgány více neanalyzovaly osobnost svědka, věk, vzdělání apod., nevidí na tom NSS nic špatného. Vždyť nejen v civilním právu platí základní zásada (vyvratitelná právní domněnka), že *každá svéprávná osoba má rozum průměrného člověka i schopnost užívat jej s běžnou péčí a opatrností a že to každý od ní může v právním styku důvodně očekávat* (§ 4 odst. 1 občanského zákoníku). To samozřejmě neznamená, že tuto domněnku nelze prolomit, nicméně stěžovatelka i zde uplatnila námitku jen zcela obecně.

[23] Stěžovatelka nemá pravdu ani v polemice, že placení za zboží předem bylo v roce 2011 obvyklé. NSS nepovažoval za nutné se k této otázce vyjadřovat obecně, protože vskutku situaci na trhu v roce 2011 nezná. To ale není třeba. Je vskutku podivné, že stěžovatelka platila mimořádně vysoké sumy předem právě takovým společností, jako byly DRACOPPER

a UNICHEMOIL, které byly (nejen na trhu s metylesterem řepkového oleje) úplnými nováčky, aniž měla stěžovatelka jakkoli zajištěno, že jí zaplacené zboží, v odpovídající kvalitě, bude vůbec dodáno (bod 113. napadeného rozsudku). Takovéto počínání není počínání racionálně uvažujícího obchodníka. Je to počínání někoho, kdo ví, že na celém řetězci transakcí bude získán jiný profit než profit spojený s běžnými komerčními transakcemi. NSS má samozřejmě na mysli protizákonné nárokování nadměrného odpočtu DPH spojené s únikem DPH v jiné části podvodného řetězce.

[24] Stěžovatelka dále snesla ne zcela srozumitelnou námitku ohledně fakturace smluv mezi LOGISTICS INTERNATIONAL a společností RAVAK. Tento kasační bod (na samé hranici srozumitelnosti) zjevně míří na pasáže odůvodnění napadeného rozsudku v bodech 131. a 135. napadeného rozsudku. Právě cit. pasáže rozsudku jsou naprosto srozumitelné a přesvědčivě odůvodněné, naopak kasační stížnost s nimi fakticky srozumitelně vůbec nepolemizuje, proto NSS nezbyvá než odkázat na tyto pasáže napadeného rozsudku.

[25] Konečně k poslední námitce stěžovatelky, že v roce 2011 se dost dobře účasti na daňovém podvodu nemohla vyhnout, neboť veřejně dostupný seznam nespolehlivých plátců byl zřízen až v roce 2013, NSS shrnuje, že k tomu se městský soud přesvědčivě vyjádřil v bodech 119. až 121. napadeného rozsudku. NSS ani daňové orgány jistě nečiní stěžovatelku objektivně odpovědnou, tedy stěžovatelka není odpovědná již jen proto, že se v řetězci daňového podvodu ocitla. Ovšem důkazy snesené a přesvědčivě správcem daně a žalovaným odůvodněné jsou natolik pádné, a naopak obrana stěžovatelky je natolik chabá, že NSS musí potvrdit názor správce daně, žalovaného a městského soudu. Stěžovatelka přinejmenším musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu na DPH.

[26] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[27] 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; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 5. prosince 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu