



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobkyně: **ELEKTRA PV, s.r.o.**, IČ: 48202550, se sídlem Vrbenská 197/23, České Budějovice, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, Mánesova 1803/3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 6. 2016, č. j. 10 A 195/2015 – 63, ve znění opravného usnesení ze dne 28. 7. 2016, č. j. 10 A 195/2015 – 84,

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.

Dosavadní průběh řízení

[1] Krajský soud v Českých Budějovicích shora označeným rozsudkem zamítl žalobu, kterou se žalobkyně domáhala ochrany před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím ve způsobu provádění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2012 a leden až prosinec 2013. Důvodem daňové kontroly bylo podezření žalovaného na zaviněné zapojení žalobkyně do řetězce kolotočového podvodu na dani z přidané hodnoty při obchodování s mobilními telefony.

[2] Žalobkyně spatřovala nezákonnost postupu žalovaného v obsahu vydávaných výzev k prokázání skutečností, které měly požadovat doložení důkazních prostředků a zodpovězení otázek, které žalobkyně již dříve předložila či zodpověděla, prokázání negativních skutečností, skutečností, které žalobkyně nemůže znát a skutečností, k nimž žalobkyni netíží důkazní

břemeno. Žalobkyni neměly být sděleny žádné konkrétní skutečnosti, o které by žalovaný opíral svůj závěr o pochybnostech o faktickém uskutečnění předmětných obchodních transakcí či o zaviněném zapojení do daňového podvodu a opakované výzvy k prokázání skutečností žalobkyni neúměrně administrativně zatěžovaly. Uvedeným postupem žalovaného měla být žalobkyně zkrácena na svých právech tím, že jí byl neoprávněně zadržován nadměrný odpočet ve výši 31.143.499 Kč, v důsledku čehož se nachází v tíživé finanční situaci.

[3] Krajský soud neshledal v postupu žalovaného pochybení. V průběhu daňové kontroly vyvstávaly na základě získaných informací nové pochybnosti, které odůvodňovaly vydávání výzev k prokázání skutečností. Z opakovaných výzev je zřejmé, že nebyly stejného obsahu a jejich obsah navazoval na vyjádření poskytovaná žalobkyní. Správce daně od počátku zcela srozumitelně žalobkyni sděloval důvody svých pochybností a účel vydávaných výzev. Již ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 23. 8. 2013 vyjádřil žalovaný podezření, že dodávky mobilních telefonů iPhone uskutečněné ve prospěch zahraničních odběratelů a jejich pořízení od tuzemských dodavatelů tvoří součást řetězových obchodů, v jejichž rámci je realizován daňový podvod na dani z přidané hodnoty s účastí „missing trader“, do kterého se žalobkyně zapojila. Obchody byly popsány tak, že se opakují nákupy stejného druhu mobilních telefonů ve významných finančních objemech od stále stejného tuzemského dodavatele pro stále stejného odběratele. Na základě popsání zjištění žalovaný žalobkyni sdělil, že informace získané od příslušných správců daně potvrzují vzniklé podezření a informace a vysvětlení žalobkyně nejsou s to je odstranit, a proto je nutné vést další dokazování. Je zcela standardní, pokud správce daně v případě pochybností o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu vyzývá daňový subjekt k poskytnutí informací k obchodním transakcím.

[4] Krajskému soudu navíc nebyly předloženy žádné konkrétní důkazy ani tvrzení pro vyslovení závěru o přímém zkrácení žalobkyně na jejích právech zásahem správního orgánu. Nemůže obstát újma tvrzená žalobkyní spočívající v nevrácení nadměrného odpočtu DPH, jelikož daňová kontrola stále neskončila. Soud proto uzavřel, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek nezákonného zásahu podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř.“), neboť výzvy, které byly žalovaným v rámci daňové kontroly vydávány, soud neshledal nezákonnými a žalobkyně neprokázala v této souvislosti zkrácení na svých právech.

II.

Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Krajský soud podle stěžovatelky nesprávně posoudil obsah výzev k prokázání skutečností vydávaných žalovaným, kterými se žalovaný opakovaně domáhal poskytnutí informací a doložení skutečností, které stěžovatelka v minulosti již předložila či zodpověděla, které jsou tzv. negativní skutečností, kterými stěžovatelka nemůže objektivně disponovat, u kterých stěžovatelku netíží důkazní břemeno a které žalovaný zná.

[7] Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (SDEU) podle stěžovatelky vyplývá, že v případě, kdy správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt se zapojil do daňového podvodu, je to správce daně, koho tíží důkazní břemeno k prokázání této skutečnosti a nikoliv daňový subjekt. Stěžovatelka tak odmítá závěr krajského soudu, podle kterého je standardní, pokud správce daně v případě zjištění pochybností vyzývá daňový subjekt k poskytnutí informací k jednotlivým obchodům, které jsou významné pro vyvrácení pochybností. Závěry judikatury SDEU mají přitom podle stěžovatelky přednost před úpravou v zákoně č. 280/2009 Sb.,

pokračování

daňovém řádu, ze které žalovaný nesprávně vychází. Správce daně tak nemá právo prostřednictvím výzev k prokázání skutečností požadovat po daňovém subjektu součinnost za účelem unesení vlastního důkazního břemene. Pokud je daňový subjekt obviněn z účasti na daňovém podvodu, nemůže na něm ležet důkazní břemeno k prokázání, že se podvodu neúčastnil, neboť by šlo o prokázání negativních skutečností, což není přípustné. Stěžovatelka zde poukazuje také na to, že podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu je daňový subjekt, u kterého je prováděna daňová kontrola, povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. V daném případě to však nebyl daňový subjekt, kdo tvrdil, že by byl účasten daňového podvodu, ale správce daně.

[8] Stěžovatelka má dále za to, že žalovaný nebyl oprávněn požadovat ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 2. 12. 2014 informace související s evidencí IMEI kódů (výrobních čísel) obchodovaných telefonů. Stěžovatelka tuto evidenci vedla dobrovolně a pro vlastní potřebu. Nemohlo jí tedy tížit důkazní břemeno ohledně skutečností souvisejících s touto evidencí.

[9] Rozsudek krajského soudu je podle stěžovatelky také nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud se neměl podrobně zabývat obsahem výzvy k prokázání skutečností ze dne 18. 2. 2014, v níž měl žalovaný požadovat opakované poskytnutí již předložených podkladů. Nesprávně přitom konstatoval, že stěžovatelka tvrzené opakované požadavky nerozvedla. Krajský soud se také nijak nevypořádal s žalobními námitkami ohledně výzvy ze dne 26. 10. 2015, která obsahovala absurdní požadavky, podle nichž měla stěžovatelka prokázat skutečnosti související s jinou společností (např. její kontaktnost a plnění daňové povinnosti) nebo jaká opatření stěžovatelka přijala k tomu, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odmítl závěr o nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Krajský soud se měl srozumitelně vypořádat se všemi námitkami stěžovatelky. Žalovaný se dále ztotožnil s posouzením rozhodné právní otázky krajským soudem a je to podle něj naopak kasační stížnost samotná, která trpí vadami, jelikož z ní není jasné, jakých pochybení se měl krajský soud dopustit. S ohledem na to žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů, kterou stěžovatelka spatřuje v tom, že se krajský soud nevypořádal s některými jejími námitkami vztahujícími se k obsahu výzev k prokázání skutečností. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

[14] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení

skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[15] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto ohledu nelze považovat napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud v napadeném rozsudku přezkoumal obsah výzev vydávaných žalovaným. Vycházel přitom ve vztahu k posuzované otázce z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014-39, podle něhož pouze takové úkony, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu nepanují, lze považovat za nezákonný zásah. V odst. 49 rozsudku krajský soud odmítl námitku stěžovatelky, že ze strany správce daně docházelo k opakování požadavků na předložení týchž písemností či že byl vysloven požadavek prokázat to, co prokázat nelze. Krajský soud také shledal, že stěžovatelka se snaží vytvořit dojem, že úkonům žalovaného nerozuměla, což se však vzhledem ke znalosti relevantní judikatury patrné z žaloby a logické návaznosti úkonů žalovaného jeví jako účelové tvrzení. Ačkoliv je odůvodnění rozsudku krajského soudu v tomto ohledu stručné, krajský soud se s obsahem a smyslem žalobní argumentace vypořádal a je patrné, z jakých důvodů považoval předmětné námitky za vyvrácené.

[16] Jelikož rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, Nejvyšší správní soud se zabýval meritorními námitkami stěžovatelky.

[17] Stěžovatelka předně namítala, že ji netížilo důkazní břemeno k prokázání skutečností, které byly předmětem výzev vydávaných žalovaným v průběhu daňové kontroly, jelikož v případě prokazování daňového podvodu je to správce daně, koho tíží důkazní břemeno prokázání toho, že vznikla daňová ztráta, že tato vznikla daňovým podvodem a že daňový subjekt byl do tohoto podvodu zapojen. Podle stěžovatelky se zde uplatní tzv. obrácené důkazní břemeno, kdy na rozdíl od běžných daňových řízení nestojí důkazní břemeno primárně na daňovém subjektu, ale na správci daně.

[18] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Podle odst. 4 stejného ustanovení dále „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidencí*“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“.

[19] Podle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo skutečností potřebných pro správné stanovení daně, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje

pokračování

o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).

[20] Uvedené zásady vztahující se k průběhu dokazování v daňovém řízení se v zásadě uplatní i v případě, kdy má správce daně podezření, že předmětné transakce byly zatíženy daňovým podvodem. Judikatura SDEU pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice Rady 77/388/EHS 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, ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 20. května 2002 (resp. směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156).

[21] Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. 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 na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*). Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, a další). Subjektivní stránka jednání se posuzuje také podle opatření, která daňové subjekty přijmou, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu (viz rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, bod 33).

[22] Prokázat naplnění objektivních a subjektivních okolností daňového podvodu je nepochybně úkolem správce daně. To však nic nemění na průběhu dokazování v daňovém řízení, které k prokázání těchto okolností směřuje. V posuzovaném případě je podstatná ta skutečnost, že předmětem řízení je otázka, zda obsah výzev vydávaných v průběhu daňové kontroly představoval nezákonný zásah. Nelze tedy předjímat závěry daňové kontroly a posuzovat, zda v konkrétních případech stěžovatelka unesla své důkazní břemeno či zda žalovaný prokázal existenci daňového podvodu a vědomou účast stěžovatelky na něm. Interpretace judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu předestřená stěžovatelkou, podle níž nemá správce daně v případě dokazování podvodu požadovat součinnost prostřednictvím výzev, je tak zcela nesprávná. Z judikatury SDEU rovněž neplyne žádná modifikace přenosu důkazního břemene v daňovém řízení, pokud existuje podezření na zatížení transakcí daňovým podvodem.

[23] Nedůvodná je v této souvislosti námitka stěžovatelky, že neměla povinnost poskytovat správci daně součinnost při prokazování daňového podvodu, jelikož podle § 86 odst. 3 písm. c) je daňový subjekt povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, přičemž stěžovatelka netvrdila, že byla účastna daňového podvodu. V dané věci totiž správce daně nevyzýval stěžovatelku, aby prokázala, že byla účastníkem daňového podvodu.

[24] Otázkou, za jakých okolností může daňová kontrola představovat nezákonný zásah, se Nejvyšší správní soud již v minulosti zabýval. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, je nezákonnou kontrolou třeba rozumět 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. V rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 - 39, zdejší soud dále konstatoval, že: „[d]aňová kontrola bude téměř vždy představovat pro daňový subjekt jisté omezení, které je nezbytné pro výkon pravomoci státu sbírat prostředky k zabezpečení veřejných statků za určitých, přesně definovaných podmínek (viz náleží Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08). Správci daně svědčí značná míra uvážení ohledně jejího vedení, aby mohl být dosažen základní cíl správy daní, tedy správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úbrady. To zahrnuje posuzování a dokazování různých i méně pravděpodobných variant předpokládaného skutkového stavu, než dojde k odstranění pochybností, přičemž správce daně je povinen přiblížit ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Proto na dílčí závěry správce daně, včetně pochybností o skutkovém stavu, nelze klást takové požadavky jako na konečné rozhodnutí, kterým se stanovuje daňovému subjektu daňová povinnost. Pouze takové úkony daňové kontroly, které zjevně nesměřují k prokázání či vyvrácení důvodných pochybností, úkony zjevně nepřiměřené nebo úkony prováděné za situace, kdy žádné pochybnosti o skutkovém stavu neapanují, lze proto považovat za nezákonný zásah. Tento zásah spočívá v nezákonné administrativní zátěži, již je vystaven daňový subjekt v případě, že jsou prováděny úkony mimo výše popsaný zákonný rámec.“

[25] Nověji se touto otázkou zabýval opět rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, body 42 – 43, kde uvedl: „Zásahovou žalobou se lze domáhat ochrany před různými aspekty daňové kontroly. V první řadě připadá v úvahu ochrana před tím, že daňová kontrola byla vůbec zahájena nebo že vůbec probíhá. Součástí zákonných limitů kontroly jsou totiž časové i jiné podmínky jejího zahájení a provádění (zejména zahájení a provádění kontroly jen ve lhůtě pro stanovení daně, viz zejm. § 148 odst. 3 daňového řádu, a zahájení opakované daňové kontroly jen za splnění podmínek podle § 85 odst. 5 daňového řádu). Dále lze brojit proti konkrétním úkonům správce daně v rámci kontroly, zejména proti konkrétním excesům ze zákonných mezí při zásazích do soukromé sféry daňového subjektu, například při zjišťování skutečností a zajišťování důkazů v podnikatelských prostorách, event. obydlí daňového subjektu postupem podle § 86 odst. 4 ve spojení s § 81 odst. 1 daňového řádu. Konečně je daňový subjekt oprávněn zásahovou žalobou brojit proti nezákonné nečinnosti správce daně při kontrole. Pomocí zásahové žaloby nicméně nelze docílit „předstíženého“ posouzení zákonnosti takových jednotlivých procesních úkonů správce daně, které samy o sobě nemají povahu zásahu ve smyslu § 82 s. ř. s., ale jejichž zákonnost může mít význam při posuzování zákonnosti případného rozhodnutí, jímž by na základě zjištění z daňové kontroly byla stanovena daň (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2006, č. j. 8 Afs 2/2006 - 95, podle něhož prostřednictvím žaloby na ochranu před nezákonným zásahem nelze podrobovat testu zákonnosti jednotlivé procesní úkony správního orgánu, které zpravidla směřují k vydání rozhodnutí a samy o sobě nepředstavují zásah do práv účastníka řízení). Z výše uvedeného je patrné, co je předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly – není jím výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, že správce daně uplatní své pravomoci v souladu se zákonem; naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními.“

pokračování

[26] Z naposledy citovaného usnesení rozšířeného senátu tedy vyplývá, že není zásadně na správním soudu, aby v rámci zásahové žaloby posuzoval, zda určité okolnosti správce daně v rámci prováděné daňové kontroly již dostatečně zjistil, které skutečnosti může či nemůže zjišťovat, nejedná-li se o naprosté vybočení z předmětu daňové kontroly, popř. aby hodnotil dosud správcem daně provedené důkazy, předjímal výsledky daňové kontroly či obsah následného rozhodnutí o stanovení daně. Toho se však stěžovatelka fakticky domáhá, pokud požaduje, aby soud v této fázi hodnotil, kdo nese ohledně jakých skutečností důkazní břemeno, zda toto důkazní břemeno unesl, resp. jaké by byly následky nevyhovění té které výzvě. V této souvislosti lze uvést, že vedle přenosu důkazního břemene plní výzvy správce daně rovněž funkci usměrňování procesu dokazování, neboť těmito výzvami správce daně sděluje daňovému subjektu, jaké skutečnosti považuje z hlediska stanovení daně za rozhodné, a budou tedy předmětem dokazování, a jak předběžně hodnotí dosavadní důkazní situaci. Tím správce daně rovněž umožňuje daňovému subjektu, aby se k tomuto předběžnému hodnocení důkazů vyjádřil a navrhl další důkazy, které budou nasvědčovat jím tvrzené verzi událostí (tj. např. že jím tvrzená zdanitelná plnění se uskutečnila způsobem uvedeným na daňových dokladech a v účetnictví stěžovatele, resp. že o případném daňovém podvodu jiných účastníků řetězce nevěděl a vědět nemohl, resp. že podnikl dostatečná opatření, aby předešel riziku zapojení do daňového podvodu). Postup správce daně byl tedy v souladu se základními zásadami správy daní, mezi něž patří i zásada spolupráce mezi správcem daně a osobami zúčastněnými na správě daní (§ 6 odst. 2 d. ř.), umožnění osobám zúčastněným na řízení uplatňovat jejich práva (§ 6 odst. 3 d. ř.) a zásada volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 d. ř.). V tomto řízení tedy soud nemůže vyjadřovat závěry ohledně existence důkazního břemene, resp. případných následků jeho neunesení ze strany správce daně, popř. stěžovatelky, ani k otázce rozsahu skutečností, které správce daně považuje za relevantní z hlediska dokazování, pokud tyto nevybočují z předmětu zahájené daňové kontroly, popř. správnosti či nesprávnosti předběžného hodnocení důkazní situace obsaženého v odůvodnění jednotlivých výzev. Tyto okolnosti jsou naopak předmětem hodnocení soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně.

[27] Ve vztahu k dokazování subjektivních okolností účasti daňového subjektu na daňovém podvodu lze také odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2014, č. j. 1 Aps 18/2013-52, podle něhož při posuzování vědomosti daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu vzít v úvahu všechny rozhodné skutečnosti: „*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.*“ Z toho plyne, že okruh otázek, které bude správce daně daňovým subjektům při dokazování daňového podvodu postupem podle § 92 odst. 4 daňového řádu klást, je široký.

[28] V posuzovaném případě vzniklo žalovanému podezření ohledně zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, které vyjádřil ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 23. 8. 2013 vztahující se k obchodování stěžovatelky s telefony iPhone 5 v období od 25. 4. 2013 do 27. 6. 2013. Zde správce daně uvedl, že nový obchodní model stěžovatelky je odlišný od jejího dosavadního způsobu obchodování a představuje „*opakující se nákupy (pořízení) jediného typu mobilního telefonu od stejného dodavatele, přičemž předmětné zboží je pořízováno pro stále stejného odběratele, a to z jiného státu. Na základě frekvence a objemu jednotlivých obchodů daňový subjekt dosáhl během krátké doby neobvykle významného nárůstu svého obrátu (během 3 měsíců cca 100 mil Kč), přičemž lze důvodně pochybovat o tom, zda by byl daňový subjekt vůbec schopen najít na německém trhu tomuto obrátu a času, během kterého byl dosažen, odpovídající poptávku, pokud by tyto dodávky nebyly realizovány v řetězci se zapojením plátce typu „missing trader“.*“ Jelikož pochybnosti správce daně nebyly stěžovatelkou odstraněny, zahájil správce daně dne 18. 9. 2013 daňovou kontrolu za zdaňovací období duben 2013, květen 2013 a červenec 2013. Dne 29. 9. 2013 potom správce daně zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací

období červen 2013 a dne 21. 10. 2013 za zdaňovací období srpen 2013. Dne 21. 11. 2013 byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období září 2013, dne 18. 12. 2013 za zdaňovací období říjen 2013. Podle protokolu ze dne 3. 2. 2014 byl uvedený rozsah daňové kontroly rozšířen také o zdaňovací období leden 2012 až březen 2013, listopad 2013 a prosinec 2013.

[29] Správce daně následně v průběhu kontroly vydal výzvy k prokázání skutečností ze dne 18. 2. 2014, 24. 7. 2014, 2. 12. 2014, 25. 3. 2015 a 26. 10. 2015, v nichž požadoval prokázání uskutečnění transakcí s dodavateli a odběrateli mobilních telefonů a vědomí stěžovatelky o zatížení těchto transakcí daňovým podvodem. Všechny tyto výzvy obsahují odůvodnění, které osvětlují účel jejich vydání. Jednalo se tedy o úkony směřující k prokázání či vyvrácení pochybností správce daně, které byly odůvodněny podezřením na zapojení stěžovatelky do údajně podvodného řetězce. Nelze přijmout interpretaci, že stěžovatelka byla tímto způsobem vyzývána k prokázání své neúčasti na daňovém podvodu, tj. k prokázání negativní skutečnosti. Ačkoliv se rozsah požadovaných skutečností může jevit stěžovatelce jako extenzivní, Nejvyšší správní soud po přezkoumání výzev neshledal vykročení z rámce vymezeného v rozsudku ze dne 30. 4. 2014, č. j. 6 Afs 46/2014 - 39.

[30] Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný byl oprávněn po stěžovatelce požadovat také poskytnutí IMEI kódu mobilních telefonů, i když k jejich evidování neměla stěžovatelka povinnost. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazní prostředek 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. Ve výzvě ze dne 2. 12. 2014 žalovaný konstatoval, že součástí obchodní evidence vedené daňovým subjektem je také seznam IMEI kódů dodaných telefonů, na základě kterých lze ověřit, zda daňový subjekt se stejnými telefony opakovaně neobchodoval. Z předané dokumentace však nelze zjistit, kdo seznamy IMEI kódů vyhotovil, jak byla prováděna jejich kontrola apod. Důkaz evidencí IMEI kódů je tedy podle § 93 odst. 1 daňového řádu přípustný a jelikož tyto skutečnosti měly přímou souvislost s předmětem daňové kontroly, byl žalovaný oprávněn jejich poskytnutí podle § 92 odst. 4 daňového řádu požadovat.

[31] Ve vztahu k výzvě ze dne 18. 1. 2014 Nejvyšší správní soud shledal, že správce daně zde zjevně nepožadoval opakované poskytnutí již předložených dokladů. Správce daně v odůvodnění této výzvy uvádí, že „*po přezkoumání vyžádaných si a převzatých přijatých a vydaných faktur a dobropisů (zejména dokladů a opravných daňových dokladů) a dalších s nimi souvisejících podkladů (zejména objednávek, dodacích listů a příjemek) vznikly správci daně pochybnosti o tom, že ve všech případech předestřený dokladový stav odpovídá stavu faktickému. Přitom uskutečněním plnění či oprávněným uplatněním odpočtu daně podle zákona o dani z přidané hodnoty je nutno považovat právě stav faktický a nikoliv stav formálně dokladový*“. Správce daně tedy zde v žádném případě nepožadoval opakované poskytnutí těchto podkladů, ale prokázání skutečností vyplývajících z dříve předložených účetních dokladů důkazy (srov. rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[32] Pokud jde nakonec o námitku, že výzva ze dne 26. 10. 2015 obsahovala slovy stěžovatelky absurdní požadavky, jedná se dezinterpretaci obsahu výzvy. Žalovaný zde nepožadoval prokázání skutečností vztahujících se k činnosti společnosti EDEN WAY, s. r. o., ale pouze je uváděl jako skutečnosti vztahující se k požadavku na prokázání přijetí plnění od této společnosti. Nejednalo se tedy o požadavek, aby stěžovatelka prokazovala všechny skutečnosti v této výzvě uvedené, nýbrž o uvedení skutečností, v nichž správce daně spatřuje okolnosti nasvědčující možnosti, že zboží mohla stěžovatelka odebrat od jiné společnosti než od deklarovaného dodavatele, tj. společnosti EDEN WAY s. r. o., s tím, že správce daně vzhledem k těmto okolnostem požaduje prokázání toho, že zdanitelné plnění stěžovatelka skutečně přijala od této společnosti. V ostatním ani v případě této výzvy neshledal Nejvyšší správní soud naplnění

pokračování

podmínek nezákonného zásahu. Tato výzva je podrobně odůvodněna a smysl položených otázek a jejich význam pro předmět daňové kontroly je z ní zřejmý.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty druhé jako nedůvodnou zamítl.

[34] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

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

V Brně dne 14. prosince 2016

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu