



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **TSR Czech Republic s.r.o.**, se sídlem Sokolovská 192/79, Praha 8, zast. JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem, se sídlem Na Pankráci 11/449, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 3. 2014, č. j. 6410/14/5000-14304-702972, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 11. 2018, č. j. 8 Af 22/2014 - 73,

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. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 23. 7. 2012, č. j. 38686/12/013711107710, podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový zákon“), a podle § 147, § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011 ve výši 22.825.727 Kč, oproti vykázanému nadměrnému odpočtu ve výši 83.575.729 Kč.

[2] Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 12. 3. 2014, č. j. 6410/14/5000-14304-702972, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a podle daňového zákona zamítlo odvolání žalobkyně a uvedený platební výměr potvrdilo.

[3] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl, že žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně uplatněný na základě daňových dokladů, které vystavily společnost Tochajda s.r.o. (dále jen „společnost Tochajda“) za nákup niklových a měděných katod v celkové výši daně 6.304.928 Kč a společnost AYOMA s.r.o. (dále jen „společnost AYOMA“) za nákup

niklových a měděných katod v celkové výši daně 54.445.074 Kč. Tato zdanitelná plnění měla být oběma společnostmi uskutečněna ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2010 ve prospěch žalobkyně, která na základě těchto a dalších přijatých plnění uplatnila nárok na odpočet daně. V průběhu postupu k odstranění pochybností za tato zdaňovací období však žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání, v nichž nárok na odpočet daně snížila o částku daně uplatněnou na základě deklarovaných plnění přijatých od společností Tochajda a AYOMA. Opětovně si nárok na odpočet daně z těchto přijatých plnění uplatnila v daňovém přiznání za zdaňovací období květen 2011. Správce daně však po provedeném dokazování dospěl k závěru, že odpočet daně na základě deklarovaných zdanitelných plnění přijatých od společnosti AYOMA byl uplatněn v rozporu s § 73 odst. 1 daňového zákona, neboť žalobkyně neprokázala, že je příjemce od dodavatele uvedeného na daňových dokladech. U zdanitelných plnění přijatých od společnosti Tochajda konstatoval správce daně, že žalobkyně v souladu s ustanoveními § 72 a § 73 daňového zákona neprokázala jejich přijetí tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. K prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně za zdaňovací období květen 2011 předložila žalobkyně přijaté faktury, vážní lístky, knihy příjmu zboží a výpisy o pohybech na bankovních účtech, které deklarovaly nákupy předmětného zboží od dodavatelů společností AYOMA a Tochajda. Správce daně však po provedeném postupu k odstranění pochybností, v jehož rámci prováděl vlastní rozsáhlá šetření, neosvědčil předložené důkazní prostředky jako důkazy a dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od výše uvedených společností.

[4] Dále žalovaný shrnul průběh odvolacího řízení, vypořádal jednotlivé námítky žalobkyně a učinil následující závěry.

[5] Podle žalovaného bylo na základě provedeného dokazování dostatečně zpochybněno přijetí zdanitelných plnění od společnosti AYOMA. Žalobkyně sice obdržela daňové doklady deklarující dodání kovového odpadu od této společnosti, avšak nebylo zjištěno a prokázáno, kdo tyto faktury jejím jménem vystavil. Navíc během daňového řízení byla zjištěna a vymezena celá řada objektivních skutečností svědčících o nestandardnosti tvrzených obchodních případů a o tom, že žalobkyně mohla, respektive měla vědět, že předmětná plnění jsou zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty. Ta přitom rezignovala na přijetí opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována za účelem ověření, že jí prováděná plnění nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně tak neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že v průběhu zdaňovacích období listopad a prosinec 2010 přijala zdanitelná plnění právě od společnosti AYOMA, jak tvrdila a deklarovala předloženými doklady. Jinými slovy, žalobkyně nedoložila soulad stavu faktického se stavem formálně právním, tedy že předložené doklady vystavil plátec, který uskutečnil předmětná plnění. Tím žalobkyně porušila ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu a § 72 a § 73 daňového zákona, a proto jí v tomto případě nebyl nárok na odpočet daně uznán. Žalobkyně nemohla být v dobré víře, že přijímala plnění v tvrzeném předmětu a rozsahu od dodavatele uvedeného na předmětných dokladech, tedy od společnosti AYOMA. Nebylo zpochybněno dodání zboží žalobkyni, nýbrž její dobrá víra, že zboží bylo dodáno právě touto společností. Rovněž tak bylo prokázáno, že žalobkyně měla nebo mohla vědět, že je zapojena do podvodného jednání a neučinila taková opatření, na základě nichž by bylo možné ověřit, že plnění, na nichž se podílela, nepovedou k účasti na daňovém podvodu.

[6] V případě deklarovaných přijatých zdanitelných plnění, která spočívala v nákupu kovového odpadu od společnosti Tochajda, bylo podle žalovaného na rozdíl od předchozího dodavatele prokázáno, že daňové doklady vystavil statutární zástupce oprávněný jednat jménem této společnosti. Během daňového řízení však byla zjištěna a vymezena celá řada skutečností svědčících o nestandardnosti tvrzených obchodních případů. Žalobkyně přitom rezignovala

pokračování

na přijetí opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, která provádí, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Naopak na základě její vlastní aktivity došlo k čistě účelovému zapojení dalšího článku mezi ní a jejím stávajícím dodavatelem, což nemůže mít jiné racionální vysvětlení, než snaha o vylákání výhody formou požadavku na vyplacení nadměrného odpočtu. Vymezené objektivní skutečnosti jako celek proto dostatečně prokazují, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že předmětná plnění jsou součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem vystupujícím v dodavatelském řetězci na vstupu, když sama k podvodnému jednání přispěla. Žalobkyně ve skutečnosti nadále nakupovala zboží od společnosti SUR-METAL CZ s.r.o., neboť společnost Tochajda nebyla v době zakoupení jeho vlastníkem. Pouze platby za zboží probíhaly prostřednictvím bankovního účtu společnosti Tochajda. Proto i v tomto případě nebyl oprávněně uznán nárok na odpočet daně z titulu porušení § 72 a § 73 daňového zákona.

[7] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 27. 11. 2018, č. j. 8 Af 22/2014 - 73, žalobu proti rozhodnutí žalovaného o odvolání jako nedůvodnou zamítl.

[8] V odůvodnění tohoto rozsudku městský soud posoudil jednotlivé žalobní námitky, citoval judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu týkající se podvodů na dani z přidané hodnoty a dospěl k závěru, že žalobkyně nepřijala veškerá opatření, která od ní bylo možné rozumně vyžadovat, aby zajistila, že jí deklarovaná přijatá zdanitelná plnění nejsou součástí podvodného jednání. Žalobou napadené rozhodnutí proto městský soud shledal v souladu s daňovým zákonem i daňovým řádem.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[10] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka nejprve namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Uvedla, že městský soud z velké části pouze převzal nedostatečnou argumentaci žalovaného a nevyložil, jakými úvahami se řídil při hodnocení provedených důkazů, neučinil závěr o skutkovém stavu a neposoudil věc po právní stránce. Městský soud se dostatečně nezabýval ani některými žalobními námitkami. Dále se nevypořádal s tím, že řádně a včas splnila veškeré zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně, když jednoznačně prokázala dodání zboží v deklarovaném rozsahu, jeho zaplacení a další užití pro její ekonomickou činnost. Městský soud potvrdil závěry žalobou napadeného rozhodnutí o neprokázání přijetí předmětných dodávek zboží od společností AYOMA a Tochajda a současně se ztotožnil s názorem žalovaného o důvodnosti odepření nároku na odpočet daně kvůli tomu, že údajně věděla anebo měla a mohla vědět o své účasti na řetězci dodávek zasažených podvodu na dani z přidané hodnoty. Takový způsob odůvodnění napadeného rozsudku je vnitřně rozporný, neboť uvedené dva závěry se vzájemně vylučují. V odůvodnění napadeného rozsudku není přitom definováno, k jakému podvodu došlo či mělo dojít, kdo jej spáchal, v čem přesně podvodné jednání spočívalo, ani jak se na něm aktivně účastnila či mohla k němu přispět. Městský soud odkázal pouze na skutečnosti, které v jednotlivostech mohou vykazovat určité nesrovnalosti, avšak není zřejmé, jak souvisí se základní otázkou, na základě níž došlo k odmítnutí nároku na odpočet daně, tedy s její povědomostí o daňovém podvodu či aktivní účasti na něm.

[11] Dále stěžovatelka namítla nezákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť on i správce daně nesprávně posoudili věc po právní stránce, nesprávně a neúplně hodnotili důkazy provedené v daňovém řízení a v rozporu s principy rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení dospěli

k závěru o jeho neunesení daňovým subjektem. Dále žalovaný i správce daně porušili procesní předpisy, neboť neprovedli navržené důkazní prostředky, naopak použili nezákonně opatřené důkazy a žalovaný ohledně části učiněných závěrů neuvedl rozhodné důvody. Při hodnocení důkazních prostředků postupovali zcela nekonzistentně a přihlédli jen k těm, které odůvodňovaly odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Z těchto důvodů došlo v daňovém řízení k podstatným vadám při zjišťování skutkového stavu věci a rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Pokud tedy dospěl městský soud k odlišnému závěru, je jeho rozsudek vadný i z tohoto důvodu.

[12] Stěžovatelka rovněž namítla, že pokud doložila splnění zákonných podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně, nemohlo být po ní spravedlivě požadováno prokázání její neúčasti na daňovém podvodu či nevědomosti o něm. Skutečnost, že daňový subjekt mohl a měl vědět či dokonce věděl o veškerých skutečnostech vedoucích k závěru, že plnění je zasaženo podvodem na dani, přitom prokazuje správce daně. Ten však důkazní břemeno neunesl, neboť neosvědčil souvislý řetězec účastníků s cílem získání daňového zvýhodnění, natož její aktivní účast či povědomost o něm. Samotné neodvedení daně jednou společností v rámci řetězce není možné považovat za podvodné jednání. Skutečnosti přičitatelné jiným dodavatelům v rámci řetězce jí taktéž nemohly být kladeny k tíži, neboť nebylo prokázáno, že o nich měla povědomost. Navíc s těmito subjekty neměla založeny žádné obchodní vztahy.

[13] Dále stěžovatelka uplatnila následující námitky týkající se deklarovaného přijetí zdanitelného plnění od společnosti AYOMA.

[14] Stěžovatelka správci daně předložila formálně správné daňové doklady vystavené společností AYOMA. Dalšími důkazy prokázala, že s ní byla ohledně předmětných dodávek v obchodním styku. Svědek J. Š. totiž potvrdil, že osobně jednal s Petrem Zámečnickem, jenž byl jednatelem společnosti AYOMA. Dále byla předložena smlouva o bankovním účtu společnosti AYOMA podepsaná Petrem Zámečnickem, na něhož byla stěžovatelkou skutečně zaplacená kupní cena. Přepравce L. M. ve svědecké výpovědi potvrdil, že si přepravu předmětného zboží k stěžovatelce objednala společnost AYOMA. Její daňová hlášení pak zahrnovala i objemy dodávek pro stěžovatelku. Ostatně také žalovaný a správce daně uznali, že stěžovatelka zboží v deklarovaném rozsahu přijala, zaplatila za něho příslušnou částku převodem na existující účet společnosti AYOMA a použila ho pro svou ekonomickou činnost. Oba finanční orgány přitom neprokázaly objektivní skutečnosti, z nichž by vyplývalo, že se dodávky zboží deklarované předloženými daňovými doklady uskutečnily jinak, než je v nich uvedeno, respektive že by tyto dodávky nebo daňové doklady nepocházely od společnosti AYOMA. Není tedy správný závěr žalovaného ani městského soudu, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti AYOMA, a že tím neunesla své důkazní břemeno.

[15] Dále nelze souhlasit s názorem žalovaného, podle něhož stěžovatelka rezignovala na přijetí opatření, jež mohla být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, která prováděla, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Naopak stěžovatelka uvedla a prokázala postupy, které za účelem identifikace dodavatele i zboží standardně prováděla a uskutečnila i v případě dodávek od společnosti AYOMA. Takovými opatřeními byly ověření dodavatele podle výpisů z obchodního rejstříku, kontrola totožnosti jednající osoby a předložení smlouvy k bankovnímu účtu nebo kontrola dodávek v interním evidenčním systému. Není zřejmé, jaká další opatření vylučující její účast na tvrzeném daňovém podvodu měla učinit, když se o nich nezmiňuje ani městský soud, který jejich absenci stěžovatelce vytkl. Žalovaný ani správce daně tak neprokázali žádné objektivní skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že stěžovatelka věděla nebo musela vědět o zasažení předmětného plnění podvodem na dani z přidané hodnoty, ačkoliv finanční orgány v tomto směru tížilo důkazní břemeno.

pokračování

[16] Žalovaný i městský soud označili za hlavní důkaz vzbuzující pochybnosti o předmětných dodávkách zboží vyjádření Petra Zámečnicka o tom, že byl jednatelem společnosti AYOMA jen formálně, že v ní žádnou aktivitu nevykonával a že o její obchodní činnosti nic neví. Záznam z místního šetření provedeného podle § 79 daňového řádu ani vysvětlení podané policejnímu orgánu podle § 158 odst. 6 trestního řádu ve věci podezření ze spáchání daňového trestného činu, ve kterých Petr Zámečnick tyto skutečnosti uvedl, však nemohou být způsobitelným důkazem pro účely daňového řízení, a správce daně tak měl provést jeho svědeckou výpověď, což neučinil. Navíc žalovaný při hodnocení věrohodnosti tvrzení Petra Zámečnicka nepřihlížel k jejich rozporům s dalšími provedenými důkazy ani k hrozbě trestu, kvůli níž tento jednatel společnosti AYOMA zjevně lhal. Městský soud se též nevypořádal s vnitřní rozporností závěru žalovaného. Ten totiž na jedné straně konstatoval, že Petr Zámečnick jako bývalý jednatel a společník společnosti AYOMA se stěžovatelkou vůbec nejednal. Na straně druhé však stěžovatelce vytýkal, že již z jednání s Petrem Zámečnickem jí mohly vzniknout pochybnosti o obchodních transakcích uzavřených se společností AYOMA.

[17] Přestože výpověď svědka J. Š. prokazuje uskutečnění obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a společností AYOMA, dospěl městský soud k závěru o její nevěrohodnosti, aniž vyložil, proč ji nepovažuje za důvěryhodnou. V tomto směru toliko městský soud uvedl, že je v rozporu s tím, co uvedl Petr Zámečnick, o jehož tvrzení pochybnosti neměl. Přitom z vyjádření Petra Zámečnicka nebylo možné z výše uvedených důvodů vycházet. Výslech svědka J. Š. byl proveden při místním šetření a skutečnosti týkající se obchodní spolupráce se společností AYOMA neměly být při tomto úkonu zjišťovány. Stěžovatelka opatřování těchto poznatků při místním šetření nemohla předpokládat, v důsledku čehož neměla možnost se na tento úkon náležitě připravit a adekvátně reagovat na jeho průběh. I přes tato pochybení však žalovaný použil zjištění učiněná v rámci místního šetření k odůvodnění svých nesprávných závěrů ohledně dodávek od společnosti AYOMA.

[18] Městský soud uvedl, že se žalovaný pečlivě zabýval výslechem svědka L. M. a učinil z něho správné závěry pro svá skutková zjištění. Přitom městský soud pominul, že tento svědek, pracovník přepravní společnosti RONY sped s.r.o. (dále jen „společnost RONY“), která předmětné zboží přepravovala, potvrdil uskutečnění předmětných dodávek jménem společnosti AYOMA do areálu stěžovatelky, existenci smluvního vztahu mezi přepravcem a společností AYOMA a kontakt s jejím jednatelem Petrem Zámečnickem. Stěžovatelce přitom nelze klást k tíži, že osobně nedohlédla na průběh předmětné dodávky a nezajistila dopravu sama. Dodání zboží od společnosti AYOMA, jejíž přepravu zajišťovala společnost RONY, byla totiž dopředu avizována a v souladu se standardní obchodní praxí zaznamenána v informačním systému RECY, což svědecká výpověď L. M. také potvrdila. Její posouzení žalovaným a městským soudem je nesprávné i z toho důvodu, že zcela pominuli uskutečnění přepravy na trase Rotterdam - Bojkovice - Hradec Králové a vyložení zboží v Bojkovicích minimálně ve dvou předchozích případech, což svědek L. M. rovněž potvrdil. Závěr žalovaného a městského soudu, podle něhož zboží, které mělo být předmětem obchodu, bylo dováženo přímo do sídla stěžovatelky, je tak neúplný, nesprávný a v přímém rozporu s provedeným dokazováním.

[19] Správce daně se nikterak nevyjádřil k vážným lístkům, ačkoli byly předloženy již během postupu k odstranění pochybností. Nelze souhlasit se závěrem městského soudu, že stačilo, pokud jejich hodnocení provedl žalovaný v řízení o odvolání, neboť povinností správce daně bylo posoudit každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti. Rovněž se není možné ztotožnit s názorem městského soudu, že vážní lístky nebyly způsobitelné prokázat, kdo byl skutečným dodavatelem zboží. Důkazní hodnotu vážných lístků pro identifikaci dodavatele totiž nelze posuzovat samostatně bez spojení s informačním systémem RECY,

v rámci něhož jsou veškeré smluvní dodávky zboží v konkrétním rozsahu dopředu registrovány obchodníky stěžovatelky a její zaměstnanci tak nepřijmou zboží, jehož dodání na základě záznamů v tomto systému neočekávají. Povahou vážných lístků ve vztahu k systému RECY se však žalovaný ani městský soud nezabývali.

[20] Kasační stížnost obsahuje i tyto námitky vztahující se k deklarovanému zdanitelnému plnění přijatému od společnosti Tochajda.

[21] Nelze souhlasit se závěrem žalovaného a městského soudu, že z důkazních prostředků provedených v daňovém řízení bylo možné učinit jednoznačný závěr o řetězci dodavatelů, který umožňoval daňový únik. Nebylo prokázáno, že by stěžovatelka věděla o nějakém podvodném jednání. Z nejasných formulací rozhodnutí o odvolání, které se zmiňuje pouze o případném či potencionálním podvodu na dani z přidané hodnoty, je možné usuzovat, že žalovaný ani nemá postaveno na jisto, zda k podvodnému jednání v řetězci jím uváděných dodavatelů vůbec došlo a která společnost byla za něho odpovědná. Žalovaný neprokázal skutečnost, že daňovým podvodem byla zasažena právě obchodní transakce mezi společností Tochajda a stěžovatelkou či mezi společnostmi Tochajda a SUR-METAL CZ s.r.o. (dále jen „společnost SUR-METAL“), ani že by stěžovatelka o jakémkoliv podvodném jednání, jehož se případně dopustila třetí osoba, objektivně věděla nebo musela vědět. Stěžovatelka přijímala dodávky materiálů od obchodníků, kteří v rozhodné době se správcem daně plně spolupracovali. Jak společnost Tochajda, tak její dodavatel společnost SUR-METAL své daňové povinnosti plnily. Naproti tomu žalovaný neprokázal jím tvrzenou existenci obchodního řetězce, jakož ani povědomost stěžovatelky o existenci společností CRIONOIDEA s.r.o. (dále jen „společnost CRIONOIDEA“), COPPER RECYCLING COMPANY s.r.o. (dále jen „společnost COPPER RECYCLING COMPANY“) a BARDOTTE s.r.o. (dále jen „společnost BARDOTTE“), které měly být součástí tohoto řetězce, o případných vztazích mezi jmenovanými subjekty nebo o zapojení stěžovatelky do dodavatelského řetězce.

[22] Při uskutečňování předmětných zdanitelných plnění byly splněny všechny podmínky vyplývající z právního řádu pro nabývání vlastnického práva ke zboží od společnosti Tochajda. Rovněž bylo prokázáno uskutečnění dodání zboží, o jehož využití pro další ekonomickou činnost stěžovatelky nebylo sporu. Předloženými důkazy bylo též doloženo, že zapojení společnosti Tochajda do předmětné obchodní transakce bylo ekonomicky opodstatněné a přínosné pro ni i stěžovatelku a jednalo se o běžnou podnikatelskou praxi. Společnost Tochajda jednala ve vztahu ke společnosti SUR-METAL i ke stěžovatelce zcela samostatně, jak vyplývá ze svědecké výpovědi jejího jednatele Josefa Krejčího. Za této situace nemůže obstát závěr městského soudu o ekonomické nelogičnosti a nevýhodnosti zapojení společnosti Tochajda do obchodních transakcí.

[23] Žalovaný i správce daně odůvodnili své pochybnosti ohledně zdanitelného plnění přijatého od společnosti Tochajda tím, že se u společnosti SUR-METAL nepodařilo prověřit, odkud tento dodavatel zboží nakoupil a zda se společnosti SUR-METAL a Tochajda staly vlastníky zboží, když se v účetnictví společnosti Tochajda nenacházejí žádné doklady související s přepravou zboží. Stěžovatelce však neověření právního vztahu mezi společnostmi SUR-METAL a Tochajda i jejich přepravci nelze klást k tíži, neboť nebyla povinna zkoumat, zda má dodavatel předmětné zboží k dispozici nebo zda je schopen zajistit uskutečnění jeho přepravy. Rovněž tak stěžovatelka nemůže být odpovědná za to, že se správci daně nepodařilo prověřit, odkud společnost SUR-METAL pořizovala zboží. Postup správce daně při ověřování přepravy předmětného zboží prostřednictvím registračních značek vozidel nebyl náležitě objasněn, což městský soud nezohlednil a tento nedostatek překlenul svým vlastním výkladem.

pokračování

[24] V daňovém řízení nebyly provedeny některé navržené důkazy. Stěžovatelka požadovala výslech jednatele společnosti SUR-METAL Anny Boženy Sidorowicz, jímž bylo možné osvětlit průběh spolupráce společnosti Tochajda s tímto subjektem a pravděpodobně také tvrzené pochybnosti o původu zboží pořizovaného společností SUR-METAL. Tento důkaz měl tedy zcela relevantní souvislost s předmětem řízení, a to zvláště za situace, kdy správce daně a žalovaný kladli k tíži stěžovatelce to, že se nepodařilo ověřit, odkud zboží pořizované společností SUR-METAL pochází. Přesto uvedený výslech svědkyně nebyl proveden, stejně tak jako další navrhované důkazní prostředky, jimiž byly zpráva o daňové kontrole společnosti Tochajda ze dne 19. 10. 2011 zpracovaná Finančním úřadem ve Vysokém Mýtě, na ni navazující rozhodnutí finančního orgánu a veškeré faktury a dodací listy společnosti SUR-METAL, které její bývalá jednatelka Anna Božena Sidorowicz poskytla příslušnému správci daně. V důsledku uvedeného pochybení nebyly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejpůlněji a závěr městského soudu o nepotřebnosti takto provedeného doplnění dokazování není správný.

[25] Městský soud vzal bez dalšího za prokázané poznatky učiněné v rámci místního šetření a naopak zcela pominul tvrzení uvedená ve svědecké výpovědi J. K., která svědčila ve prospěch stěžovatelky. Při hodnocení tohoto svědectví městský soud vycházel jen ze skutečností jdoucích k její tíži a nikterak nezohlednil tvrzení, která prokazovala realizaci zdanitelného plnění ze strany společnosti Tochajda. Dále městský soud přisvědčil žalobní námitce, že závěry správce daně a žalovaného ohledně neexistence živnostenského oprávnění společnosti Tochajda nakládat s odpady byly nesprávné, neboť v době realizace obchodních transakcí tento subjekt příslušným povolením disponoval. Nicméně současně konstatoval, že tato skutečnost nemůže sama o sobě zvrátit závěr žalovaného o tom, že plnění nebylo uskutečněno deklarovaným způsobem. S tímto názorem nelze souhlasit, neboť se jednalo o skutečnost, která v souvislosti s dalšími provedenými důkazy doložila, že správce daně i žalovaný dostatečným a relevantním způsobem neprokázali odůvodněné pochybnosti ohledně deklarovaného zdanitelného plnění a vědomost stěžovatelky o podvodném jednání.

[26] Podle názoru stěžovatelky jí tedy měl být v rozhodném zdaňovacím období přiznán nárok na odpočet daně na základě zdanitelných plnění přijatých od společností AYOMA a Tochajda. Proto městský soud i oba finanční orgány pochybily, když dospěly k opačnému závěru. S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

[27] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v rozhodnutí o odvolání i v napadeném rozsudku lze spatřit úvahy, které vyjadřují pochybnosti, zda právě společnosti AYOMA a Tochajda byly s ohledem na zjištěné skutečnosti dodavateli předmětných plnění. Stěžovatelka totiž sice formálně naplnila zákonné předpoklady pro získání odpočtu na dani z přidané hodnoty, nicméně bylo prokázáno, že byla zapojena do daňových podvodů. Tento závěr je zřejmý i stěžovatelce, která ostatně proti němu brojí a obsáhle s ním polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozhodnutí nebylo možné. Městský soud se rovněž vypořádal s obsahem a smyslem žaloby a jejími stěžejními námitkami, přičemž nebylo zapotřebí reagovat na každé dílčí tvrzení a to obsáhle vyvracet. V ostatním kasační námitky nepřinášejí ve srovnání s předchozím řízením nic nového. Stěžovatelka rozbíjí celistvě a logicky uspořádanou argumentaci městského soudu, vytrhává jednotlivé body napadeného rozsudku z kontextu a svoje námitky směřuje k takto izolovaným částem. Tímto způsobem lze úspěšně bagatelizovat, vyvrátit či překroutit v zásadě jakékoliv odůvodnění rozsudku. Uvedenou taktikou stěžovatelka zřejmě zamýšlí vyvolat dojem o naprosté nekompetentnosti městského soudu, který měl v dané věci bez podrobného posouzení skutkového stavu převzít nesprávné závěry učiněné v daňovém řízení. Ze skutečnosti, že se městský soud většinou ztotožnil s odůvodněním rozhodnutí o odvolání ohledně naplnění

podmínek pro nepřiznání nároku na odpočet z důvodu vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu, však není možné dovozovat nepřezkoumatelnost či nezákonnost napadeného rozsudku či laxní přístup soudu k řešení dané věci. Rozhodnutí o odvolání ob stojí z hlediska zjištěného stavu věci, jeho hodnocení i právního posouzení.

[28] Podle žalovaného byly tedy rozhodnutí o odvolání i rozsudek městského soudu vydány zcela v souladu se zákonem a tvrzení uvedená v kasační stížnosti jsou naprosto nedůvodná. Žalovaný proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[29] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[30] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[31] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené 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, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*.

[32] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

III/1. Přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[33] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, jejíž důvodnost by sama o sobě postačovala k zrušení rozhodnutí městského soudu. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou 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. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

[34] V dané věci napadený rozsudek všechny tyto požadavky splňuje. Městský soud v jeho odůvodnění řádně a srozumitelně vypořádal každou z početných žalobních námitek uplatněných ve vztahu k přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od společností AYOMA a Tochajda a náležitě se zabýval taktéž ostatními žalobními body. Pokud k některým námitkám pominul jejich dílčí tvrzení a převzal argumenty žalovaného, neznamená to, že pochybil. Správní soudy totiž nemají povinnost reagovat na každé tvrzení žalobce a obsáhle jej vyvracet, neboť jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, jak se uvádí

pokračování

například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19. Podstatné je, aby se soud v rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami žalobce, což může v některých případech konzumovat i vypořádání dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33). Správní soud také může pro stručnost odkázat na část důkladného odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se plně ztotožní, a nemusí proto neprakticky a zdlouhavě říkat jinými slovy totéž. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130. Při posuzování jednotlivých žalobních námitek městský soud vycházel z relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu a v jejím světle náležitě objasnil, jaké skutečnosti svědčí o tom, že přijetí obou deklarovaných zdanitelných plnění bylo součástí podvodného jednání na dani z přidané hodnoty, a na základě jakých zjištění lze učinit závěr, podle něhož stěžovatelka o své účasti na daňovém podvodu věděla nebo vědět mohla a měla. V reakci na jednotlivé žalobní body městský soud vysvětlil, jaké subjekty tvořily řetězce dodávek zasažených daňovými podvody, v čem tato podvodná jednání spočívala a jak se stěžovatelka na nich podílela či k nim mohla přispět. Městský soud při vypořádání příslušných tvrzení uvedených v žalobě také vysvětlil, proč stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti AYOMA, jak deklarovala daňovými doklady. Tento názor městského soudu nevyklučuje jeho další závěr, podle něhož stěžovatelka mohla či měla vědět, že předmětná plnění jsou zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty. Obě tyto skutečnosti totiž představovaly samostatné, byť navzájem související důvody pro odepření nároku na odpočet daně a svědčící o tom, že ve vztahu k deklarovaným zdanitelným plněním přijatým od společnosti AYOMA nastal nesoulad mezi stavem faktickým a formálně právním.

[35] Rozsudek městského soudu tedy obsahuje rozhodné důvody pro v něm učiněné závěry. S nimi ostatně stěžovatelka polemizuje, což by v případě jejich absence nebylo možné. Nejvyšší správní soud tak napadený rozsudek shledává přezkoumatelným.

III/2. Důvody pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty

[36] Proto se Nejvyšší správní soud mohl k mnoha zbývajícím stížnostním námitkám zabývat správností postupu v daňovém řízení, posouzení provedeného dokazování městským soudem i správci daně obou stupňů a jimi učiněného právního závěru o naplnění důvodů pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty stěžovatelce na základě deklarovaných zdanitelných plnění přijatých od společností AYOMA a Tochajda.

[37] V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má tedy také povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující v nich uvedené údaje, přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V takovém případě musí daňový subjekt prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit či navrhnout relevantní důkazní prostředky. Pokud jsou takové důkazy spolehlivě prokazující jeho tvrzení provedeny, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně. V opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

[38] Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti v daňovém řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i v daňovém řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje jen k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém tvrzení nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05, svazek 37, náleží 113 Sbírky náleží a usnesení Ústavního soudu České republiky, C. H. BECK, Praha 2006, str. 463 a násl.).

[39] Podle § 73 odst. 1 daňového zákona sice plátce daně pro účely uplatnění odpočtu na dani z přidané hodnoty předkládá daňový doklad, nicméně v jeho formální bezvadnosti nemá nárok na odpočet svůj základ. Tento nárok se totiž opírá o existenci zdanitelného plnění deklarovaného v daňovém dokladu, kterou musí daňový subjekt v pochybnostech prokázat tak, aby o souladu mezi faktickým stavem a stavem formálně právním nezůstaly žádné rozumné pochybnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, a ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79).

[40] Nárok na odpočet daně je namíste odmítnout také v případech, v nichž 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, neboť taková osoba pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem, jak vyplývá z rozsudků Soudního dvora Evropské unie 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* (dále jen „věc Optigen“), body 50 až 55, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* (dále jen „věc Kittel“), body 55 až 57, ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C - 80/11 a C - 142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid* (dále jen „věc Mahagében“), body 45 a 46, a ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, *Bonik EOOD* (dále jen „věc Bonik“), body 39 a 40. Tento postup je výjimkou ze zásady, kterou představuje nárok na odpočet daně, a proto je na daňovém orgánu, aby takové objektivní okolnosti prokázal (rozsudky ve věci Mahagében, bod 49, a ve věci Bonik, bod 43). Proto je třeba nejprve najisto vymezit okolnosti, v nichž daňový podvod spočíval, a teprve poté posuzovat, zda lze příslušnému subjektu klást k tíži účast na něm (rozsudek ve věci Kittel). Při posuzování zavinění přitom daňové orgány hodnotí, zda subjekt, který nárokuje odpočet při výkonu své hospodářské činnosti, přijal opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nejsou součástí podvodu (rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006, ve věci C-384/04, *Commissioners of Customs and Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, bod 33, ve věci Kittel, bod 51, a ve věci Mahagében, body 53 a 54).

III/3. Deklarované přijetí zdanitelného plnění od společnosti AYOMA

[41] Správce daně i žalovaný nepřiznali stěžovatelce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši 54.445.074 Kč na základě přijetí zdanitelných plnění od společnosti AYOMA, neboť v daňovém řízení neprokázala, že niklové a měděné katody jí dodala právě tato společnost, jak bylo deklarováno na příslušných daňových dokladech. Samotné přijetí uvedeného zboží stěžovatelkou přitom orgány finanční správy nezpochybovaly.

pokračování

[42] Uvedený závěr správce daně učinil po provedeném postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011, který zahájil jeho právní předchůdce Finanční úřad pro Prahu 8 výzvou ze dne 19. 7. 2011, č. j. 290402/008513108915. V jeho rámci vyslechl společníka a jednatele společnosti AYOMA Petra Zámečnicka. Ten při místním šetření ze dne 8. 12. 2011 provedeném na adrese jeho trvalého pobytu ve Zlíně uvedl, že podepsal nějaké listiny o převodu obchodního podílu. Nabídku, aby se stal společníkem uvedené společnosti, dostal od známého V. M. ze Zlína, který údajně vlastní v Praze 8 dvě firmy. Za společnost AYOMA přitom nevykonával žádnou činnost, o jejích aktivitách nic nevěděl a ani za ni nevystavoval doklady. V listopadu 2011 udělil plnou moc k řízení společnosti V. M. Stěžovatelku nezná a o její existenci se dozvěděl až z předvolání správce daně. Rovněž mu nejsou známy společnost GENERON SLOVAKIA, spol. s r.o. (dále jen „společnost GENERON“) ani osoby jménem P. M. a L. M., které se měly podílet na dodání předmětného zboží pro stěžovatelku. O tomto místním šetření byl vyhotoven úřední záznam pod č. j. 412473/11/008931105193.

[43] Právní předchůdce správce daně následně zaslal dožádání Finančnímu úřadu ve Zlíně k provedení svědecké výpovědi Petra Zámečnicka. Dožádaný finanční orgán mu opakovaně zasílal předvolání, avšak svědek se k výslechu nedostavil a jen se telefonicky omluvil s poukazem na svou dlouhodobou nemoc. Proto Finanční úřad ve Zlíně provedl dne 10. 3. 2012 místní šetření na adrese trvalého pobytu Petra Zámečnicka za účelem prověření jeho neúčasti na konání svědecké výpovědi. O průběhu místního šetření byl sepsán protokol o ústním jednání č. j. 82039/12/303931703703068, do něhož Petr Zámečnick uvedl, že ležel v nemocnici na přístrojích, stěžovatelku nezná a žádný vztah mezi ní a společností AYOMA neexistoval.

[44] Dále si správce daně, na něhož v dané věci ke dni 21. 4. 2012 přešla působnost k vedení postupu k odstranění pochybností, opatřil od Policie České republiky, Krajského ředitelství policie hlavního města Prahy, Služby kriminální policie a vyšetřování, odboru hospodářské kriminality, úřední záznam o podaném vysvětlení Petra Zámečnicka ze dne 16. 4. 2012, č. j. 200609/12. V něm Petr Zámečnick uvedl, že se od 22. 4. 2010 stal jediným společníkem a jednatelem společnosti AYOMA. Smlouvu o převodu obchodního podílu podepsal na žádost svého dlouholetého známého J. Z. s tím, že se nebude muset o nic starat, společnost bude vydělávat a on z toho bude mít podíl na zisku. V květnu 2010 udělil plnou moc k zastupování jednatele společnosti AYOMA a dispoziční právo k jejímu účtu v eurech V. M. Společnost AYOMA měla ještě korunový účet, k němuž udělil dispoziční právo J. Z. O finančních prostředcích uložených na těchto účtech nic nevěděl. Společnost AYOMA měl na sebe toliko napsanou, o předmětu jejího podnikání a zaměstnancích nic nevěděl, neznal její obchodní partnery, neměl žádný přehled o její činnosti a nebyl seznámen s vedením jejího účetnictví a vystavováním faktur. Časem zapomněl, že nějakou společnost vlastní, neboť její fungování zcela zajišťoval V. M.

[45] Správci daně se nakonec nepodařilo zajistit uskutečnění výslechu svědka Petra Zámečnicka, který se jeho provedení opakovaně vyhýbal s odkazem na zdravotní důvody a následně zemřel. Nicméně podle § 93 odst. 1 daňového řádu *jako 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. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.* Přitom podle § 93 odst. 2 daňového řádu *za podmínky podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.*

[46] Navíc použitelnost výpovědí či dalších podkladů opatřených v jiných řízeních pro potřeby řízení daňového dovodila při splnění určitých předpokladů i judikatura Nejvyššího správního

soudu. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, který se zabýval výkladem obsahově totožné předchozí právní úpravy o důkazních prostředcích v daňovém řízení zakotvené v ustanovení § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se totiž uvádí, že „[l]istiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být porřizeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení porřizeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly porřizeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 daňového řádu) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotýčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž -je-li možno příslušného svědka předvolat - nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny.“

[47] V rozsudku ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, byla řešena otázka použitelnosti záznamu o výpovědi učiněné v trestním řízení za situace, kdy výslech dotýčné osoby nemohl být proveden v daňovém řízení, neboť využila svého zákonného práva ve věci nevypovídat. Nejvyšší správní soud nejprve konstatoval, že výslech obviněného patří mezi důkazní prostředky, avšak současně je prostředkem jeho vlastní obhajoby. Obviněný je ve své výpovědi oprávněn uvádět i nepravdu, což může zásadním způsobem ovlivnit její důkazní hodnotu, a to i pro daňové řízení. Nicméně tato skutečnost sama o sobě neznamená apriorní nepoužitelnost výpovědi obviněného učiněné v trestním řízení pro účely daňového řízení. Daňové orgány či správní soudy si jen musí být vědomy specifičnosti protokolu o výpovědi obviněného v trestním řízení a jsou povinny vždy zvažovat, zda je tato listina souladná s dalšími důkazními prostředky opatřenými v daňovém řízení. Současně se musí k žádosti daňového subjektu pokusit znovu vyslechnout dotýčnou osobu v daňovém řízení jako svědka. Provedení důkazního prostředku listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení za situace, kdy její výslech nemohl být opětovně proveden v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Proto není možné, aby tento důkazní prostředek byl jediným rozhodujícím podkladem, jímž by správce daně zpochybnil účetnictví daňového subjektu a unesl tak své důkazní břemeno. Navíc použití důkazních prostředků majících původ v trestním řízení pro potřeby řízení daňového musí mít i další ústavněprávní limity. Daňovému subjektu tak musí být zejména umožněno, aby se k nim mohl vyjádřit a navrhnout provedení vlastních důkazních prostředků za účelem jejich korekce či vyvrácení. Nicméně při splnění těchto podmínek je podle závěru uvedeného judikátu použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely důkazního řízení daňového přípustné.

[48] Vzhledem k neproveditelnosti výsledku svědka Petra Zámečnicka v rámci daňového řízení tak bylo možné pro jeho účely vycházet z výpovědi této osoby učiněných při obou místních šetřeních a podání vysvětlení před policejním orgánem, s nimiž byla stěžovatelka řádně seznámena a mohla se proti nim vymezit, což také učinila, neboť se je svými vyjádřeními i dalšími důkazními návrhy snažila vyvrátit. Tyto výpovědi přitom nepředstavovaly jediné důkazní prostředky, jimiž správce daně v průběhu daňového řízení zpochybnil skutečnosti uvedené daňovým subjektem.

[49] Podle přepravních dokladů měl být řetězec předmětných dodávek tvořen společnostmi STEINWEG B. VEN (z Rotterdamu), GENERON (do Bojkovic), AYOMA (z Bojkovic) a následně stěžovatelkou (do Hradce Králové). Takto deklarovaný tok zboží však do značné míry neodpovídá skutečností uvedeným L. M., zástupcem společnosti RONY, která v listopadu a

pokračování

prosinci 2010 zajišťovala přepravní služby pro společnosti GENERON, AYOMA a stěžovatelku. L. M. totiž do protokolu o svědecké výpovědi ze dne 8. 12. 2011, č. j. 411919/11/008931108978, uvedl, že byl při několika přepravách řidičem. Zboží nakládal v Rotterdamu pro společnost GENERON a vyložit ho měl v Bojkovicích, což asi dvakrát učinil. Poté, co jednou nepříjel do Bojkovic kamion, který měl zboží dále přepravit, zjistil, že společnost GENERON zboží prodává dál a vykládá ho v Hradci Králové. Proto nabídl, že zboží odveze přímo do Hradce Králové, s čímž zástupce společnosti GENERON souhlasil a požádal ho, aby stěžovatelce hlásil jako dodavatele zboží společnost AYOMA. Následně ho napadlo, že by se zboží mohlo vozit přímo do provozovny stěžovatelky v Hradci Králové bez zajištění do Bojkovic, což společnost GENERON rovněž odsouhlasila. Společnost AYOMA přitom nevěděla, že se zboží vozí přímo do Hradce Králové. Za ni jednal v jednom případě s člověkem, jehož jméno nezná. Rovněž mu nebylo známo jméno jednatele společnosti AYOMA Petra Zámečnicka. Objednávky přepravy od společnosti GENERON probíhaly telefonicky, za ni podepisoval a razitkoval mezinárodní nákladní listy nejprve její jednatel Pavel Matouš a potom on sám. Tyto dokumenty se potvrzovaly v Hradci Králové před areálem stěžovatelky nebo dodatečně po zaslání vážního lístku. Při tomto předání zboží nahlásil jako dodavatele společnost AYOMA, avšak u vykládky nebyl nikdy její zástupce přítomen. Za společnost RONY přitom vystavoval fiktivní faktury s předmětem přepravy Bojkovice - Hradec Králové, které tvořily i okopírované vážní lístky. Společnost AYOMA však za dopravu zboží nezaplatila a o tomto dluhu jednal se společností GENERON.

[50] Svědek L. M. tedy ve své výpovědi označil společnost AYOMA za dodavatele zboží, které přepravoval do provozovny stěžovatelky v Hradci Králové. Nicméně tato skutečnost mu byla sdělena jen ústně zástupcem společnosti GENERON, neměl ji doloženu žádnou písemností, nikterak ji neověřoval a jen jednou byl v kontaktu s osobou oprávněnou jednat za společnost AYOMA, kterou navíc neznal. Rovněž neměl povědomí o Petru Zámečnickovi, ačkoliv ten byl společníkem a jednatelem společnosti AYOMA a v listopadu i prosinci 2010 měl za ni vyhotovovat faktury, na jejichž základě údajně docházelo k úhradám předmětných plnění poskytnutých ve prospěch stěžovatelky, jak bylo uvedeno na těchto účetních dokladech. Navíc společnost AYOMA se podle svědka převzetí dodávek zboží neúčastnila a za jeho dopravu přepravci nezaplatila. Dále svědecká výpověď L. M. vyvrací řetězec přepravy předmětného zboží deklarovaný na příslušných přepravních dokladech, čímž vnáší další nejistotu o přijetí zdanitelných plnění stěžovatelkou právě od společnosti AYOMA. Proto i přes svědkem tvrzené dodání zboží stěžovatelce společností AYOMA jeho výpověď pochybností o této skutečnosti zesiluje.

[51] V daňovém řízení byla použita rovněž svědecká výpověď Pavla Matouše, bývalého jednatele společnosti GENERON. V protokole ze dne 1. 3. 2012, č. j. 77522/12/008931108931108978, který sepsal Finanční úřad ve Zlíně, se uvádí, že svědek byl jednatelem uvedené společnosti do 7. 11. 2010 a i po tomto datu možná pro ni vykonával nějakou činnost. Svědkovi nic neříkala společnost AYOMA ani její jednatel Petr Zámečnick. Rovněž neznal stěžovatelku ani jejího zaměstnance J. Š., který měl dodání předmětného zboží sjednat se společností AYOMA. Svědek Pavel Matouš dokonce zmínil, že v roce 2010 společnost GENERON nakupovala kovový odpad od společnosti ThyssenKrupp, prodávala jej společnosti ADVERSTRUCTION s.r.o. a toto zboží přepravoval L. M. z Německa, když toliko připustil, že mohlo být dopravováno i z Rotterdamu.

[52] Výpověď svědka Pavla Matouše tedy nepotvrdila přepravními doklady deklarované dodání předmětného zboží společnosti AYOMA ze strany společnosti GENERON, v důsledku čehož bylo zpochybněno také přijetí zdanitelných plnění stěžovatelkou od společnosti AYOMA.

[53] Výsledky obou svědků tak představují další důkazní prostředky, jimiž kromě výpovědi Petra Zámečnicka učiněných v rámci dvou místních šetření a trestního řízení bylo zpochybněno deklarované přijetí zdanitelných plnění stěžovatelkou právě od společnosti AYOMA. Za této situace správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví daňového subjektu, a unesl tak své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, které s ohledem na jeho nerovnoměrné rozvržení přešlo na stěžovatelku. Ta proto podle § 92 odst. 3 daňového řádu musela prokázat, že jí společnost AYOMA skutečně dodala zboží specifikované na příslušných daňových dokladech, a to takovým způsobem, aby o oprávněnosti nároků na odpočet daně z přidané hodnoty již nebylo žádných pochybností.

[54] Dodání předmětného zboží společností AYOMA však nebylo prokázáno na základě vyjádření zaměstnance stěžovatelky J. Š., které učinil dne 18. 4. 2011 do protokolu o ústním jednání č. j. 157671/11/008931108978. V něm uvedl, že pracuje na obchodním oddělení stěžovatelky a společnost AYOMA ho kontaktovala na základě veřejně přístupných údajů z internetu. První jednání proběhlo v Hradci Králové, při němž se jednatel společnosti AYOMA Petr Zámečnick prokázal občanským průkazem. S ním po uzavření rámcové kupní smlouvy jednal přes telefon, sjednával s ním cenu a vše potvrzoval e-mailem. J. Š. však charakterizoval Petra Zámečnicka jako muže středního věku s vyšší postavou, což neodpovídá jeho popisu provedenému správcem daně, který s ním jednal při místním šetření. Dále Petr Zámečnick při shora uvedených úkonech tvrdil, že stěžovatelku nezná a nikdy s ní nejednal. Navíc J. Š. ve vyjádření ze dne 18. 4. 2011 neuvedl žádné podrobnosti ohledně způsobu přepravy předmětného zboží a dokonce nevěděl, z jakého místa bylo do provozovny stěžovatelky v Hradci Králové dovezeno. Uvedené ústní jednání zástupkyně stěžovatelky sama domluvila, dopředu o něm věděla a zúčastnila se ho. V jeho průběhu správce daně zjišťoval skutečnosti týkající se obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností AYOMA, které se vztahovaly k předmětu daňového řízení. Protokol o ústním jednání zástupkyně stěžovatelky bez výhrad a námitek podepsala. Při provedení uvedeného úkonu tedy nebylo nikterak zasaženo do práv daňového subjektu. Městský soud proto nepochybil, když na základě výpovědi J. Š. neučinil závěr o prokázání deklarovaných obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a společností AYOMA.

[55] Příslušné faktury a knihy příjmů zboží nelze považovat za důkazní prostředky prokazující skutečné přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném předmětu a rozsahu od společnosti AYOMA, neboť se jedná o listiny osvědčující pouhou formální stránku věci, jejíž faktický stav byl zpochybněn výpověďmi Petra Zámečnicka, L. M. a Pavla Matouše (srov. kupř. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2012, č. j. 1 Afs 58/2012 - 12, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 12, a ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232). Skutečné provedení deklarovaných zdanitelných plnění společností AYOMA nemohlo být ověřeno ani přímo u tohoto subjektu s ohledem na jeho bezkontaktnost, sídlo na virtuální adrese, nedostupnost jeho účetnictví a neuhrazení daňových povinností vykázaných v rozhodném zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2010.

[56] Vážnými listky bylo doloženo pouze dodání konkrétního množství kovového odpadu do provozovny stěžovatelky v Hradci Králové, avšak nemohl jimi být spolehlivě prokázán skutečný dodavatel tohoto zboží. Údaje o názvu poskytovatele zdanitelných plnění totiž na ně doplňovali pracovníci obsluhující váhu či jiní zaměstnanci stěžovatelky na základě pouhého prohlášení řidiče, který zboží přivezl. Přejímající pracovníci stěžovatelky přitom nemohli ověřit souvislost přepraveného zboží s tvrzenými dodavateli, neboť taková činnost nepatřila do jejich pracovní náplně. Vážnými listky tedy nebylo možné prokázat skutečného dodavatele zboží, a to ani za pomoci informačního systému stěžovatelky. Ten totiž logicky mohl obsahovat jen takové údaje o poskytovateli jednotlivých plnění, které byly uvedeny

pokračování

na vážních lístcích vyplněných podle tvrzení řidiče přepravovaného zboží. Proto není možné žalovanému ani městskému soudu vytýkat, že se nezabývali povahou vážních lístků ve vztahu k informačnímu systému stěžovatelky. Rovněž postačilo, že se k vážním lístkům vyjádřil jen žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí, neboť v daňovém řízení platí princip apelace, který umožňuje odvolacímu orgánu odstranit jakékoli vady postupu správce daně, na což již přílehavě poukázal městský soud.

[57] Uhrazení finančních prostředků v hodnotě zboží stěžovatelkou na bankovní účet společnosti AYOMA s ohledem na shora uvedené pochybnosti dostatečně neprokazuje existenci obchodního vztahu mezi těmito dvěma subjekty. S ohledem na výpovědi jednatele společnosti AYOMA Petra Zámečnicka, absenci účetnictví tohoto subjektu, svědectví dopravce předmětného zboží L. M. a neuhrazení platby za přepravu zboží deklarovaným dodavatelem totiž přetrvaly důvodné pochybnosti o tom, že ve smyslu § 13 odst. 1 daňového zákona došlo k převedení práva nakládat se zbožím jako vlastníkem ze společnosti AYOMA na stěžovatelku. Za této situace nebylo možné učinit jednoznačný závěr, že platby odeslané stěžovatelkou na účet společnosti AYOMA představovaly právě úplaty za jí poskytnutá deklarovaná zdanitelná plnění, a nikoli za přijetí předmětného zboží od jiného subjektu či za realizaci zcela jiných obchodních transakcí, k čemuž mohlo ve skutečnosti docházet.

[58] Důkazy předložené stěžovatelkou v průběhu daňového řízení či provedeními na její návrh se tedy nepodařilo rozptýlit pochybnosti o tom, že přijala deklarovaná zdanitelná plnění právě od společnosti AYOMA, a proto stěžovatelka v tomto směru neunesla své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.

[59] Nejvyššímu správnímu soudu je známo, že jeho rozšířenému senátu byla postoupena věc sp. zn. 1 Afs 334/2017 s otázkou, zda je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla. V nyní projednávané věci však nebylo zapotřebí vyčkat rozhodnutí rozšířeného senátu v citované věci, jelikož bylo správními orgány prokázáno, že zdanitelné plnění, za něž stěžovatelka nárokovala odpočet daně, bylo součástí podvodu na dani z přidané hodnoty a stěžovatelka o tom věděla, popř. vědět měla a mohla (k tomu srov. podrobné odůvodnění níže). Posouzení této věci se proto nemohlo dostat do rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie citovanou v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, bod 42, která právě požaduje prokázání (vědomého, či v důsledku hrubé nedbalosti) zapojení do podvodné transakce. V dalším odůvodnění se proto Nejvyšší správní soud zaměřil na tuto otázku.

[60] Jak již bylo zmíněno, předmětné zboží bylo dopraveno z jiného členského státu Evropské unie a nelze s jistotou určit, kdo byl jeho prvotním dodavatelem. Společník a jednatel společnosti AYOMA Petr Zámečnick o její činnosti nic nevěděl, neuskutečňoval za ni žádné obchody, nevystavoval daňové doklady a v příslušném oboru podnikání se vůbec neorientoval. V rámci postupu k odstranění pochybností bylo dále zjištěno, že společnost AYOMA byla založena až dne 29. 3. 2010, tedy pouze několik měsíců před deklarovaným dodáním kovového odpadu stěžovatelce. Za rozhodné zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 společnost AYOMA podala přiznání k dani z přidané hodnoty, v němž vykázala vlastní daňovou povinnost ve výši 233.960 Kč, kterou však neuhradila. Pro správce daně je nekontaktní a její jednatel s ním nespolupracuje. Tato skutečnost vyplývá ze sdělení Finančního úřadu pro Prahu 2, které bylo učiněno v reakci na dožádání právního předchůdce správce daně ze dne 13. 5. 2011, č. j. 225527/11/008931108978. Do předchozího článku obchodního řetězce byla zapojena rovněž společnost GENERON, která byla registrována k dani z přidané hodnoty ve Slovenské

republice. V odpovědi ze dne 21. 11. 2011, č. j. 400456/11, k dožádání dalšímu navíc slovenská daňová správa sdělila, že tato společnost je nekontaktní, nenachází se na adrese svého sídla, jejím jednatelem je osoba s bydlištěm v Maďarsku a poslední přiznání k dani z přidané hodnoty podala za 4. čtvrtletí 2010. S ohledem na uvedené nestandardní skutečnosti lze konstatovat, že obchodování s předmětnými měděnými a niklovými katodami vykazovalo znaky podvodného jednání, které bylo uskutečněno za účelem získání zvýhodnění na dani z přidané hodnoty.

[61] S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu představovanou kupříkladu rozsudky ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111, jakož i další rozsudky téhož soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60, lze dát stěžovatelce jistě za pravdu, že nemohla být postižena za nekontaktnost a neplnění daňových povinností předchozími články obchodního řetězce. Nicméně podle příslušných účetních dokladů měla stěžovatelka přijímat zboží v hodnotě několika miliónů korun od společnosti AYOMA, která byla založena jen několik měsíců předtím. Tyto obchodní případy stěžovatelka podle vyjádření jejího zaměstnance J. Š. sjednávala s Petrem Zámečnickem, který se však evidentně v předmětu podnikání společnosti AYOMA nevyznal, a nemohl tak s odběrateli kvalifikovaně komunikovat. V případě, že stěžovatelka jednala s někým jiným, měl její zaměstnanec tuto skutečnost zjistit na základě občanského průkazu, který mu byl podle jeho tvrzení předložen při prvním jednání, a následně si ověřit, zda tato osoba je oprávněna za společnost AYOMA jednat. Uvedené závěry žalovaného nejsou vnitřně rozporné, neboť byly učiněny ohledně dvou alternativních situací, které mohly nastat při jednání J. Š. se zástupcem společnosti AYOMA. Navíc u vykládky zboží v areálu stěžovatelky v Hradci Králové nebyl nikdy přítomen zástupce společnosti AYOMA, což také svědčí o nedostatku obezřetnosti stěžovatelky při ověřování serióznosti jejího deklarovaného dodavatele.

[62] Stěžovatelka tedy rezignovala na přijetí opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována za účelem ověření, že deklarovaná přijetí zdanitelných plnění nepovedou k její účasti na daňovém podvodu. Za taková opatření nelze považovat vyhledání dodavatele v obchodním rejstříku, předložení smlouvy k bankovnímu účtu nebo kontrolu dodávek v informačním systému, neboť se jedná o základní formalities, jimiž nebylo možné v potřebné míře ověřit solidnost smluvního partnera a osoby, která za něho jednala. Její totožnost si přitom stěžovatelka nikterak neověřila, což byl základní předpoklad k tomu, aby se náležitě ujistila o serióznosti svého dodavatele a bezproblémovosti obchodování s ním. Zjištěné skutečnosti tak dostatečně prokazují, že stěžovatelka mohla či měla vědět, že předmětné dodání zboží je zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty.

[63] Nejvyšší správní soud proto ve shodě s městským soudem, žalovaným a správcem daně dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti AYOMA a že s ohledem na zjevnou pasivitu při ověřování dodavatele měla nebo mohla vědět, že se jejich deklarovaným uskutečněním účastní na daňovém podvodu. Za této situace oba finanční orgány neporušily příslušná ustanovení daňového řádu ani nepostupovaly v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, když stěžovatelce neuznaly nárok na odpočet daně, který uplatnila na základě daňového tvrzení o převzetí zboží od společnosti AYOMA.

III/4. Deklarované přijetí zdanitelného plnění od společnosti Tochajda

[64] Dále správce daně i žalovaný nepřiznali stěžovatelce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši 6.304.928 Kč na základě deklarovaného přijetí zdanitelných plnění od společnosti Tochajda, jejichž předmětem byl nákup niklových a měděných katod. Podle závěru žalovaného totiž stěžovatelka věděla nebo musela vědět, že předmětná plnění

pokračování

jsou součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu s cílem vylákání výhody ve formě vyplacení nadměrného odpočtu, když sama k podvodnému jednání aktivně přispěla zapojením dalšího článku do stávajícího dodavatelského řetězce, které nemohlo mít žádné jiné racionální vysvětlení.

[65] Tento závěr učinil žalovaný na základě skutečností zjištěných v rámci postupu k odstranění pochybností u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2011 zahájeného právním předchůdcem správce daně Finančním úřadem pro Prahu 8 zmíněnou výzvou ze dne 19. 7. 2011, č. j. 290402/008513108915, a v rámci odvolacího řízení, v němž bylo doplněno dokazování.

[66] Podle těchto zjištění řetězec předmětných dodávek zboží tvořily společnosti BARDOTTE, COPPER RECYCLING COMPANY, CRIONOIDEA, SUR-METAL, Tochajda a stěžovatelka. Společnost BARDOTTE na začátku obchodního řetězce nevykázala žádná plnění, podávala negativní daňová přiznání či je nepodávala vůbec a byla nekontaktní. Žádná ze společností BARDOTTE, COPPER RECYCLING COMPANY, CRIONOIDEA, SUR-METAL neměla skladovací prostory a jejich jediní jednatele a společníci byli cizí státní příslušníci s pobytem mimo území České republiky. Také společnost SUR-METAL se stala nekontaktní, její jediný jednatel byl odvolán z funkce bez určení nástupce a následně došlo k jejímu převedení na kubánského státního příslušníka s pobytem v zahraničí. V důsledku toho nemohlo být ověřeno splnění daňových povinností společností SUR-METAL na základě obchodů se společností Tochajda.

[67] Posledně zmíněný subjekt byl zapojen do stávajícího obchodního řetězce mezi společnost SUR-METAL a stěžovatelku z její vlastní iniciativy s odůvodněním, že společnost SUR-METAL je nedůvěryhodným dodavatelem, který neplní své povinnosti. Přitom společnost Tochajda jako nová dodavatelka předtím nevyvíjela žádnou podnikatelskou činnost, obchodování s kovovými odpady se vůbec nevěnovala, a přesto se měla zapojit do transakcí značných objemů a hodnot. V první rámcové smlouvě ze dne 26. 8. 2009 se stěžovatelka zavázala k odběrům kovových odpadů vzniklých v rámci činnosti prodávajícího, přestože společnost Tochajda tehdy neměla příslušné živnostenské oprávnění, vyškolené zaměstnance ani prostory, v nichž by mohla uskutečňovat odpovídající výrobu, sběr či výkup odpadu. Ve shodě s městským soudem lze konstatovat nerozhodnost udělení příslušného oprávnění společnosti Tochajda v době realizace příslušných obchodních transakcí, byť nikoliv kvůli jejich neuskutečnění deklarovaným způsobem, jak se uvádí v napadeném rozsudku, nýbrž spíše z důvodu formálnosti zapojení společnosti Tochajda do stávajícího dodavatelského řetězce. O ní svědčí i to, že jednatelka společnosti SUR-REAL byla osobně seznámena se společností Tochajda až po začátku obchodování s tímto pro ni dosud neznámým subjektem. Dále je podstatné, že na základě tohoto smluvního vztahu společnost Tochajda nezískala výhodnější nákupní podmínky. Přitom stěžovatelka měla na trhu s kovovým odpadem silné postavení, a mohla tak odolávat cenovým tlakům dodavatelů daleko snadněji než společnost Tochajda, která v tomto oboru podnikání začínala a neměla s ním žádné zkušenosti. Navíc vzhledem k nedostatku finančních prostředků společnost Tochajda provedla úhradu zboží na účet společnosti SUR-METAL až po obdržení platby za zboží od stěžovatelky, a to v částce snížené o svoji vlastní obchodní příirážku. Se stěžovatelkou pak přestala obchodovat po účinnosti právní úpravy, která stanovila režim přenesení daňové povinnosti ve vztahu k odpadům.

[68] Dále podle základního popisu odpadu, jenž společně s dodacím listem tvořil podklad pro uskutečnění převzetí odpadu, měla být společnost Tochajda jeho vlastníkem a původcem. Přitom žádné odpady neprodukovala, ani toho v rozsahu uvedeném na zmíněných dokumentech nebyla schopna a ve skutečnosti se jednalo o odpad neznámého původu. Navíc fyzické předání tohoto zboží mezi společnostmi SUR-METAL a Tochajda v provozovně stěžovatelky v Hradci

Králové nebylo prokázáno, ačkoliv podle smlouvy uzavřené mezi těmito subjekty byla společnost Tochajda povinna přebírat dodávky v místě určení. V jejím účetnictví dále nebyly zjištěny žádné doklady související s přepravou zboží, kterou měla podle tvrzení stěžovatelky zajišťovat. Dva automobily opatřené konkrétními registračními značkami, jimiž údajně byla provedena přeprava zboží v listopadu 2010, nebyla v evidenci vozidel nalezena. Další vozidlo si za účelem dopravy zboží objednala společnost SUR-METAL a jiný automobil provozovaný odlišnou společností SPETRA CZ s.r.o. jel opačným směrem, než uvedla stěžovatelka.

[69] Všechny uvedené skutečnosti svědčí o záměrném vytvoření formálního obchodního řetězce, jehož smyslem bylo umožnění potencionálního podvodného jednání s následkem daňového úniku. Obchodní jednání stěžovatelky se společností Tochajda bylo neopatrné, neobezřetné a především zjevně účelové bez jakéhokoliv ekonomického opodstatnění. Stěžovatelka sice ve své provozovně přijala zboží uvedené na daňových dokladech, avšak nebylo možné ověřit jeho původ, faktický pohyb ani převod vlastnictví na společnost Tochajda, jež měla být jejím koncovým dodavatelem. Posledně uvedená skutečnost byla osvědčena jen vystavením účetních dokladů, neboť pokud měla společnost Tochajda převzít zboží až v provozovně stěžovatelky v Hradci Králové, museli by u toho být přítomni nejen její zástupci, nýbrž i osoby vystupující jménem společnosti SUR-METAL. Společnost Tochajda však neměla žádný podíl na fyzickém dodání zboží stěžovatelce a dodávky předmětného kovového odpadu a realizace vzájemných plateb se uskutečňovaly pod faktickým vedením stěžovatelky, která byla rozhodujícím a řídicím článkem obchodního vztahu se společností SUR-METAL. Ta proto byla faktickým dodavatelem stěžovatelky a společnost Tochajda představovala nadbytečný článek, který byl bez rozumného důvodu zapojen do předmětného obchodního řetězce stěžovatelkou z její vlastní iniciativy.

[70] Ačkoliv jednotlivé faktury uhrazené stěžovatelkou prokazatelně vyhotovil statutární zástupce oprávněný jednat za společnost Tochajda, tak uvedená skutková zjištění svědčí o zcela zjevné nestandardnosti předmětných plnění, která dostatečně prokazují, že stěžovatelka minimálně mohla či měla vědět o jejich zasažení podvodem na daní z přidané hodnoty. K jeho odvrácení přitom neučinila žádná opatření, a naopak ho svou aktivitou ve vztahu ke společnosti Tochajda usnadnila.

[71] Na tomto závěru nemohla nic změnit svědecká výpověď společníka a jednatele společnosti Tochajda Ing. Josefa Krejčího učiněná v odvolacím řízení. Ta totiž v souladu s jeho původní výpovědí dosvědčila, že zapojení společnosti Tochajda do obchodního řetězce navrhla stěžovatelka, která změnu dojednala se společností SUR-METAL a fakticky i nadále určovala podmínky nákupu zboží. Byť se svědek zmínil o špatné obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a společností SUR-METAL z důvodu neplnění jejích povinností a požadavků stěžovatelky, je nepochybné, že tyto dva subjekty ve skutečnosti stále obchodovaly jen s tím rozdílem, že mezi ně byla formálně a ryze účelově začleněna společnost Tochajda bez jakýchkoliv zkušeností v oboru nakládání s odpady. Také z e-mailové korespondence připojené k doplnění odvolání vyplývá, že ceny a množství odebraného zboží stanovovala stěžovatelka, a nikoliv svědek Ing. Josef Krejčí. Navržená svědecká výpověď bývalé jednatelky společnosti SUR-METAL Anny Boženy Sidorowicz by nepochybně potvrdila dodávky kovového materiálu stěžovatelce v listopadu a prosinci 2010, jak svědkyně učinila již v předchozí výpovědi. Nicméně by nemohla prokázat přiznání a odvedení daně z příslušných dodávek, neboť v mezidobí došlo ke zrušení společnosti SUR-METAL a podle sdělení její likvidátorky nebyly účetní doklady tohoto subjektu k dispozici. Přitom právě nemožnost ověřit splnění daňových povinností na základě obchodů uskutečněných mezi společnostmi SUR-METAL a Tochajda byla podstatná pro závěr o vytvoření obchodního řetězce se záměrem získání výhody na daní z přidané hodnoty. Žalovaný tedy nepochybil, když neprovedl opakovaný výslech svědkyně Anny Boženy Sidorowicz. Stejný závěr lze učinit i ve vztahu ke zprávě o daňové kontrole za prosinec 2009, na ni navazujícím

pokračování

rozhodnutí finančního orgánu vydaného v daňovém řízení a souvisejícím fakturám a dodacím listům, neboť tyto listiny nemohou být osvědčeny jako důkazy vztahující se k rozhodným zdaňovacím obdobím listopadu a prosince 2010.

[72] Ani při zohlednění výsledku odvolacího řízení tedy městský soud a žalovaný nepochybili, když dospěli k závěru o povědomosti stěžovatelky ohledně své účasti na daňovém podvodu a o jejím určitém podílu na něm.

IV. Závěr a náklady řízení

[73] Lze tedy uzavřít, že správce daně i žalovaný při dokazování v daňovém řízení postupovali v souladu s daňovým řádem, náležitě a v potřebném rozsahu zjistili veškeré rozhodné skutečnosti a na jejich základě učinili správný právní závěr o nemožnosti přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty stěžovatelce na základě jí deklarovánoho přijetí zdanitelných plnění od společností AYOMA a Tochajda. Městský soud tak učiněním stejných závěrů posoudil příslušnou právní otázku správně, přičemž všechny své úvahy náležitě odůvodnil. Žádný z důvodů kasační stížnosti uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. proto nebyl naplněn.

[74] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně v souladu s § 60 odst. 1 věty první za použití § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť v něm stěžovatelka neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 31. ledna 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu