



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **MEDAS PLUS s.r.o.**, se sídlem Jahnova 956/3, Ostrava, zastoupen JUDr. Miroslavem Zamiškou, advokátem se sídlem Na Příkopě 957/23, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2017, č. j. 35141/17/5300-21444-711869, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2019, č. j. 22 Af 120/2017 - 100,

takto:

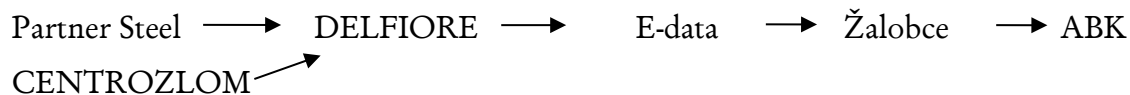
- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

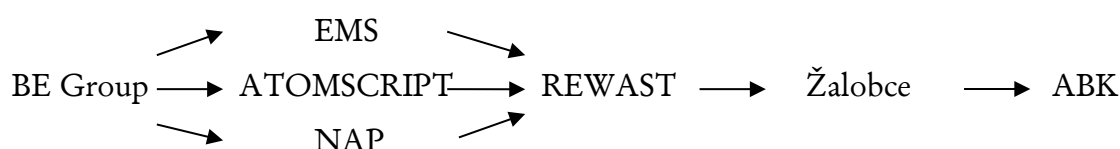
I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) na základě provedené daňové kontroly jedenácti dodatečnými platebními výměry ze dne 24. 5. 2016 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor – prosinec 2012 v celkové výši 51.621.110 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 10.324.218 Kč. Správce daně žalobci neuznal odpočet daně z přidané hodnoty za plnění přijatá v rámci obchodování s betonářskou ocelí v

- 1) **řetězci A**, do něhož byly zapojeny společnosti Partner Steel zp. z o. o. (dále jen „Partner Steel“), CENTROZLOM WROCLAW SA (dále jen „CENTROZLOM“), DELFIORE s. r. o. (dále jen „DELFIORE“), E-data spol. s. r. o. (dále jen „E-data“) a ABK Pardubice s. r. o. (také ABK-Steel s. r. o., společně dále jen „ABK“). Tyto společnosti obchodovaly v následujícím schématu:



- 2) **řetězci B**, do něhož byly zapojeny společnosti BE Group Slovakia s. r. o. (dále jen „BE Group“), EXTRA MACHINERY STEEL, s. r. o. (dále jen „EMS“), ATOMSCRIPT s. r. o. (dále jen „ATOMSCRIPT“), Next Apartments s. r. o. (dále jen „NAP“), REWAST ODPADY s. r. o. (dále jen „REWAST“) a ABK. Tyto společnosti obchodovaly v následujícím schématu:



[2] Správce daně dospěl k závěru, že obchodování v těchto řetězcích bylo zatíženo podvodem s cílem vylákání výhody na dani z přidané hodnoty, neboť dovozci betonářské oceli (DELFIORE, EMS, ATOMSCRIPT, NAP) nezaplatili daň a další články řetězce z přijatého plnění nárokovaly odpočet daně. O podvodném jednání žalobce dle žalovaného věděl nebo vědět mohl a měl. Odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný napadeným rozhodnutím.

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 21. 1. 2019, č. j. 22 Af 120/2017 – 64, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud ve shodě s žalovaným nezpochybnil uskutečnění zdanitelných plnění. Dospěl taktéž k závěru, že oba řetězce byly zatíženy podvodem, neboť první tuzemští odběratelé betonářské oceli se stali krátce po uskutečnění předmětných obchodních transakcí pro správce daně nekontaktními a byly zjištěny i další okolnosti nasvědčující podvodnému jednání. V případě řetězce A dle krajského soudu žalovaný prokázal, že žalobce se podvodného řetězce vědomě účastnil, neboť mezinárodním dožádáním u polského správce daně bylo zjištěno, že jednatel žalobce P. M. byl v kontaktu s polským dodavatelem Partner Steel a společně s P. P. (jednatelem DELFIORE) při jednání s tímto dodavatelem zastupoval společnost DELFIORE. V případě řetězce B však takové propojení prokázáno nebylo a ostatní zjištěné skutečnosti dle krajského soudu k prokázání vědomosti žalobce o zapojení do daňového podvodu nepostačovaly.

[4] Uvedený rozsudek Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019 – 58. Kasační soud se obsáhle zabýval podmínkami pro neuznání odpočtu z důvodu účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Dospěl poté k závěru, že i v případě řetězce B žalovaný dostatečně prokázal, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní obchodů zatížených podvodem. V daňovém řízení sice nebylo prokázáno, že by byl žalobce v bezprostředním kontaktu s některým z článků předcházejících v řetězci B jeho dodavatele REWAST (jako tomu bylo v případě řetězce

A). Oba řetězce však vykazují v podstatě úplně shodné znaky, ať již jde o mechanismus obchodování (včetně mechanismu podvodného jednání), charakteristické znaky dodavatelů žalobce či obchodní podmínky mezi zúčastněnými stranami. V obou řetězcích shodně žalobce odebíral betonářskou ocel (z pohledu daňových podvodů rizikovou komoditu) ve velkém objemu pouze od společností zapojených do podvodného řetězce (které měly nevýznamnou obchodní historii, případně virtuální sídlo, neměly zkušenosti s obchodováním s danou komoditou, nezveřejňovaly o sobě žádné bližší informace a betonářskou ocel dodávaly právě jenom žalobci). K této skutečnosti přistupuje další řada neobvyklých obchodních podmínek, např. absence písemné smluvní dokumentace, velmi krátké lhůty splatnosti faktur a provádění plateb bezprostředně po jejich obdržení od odběratele. A jelikož účast žalobce v podvodném řetězci A byla vědomá, byla by na místě o to větší obezřetnost (za předpokladu že žalobce o podvodu v řetězci B nevěděl) při dalším obchodování v jiném řetězci, které probíhá stejným způsobem jako v řetězci A.

[5] Krajský soud poté žalobu nyní napadeným rozsudkem zamítl. V souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu konstatoval, že i v případě řetězce B žalobce mohl a měl vědět, že se účastní obchodů zatížených podvodem. Krajský soud se dále vyjádřil k žalobní námitce nesprávného doručování zprávy o daňové kontrole. Odkázal přitom na body 91 a 92 napadeného rozhodnutí. Doručení zprávy o daňové kontrole do poštovní schránky zjevně žalobci nijak nezabránilo podat obsáhlé odvolání a realizovat tak své právo na opravný prostředek v daňovém řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Kasační stížnost je dle stěžovatele přípustná, neboť se nejedná o opakovanou kasační stížnost téhož účastníka řízení. Meze přezkumu původního rozsudku krajského soudu byly dány kasační stížností žalovaného a byly odlišné, § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) se tudíž neuplatní.

[7] Stěžovatel dále namítá, že nemohl vědět, že se účastní daňového podvodu. Krajský soud dospěl k závěru, že dílčí okolnosti zjištěné v posuzované věci mohou být indiciemi ke zjištění daňového podvodu. Z napadeného rozsudku nelze dovodit, zda daňový podvod a vědomost stěžovatele o něm skutečně dokládají. K dílčím zjištěným okolnostem pak stěžovatel vždy jednotlivě předkládá argumenty, proč se jedná o okolnosti v obchodním styku běžné. Dále rozporuje spojení jednatele stěžovatele v řetězci A s polským dodavatelem a taktéž porovnání cen betonářské oceli provedené správcem daně a žalovaným.

[8] Stěžovatel dále namítá, že přestože disponuje datovou schránkou, na opakované požadavky o zasílání dokumentů do datové schránky stěžovatele správce daně nereagoval. Stěžovatel byl zkrácen na svých právech, neboť zpráva o daňové kontrole mu byla doručována namísto do datové schránky prostřednictvím provozovatele poštovních služeb a takto byla doručena fikcí. Doba pro seznámení se se zprávou o daňové kontrole a vypracování odvolání proti dodatečným platebním výměrům tak byla výrazně zkrácena, neboť zprávu o daňové kontrole stěžovatel převzal až při fyzické návštěvě správce daně koncem června 2016. Stěžovatel tedy byl zkrácen na svém právu seznámit se s výsledky

daňové kontroly. Na tuto nezákonnost nemá vliv ani skutečnost, že stěžovatel nakonec odvolání proti dodatečným platebním výměrům podal.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že kasační stížnost by soud měl odmítnout jako nepřipustnou, neboť jediným přípustným důvodem opakované kasační stížnosti je skutečnost, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem kasačního soudu, což však stěžovatel ani nenamítá. Věcně žalovaný uvádí, že souhrn zjištěných okolností (byť jednotlivě nemusí být vždy nezákonné či podezřelé) svědčí o tom, že stěžovatel minimálně mohl a měl vědět o své účasti v obou podvodných řetězcích. Ve vztahu k doručování zprávy o daňové kontrole žalovaný stejně jako krajský soud odkazuje na body 91 – 92 napadeného rozhodnutí, z nichž vyplývá, že stěžovatel se vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole. Žalovaný proto přistoupil k zaslání zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) do vlastních rukou stěžovatele. Stěžovatel si mohl zásilku vyzvednout u provozovatele poštovních služeb, jelikož tak neučinil, byla mu písemnost doručena fikcí dne 29. 3. 2016.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas a osobou oprávněnou. Jelikož se jedná o opakovanou kasační stížnost, zabýval se Nejvyšší správní soud otázkou její přípustnosti.

[11] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, *jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[12] K právní úpravě nepřipustnosti kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se ve své judikatuře opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud i Ústavní soud (naposledy se Ústavní soud této problematice věnoval v nálezu ze dne 16. 3. 2016, sp. zn. III. ÚS 1237/15, úvahy Nejvyššího správního soudu lze nalézt zejména v usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 – 165). Podle ustálené judikatury je nutné citované ustanovení vykládat při vědomí jeho účelu, kterým je zamezit bezúčelnému řetězení kasačních stížností a prodlužování řízení v případech, ve kterých Nejvyšší správní soud ve věci již svůj závazný právní názor vyslovil. Závazným právním názorem ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s. je přitom třeba rozumět v kasačním rozsudku vyjádřený závěr o interpretaci a aplikaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se Nejvyšší správní soud zabýval při posuzování kasačních námitek nebo nad jejich rámec v mezích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

[13] Nepřipustnost kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nicméně nelze chápat absolutně, kromě jiného je třeba vzít v úvahu, že pokud druhou kasační stížnost podá účastník řízení odlišný od toho, který podal kasační stížnost první, nelze mu přičítat k tíži, že některé námitky neuplatnil, resp. uplatnit nemohl. Pokud tedy první kasační stížnost podal žalovaný a druhou kasační stížnost žalobce, který prezentuje nové námitky, se kterými se kasační soud v prvním řízení s ohledem na dispoziční zásadu nezabýval nebo zabývat nemohl, ustanovení o nepřipustnosti kasační stížnosti nelze použít.

[14] Jak vyplývá z rekapitulace dosavadního průběhu řízení, otázkou vědomosti stěžovatele o zapojení do daňového podvodu v řetězcích A i B se již Nejvyšší správní soud zevrubně zabýval v rozsudku ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019 – 58. Pokud nyní stěžovatel zpochybňuje hodnocení jednotlivých okolností, které vedly žalovaného a poté i soud k závěru, že stěžovatel minimálně vědět měl a mohl o svém zapojení do podvodného jednání, jedná se o námitky nepřipustné dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[15] Naopak namítanými vadami doručování zprávy o daňové kontrole se Nejvyšší správní soud doposud nezabýval; tuto otázku v předchozí kasační stížnosti žalovaný vůbec nevznesl, neboť krajský soud shledal žalobní námitku již v prvním rozsudku nedůvodnou. Tato námitka tudíž není ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřipustná.

[16] Nejvyšší správní soud proto v tomto rozsahu přezkoumal důvodnost kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[17] Podle § 88 odst. 5 daňového řádu *odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*

[18] Je třeba předeslat, že § 17 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů stanoví přednost doručování do datových schránek před doručováním jiným způsobem, s výjimkou doručování na místě a ve specifických případech i veřejnou vyhláškou. Tentýž zákon výslovně počítá s doručováním „do vlastních rukou“ prostřednictvím informačního systému datových schránek (např. § 19 odst. 2 citovaného zákona, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 As 57/2019 – 57). Ze správního spisu je možné zjistit, že správce daně doručoval stěžovateli dle § 88 odst. 5 daňového řádu zprávu o daňové kontrole prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, třebaže stěžovatel měl (coby právnická osoba) zřízení datovou schránku. Doručování tedy zatížil vadou a je třeba posoudit, zda tato vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[19] Ze správního spisu dále vyplývá, že výsledek kontrolního zjištění daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – prosinec 2012 dle § 88 odst. 1 daňového řádu byl stěžovateli doručen do datové schránky dne 18. 11. 2015. Správce daně stěžovateli stanovil lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, jednatel stěžovatele opakovaně nahlížel do daňového spisu a dne 11. 1. 2016 se stěžovatel k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil. Výsledek nebyl dále doplněn a jelikož se se stěžovatelem nepodařilo sjednat termín projednání zprávy o daňové kontrole, přistoupil správce daně k jejímu zaslání dle § 88 odst. 5 daňového řádu (jak již bylo uvedeno, prostřednictvím provozovatele poštovních služeb). Dodatečné platební výměry v nyní projednávané věci byly stěžovateli doručeny dne 3. 6. 2016. Dne 27. 6. 2016 se jednatel stěžovatele dostavil ke správci daně, kde převzal kopii zprávy o daňové kontrole. Dne 2. 7. 2016 podal stěžovatel proti dodatečným platebním výměrům neodůvodněné odvolání, které po předchozí žádosti o prodloužení lhůty doplnil dne 6. 9. 2016.

[20] Lze shrnout, že stěžovatel byl řádně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 daňového řádu, k němuž se také vyjádřil. Se zprávou o daňové kontrole se stěžovatel prokazatelně seznámil dne 27. 6. 2016 v sídle správce daně. V okamžiku doplnění odvolání proti dodatečným platebním výměrům tak měl zprávu o daňové kontrole k dispozici déle než dva měsíce, což představuje dostatečně dlouhou dobu na to, aby se k jejímu obsahu mohl v odvolání kvalifikovaně vyjádřit. Pro úplnost je možné připomenout, že těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Oproti tomu seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Nedošlo-li na základě vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění k jeho změně, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36, nebo ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017 – 28).

[21] Skutečnost, že zpráva o daňové kontrole byla stěžovateli prokazatelně předána až po vydání dodatečných platebních výměrů, tedy nemá v dané věci vliv na jejich zákonnost. Stěžovatel byl totiž řádně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a vyjádřil se k němu, kontrolní zjištění již poté nedoznalo změn, a nemohlo by být doplněno ani na základě případného vyjádření stěžovatele k obsahu zprávy o daňové kontrole. Po doručení zprávy o daňové kontrole měl stěžovatel dostatečný časový prostor k tomu, aby její obsah promítl do důvodů odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Prvotní nesprávný způsob doručování zprávy o daňové kontrole tudíž nemohl mít v posuzované věci vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti v souvislosti s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 1. dubna 2020

JUDr. Lenka Kaniová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Dagmar Dolníčková