



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 žalobkyně: **Europea Distribution a.s.**, se sídlem Rudé armády 651/19a, Karviná, zastoupena JUDr. Jaromírem Kremerem, advokátem se sídlem Úzká 1108, Orlová – Lutyně, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2018, č. j. 32115/18/5300-21444-700333, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 10. 2020, č. j. 25 Af 45/2018 – 119,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni třemi platebními výměry ze dne 20. 7. 2017, namísto nadměrných odpočtů uplatňovaných v daňových přiznáních za zdaňovací období leden – březen 2014, vlastní daňovou povinnost v souhrnné výši 7.971.162 Kč. Správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z plnění uskutečněných v rámci obchodů s tonery a inkoustovými kazetami značky Canon a HP v celkem 11 řetězcích, neboť v nich zjistil chybějící daň a nestandardní okolnosti obchodování. Žalobkyně zároveň dle správce daně mohla vědět, že se do podvodných obchodních transakcí zapojila. Odvolání žalobkyně proti platebním výměrům žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím.

[2] Obchodní řetězce měly následující podobu: CE PLUS (slovenský dodavatel) → Maruvio s.r.o. → Vesey s.r.o. → Butchies s.r.o. → žalobkyně → další odběratelé (řetězec č.

1); TREMA PLUS s.r.o. (slovenský dodavatel) → TONER s.r.o. → žalobkyně → ExaSoft Holding a.s. (řetězec č. 2); ORD SK s.r.o. (slovenský dodavatel) → PPRICE s.r.o. → žalobkyně → ExaSoft Holding a.s. (řetězec č. 3); GEMAL s.r.o. (slovenský dodavatel) → PPRICE s.r.o. → žalobkyně → ExaSoft Holding a.s. (řetězec č. 4); AROSA s.r.o. (slovenský dodavatel) → PPRICE s.r.o. → žalobkyně → ExaSoft Holding a.s. (řetězec č. 5); ORD SK s.r.o. (slovenský dodavatel) → GOLD Middle Way s.r.o. → OK Potřeby Kancelar s.r.o. → žalobkyně → ExaSoft Holding a.s. → AXISMUS s.r.o. (řetězec č. 6); ORD SK s.r.o. (slovenský dodavatel) → GOLD Middle Way s.r.o. → OK Potřeby Kancelar s.r.o. → žalobkyně → ExaSoft Holding a.s. (řetězec č. 7); ORD SK s.r.o. (slovenský dodavatel) → GOLD Middle Way s.r.o. → OK Potřeby Kancelar s.r.o. → žalobkyně → ExaSoft Holding a.s. (řetězec č. 8); ORD SK s.r.o. (slovenský dodavatel) → GOLD Middle Way s.r.o. → OK Potřeby Kancelar s.r.o. → žalobkyně → ExaSoft Holding a.s. (řetězec č. 9); HORECA GLOBAL SERVICES (italský dodavatel) → Life Fashion Praha s.r.o. → žalobkyně → ExaSoft Holding a.s. → Orcaon s.r.o. (řetězec č. 10); CHALREDEN s.r.o. → MEDINT GROUP s.r.o. → SLOV THERM s.r.o. → žalobkyně (řetězec č. 11).

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou. Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 24. 7. 2019, č. j. 25 Af 45/2018 – 87, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dle krajského soudu nebyla zjištěna správnost daně ani ve svém souhrnu dostačující pro závěr o existenci daňového podvodu. Žalovaný tento rozsudek napadl kasační stížností, kterou Nejvyšší správní soud shledal důvodnou a rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019 – 39. V něm naopak dospěl k závěru, že obchodní transakce byly zatíženy podvodem.

[4] Nejvyšší správní soud poukázal na chybějící daň a následnou nekontaktnost subjektů, u kterých byla tato chybějící daň zjištěna, s výjimkou společnosti Maruvio s.r.o. v řetězci č. 1, u které se daň podařilo doměřit, a společnosti Life Fashion Praha s.r.o. v řetězci č. 10, která se správcem daně jednala. Ani jedna z těchto společností však daň neuhradila. Dále uzavřel, že rozhodnutí správce daně ob stojí. Poukázal přitom na skutečnost, že v době uskutečnění obchodů v řetězci č. 2 se jednatelem společnosti TONER s.r.o. stal maďarský občan, jednatel společnosti PPRICE s.r.o. v řetězcích č. 3 – 5 měl hlášen trvalý pobyt na adrese úřadu městské části a jednatelem společnosti OK Potřeby Kancelar s. r. o. v řetězcích č. 6 – 9 byl italský občan. Společnosti v řetězcích č. 2 – 9 vznikly bezprostředně před uzavřením obchodů na konci nebo v průběhu roku 2013. Společnosti měly také sídla na virtuálních adresách a smlouvy byly uzavírány pouze ústně. Nejvyšší správní soud také poukázal na skutečnost, že společnosti v řetězci č. 1 byly personálně propojeny (CE PLUS → Maruvio s.r.o. → Vesey s.r.o. → Butchies s.r.o. → žalobkyně → odběratel). Správce daně zjistil, že se osobně znají také jednatel Butchies s.r.o. Jan Hieke a jednatel a společník CE PLUS Peter Rybníkář. Tyto okolnosti vyhodnotil kasační soud jako nestandardní.

[5] Nejvyšší správní soud také poukázal na skutečnost, že jednatel společnosti Life Fashion Praha s. r. o. v řetězci č. 10 Milan Ďurech byl pro správce daně kontaktní do října roku 2014, od té doby již nespolečně pracoval a požadované doklady nedodal. Ve věci obchodů s žalobcem dle jeho výpovědi neproběhlo žádné osobní jednání ani nebyly uzavřeny

písemné smlouvy. Společnost neúčtovala o přepravě zboží ani nedisponovala žádným manipulačním zařízením. Milan Ďurech byl kromě toho zaměstnancem společnosti LIBERTY CZ GROUP, a. s., jejímž jednatelem byl italský občan Roberto Esposito, který byl zároveň jednatelem italského dodavatele v tomto řetězci a jednatelem jiného dodavatele žalobce, společnosti OK Potřeby Kancelar s. r. o. v řetězcích č. 6 – 9. Tyto okolnosti Nejvyšší správní soud také vyhodnotil jako nestandardní V řetězci č. 11 jednatel dodavatele SLOVOTHERM CZ s.r.o. Roman Ilavský (slovenský občan) odmítl podat svědeckou výpověď a nedoložil ani jiné doklady o obchodech mezi touto společností a žalobkyní. Správce daně také zjistil u této společnosti chybějící daň, společnost vznikla krátce před uskutečněním obchodů a měla pouze formální sídlo. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud uzavřel, že objektivní skutečnosti nasvědčují tomu, že transakce byly stiženy podvodem.

[6] Krajský soud byl v dalším řízení vázán závěry kasačního soudu ohledně skutečnosti, že podvod na DPH se skutečně stal. Současně však zbývalo posoudit otázku vědomosti žalobkyně o podvodu. Krajský soud v nyní napadeném rozsudku uvedl, že kasačním soudem posouzené objektivní okolnosti svědčí také o tom, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla, že se účastní daňového podvodu. Krajský soud zdůraznil zejména personální propojení osob (statutárních orgánů) v řetězcích a také skutečnost, že žalobkyně s těmito společnostmi neměla obchodní historii. V tomto kontextu se tak elektronické objednávky zboží bez písemné dokumentace ve vysokých částkách jeví jako nestandardní. Krajský soud uvedl, že i když může být takový způsob obchodování běžný, neznamena to, že měl být užit také v těchto případech. Rezignace žalobkyně na základní mechanismy při sjednávání obchodů tak musí jít zásadně k její tíži. Krajský soud také poukázal na skutečnost, že dodavatel žalobkyně společnost Butchies s.r.o. neměla do 15. 1. 2014 bankovní účet určený ke zveřejnění. Z těchto skutečností tedy plyne, že žalobkyně nepřijala rozumná opatření k tomu, aby účasti na daňovém podvodu zabránila.

[7] Krajský soud také vyhodnotil jako nedůvodné námitky procesní povahy. Žalobkyně namítala, že jestliže správce daně a žalovaný nezpochybnili přijatá plnění od některých dodavatelů za zdaňovací období září – listopad 2013, vzniklo jí legitimní očekávání, že správce daně nevyloučí nárok na odpočet DPH žalobkyně na vstupu od těchto dodavatelů. K tomu krajský soud poznamenal, že daň za období září až listopad 2013 byla ve výsledku stanovena v souladu s podanými daňovými přiznáními, jelikož marně uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně dále namítla, že lhůta k vyjádření se k úřednímu záznamu o výsledku kontrolního zjištění byla nepřiměřeně krátká. Krajský soud uvedl, že poskytnutá lhůta skutečně byla krátká, avšak nepředstavovala vadu mající vliv na zákonnost rozhodnutí. Žalobkyně mohla námitky uplatnit v odvolání, jelikož vyměřovací a odvolací řízení tvoří jeden celek. Závěrem krajský soud uvedl, že ani námitka přednostní aplikace § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), není důvodná. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 - 56, č. 3844/2019 Sb. NSS, podle něhož ručení příjemce zdanitelného plnění není speciální úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody spatřuje ve skutečnosti, že krajský soud nesprávně posoudil vědomost stěžovatelky o účasti na daňových podvodech a stěžovatelkou přijatá opatření [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a nijak se nevypořádal se stěžovatelčinými námitkami [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Stěžovatelka namítá, že chybějící daň a následná nekontaktnost dodavatelů jí zásadně nemohou být přičítány při posuzování „subjektivní stránky“ daňového podvodu. Další skutečností, která je stěžovatelce vyčítána a nastala po uskutečnění transakcí, je zápis cizího státního příslušníka jako statutárního orgánu společnosti Toner s.r.o. Zápis byl uskutečněn dne 6. 8. 2014 se zpětnou účinností k 16. 1. 2014. Obecně zápis cizích státních příslušníků do obchodního rejstříku nemůže svědčit o vědomosti stěžovatelky, jelikož takových společností jsou tisíce. Ani zápis občana EU do orgánů společnosti OK Potřeby Kancelar s.r.o. není nestandardní okolností. Pokud jde o skutečnost, že společnost PPRICE s.r.o. měla jednatele s trvalým bydlištěm na městském úřadě Ostrava - Poruba, stěžovatelka namítá, že správce daně umožnil společnosti registraci k DPH i navzdory bydlišti jejího jednatele. Adresa jednatele současně nemá bližší význam, neboť na první pohled není zřejmé, že se jedná o adresu městského úřadu. Správce daně nemůže požadovat, aby stěžovatelka prověřovala adresu osob ve statutárních orgánech svých dodavatelů. Nadto k údajům v obchodním rejstříku přistupuje s důvěrou. Stěžovatelka současně uvádí, že správce daně uznal nárok na odpočet v případě jejího dodavatele V.O.1, spol. s r. o., přestože zde nastala obdobná situace s trvalým bydlištěm.

[9] Stěžovatelka dále uvádí, že jí nelze klást k tíži skutečnost, že její dodavatelé mají virtuální sídlo. Pro takový krok mohou existovat obchodní důvody. Stěžovatelka má ostatně také „virtuální“ sídlo, neboť ekonomickou činnost vyvíjí v Karviné a sídlo má v Třinci. V tomto ohledu odkázala také na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 22. 10. 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, ze kterého plyne, že ekonomická činnost může být vykonávána mimo sídlo subjektu. Co se týče ústní smlouvy, je pro stěžovatelku zcela běžnou – více než 90 % obchodů v letech 2013 – 2016 uzavírala stěžovatelka bez písemné dokumentace, což doložila přehledovou tabulkou. Navíc je třeba přihlédnout k zásadě bezformálnosti právního jednání.

[10] Co se týče personálního propojení v řetězci č. 1 (slovenský dodavatel → Maruvio s.r.o. → Vesey s.r.o. → Butchies s.r.o. → žalobce → odběratel), neměla stěžovatelka o dodavatelích svého dodavatele Butchies s.r.o. potuchy. Stěžovatelka neměla ponětí, kdo je Peter Rybníkář a kdo jsou další osoby, které znají Jana Hiekeho. Krajský soud tak klade stěžovatelce k tíži skutečnosti zjištěné až po uskutečnění obchodů. Stěžovatelka taktéž nemůže být odpovědná za nekontaktnost jednatele společnosti Life Fashion Praha s. r. o. pana Ďurecha. V tomto ohledu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014 – 21, který její názor potvrzuje. Jestliže je v rozporu tvrzení stěžovatelky a pana Ďurecha o osobních setkáních, nelze toto vyhodnotit jednostranně tak, že krajský soud dá za pravdu panu Ďurechovi. Pro vědomost stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu taktéž není relevantní, že společnost Life Fashion Praha s.r.o. neúčtovala o přepravě zboží, ani nedisponovala manipulačním zařízením. Jestliže tedy stěžovatelka splnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH (§ 72 - 73 zákona o DPH), nelze zpochybňovat skutečnost, že jí zboží bylo dodáno. Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud posoudil nabídkové ceny v napadeném rozsudku a dříve zrušeném

rozsudku jinak, a to za situace, kdy nebyl vázán názorem Nejvyššího správního soudu ohledně posouzení cen. V tomto ohledu také uvedla, že krajský soud se nevypořádal s námitkami stran standardních cen, irelevance použitých ceníků, potvrzené neexistence fixních ceníků, běžné obchodní praxe v oblasti cen apod. Ceníky nebyly relevantní z toho důvodu, že řada výrobců obchodovala za ceny nižší. Ceny Canon a HP nejsou cenami konečnými a je možné je upravit o nejrůznější slevy a rabaty, zatímco ceny dodavatelů stěžovatelky byly konečné. Největší distributor Canon a HP, společnost eD'systém Czech, a.s. potvrdil správci daně, že neexistuje jeden velkoobchodní ceník, jelikož ceny vždy závisí na konkrétním zákazníkovi a objemu zboží.

[11] Pokud jde o chybějící údaje na fakturách od společnosti Butchies s.r.o., stěžovatelka namítá, že s ohledem na ústní objednávku neměla tato společnost číslo objednávky stěžovatelky. Kolonka „převzal“ je logicky nevyplněná, neboť stěžovatelka obdržela fakturu elektronicky. Nevyplněná kolonka „vystavil“ nebyla pro stěžovatelku relevantní, neboť věděla, s kým obchodovala. Stěžovatelka předložila jako důkaz fakturu od jiné společnosti, kterou správce daně nerozporoval. K náležitostem dokladů stěžovatelka uvádí, že je nelze rozporovat, jestliže správce daně uznal její nárok na odpočet. Předložení formálně bezvadných dokladů je podmínkou přiznání tohoto nároku a nelze tak tvrdit, že absence některých náležitostí dokladů, které před tím správce daně považoval za bezvadné, svědčí o vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu. Krajský soud také jako nestandardní okolnost shledal to, že společnost Butchies s.r.o. neměla bankovní účet určený ke zveřejnění do 15. 1. 2014. Tato skutečnost však souvisí s tím, že zveřejnění bankovního účtu bylo od 1. 1. 2014 novým institutem a tato společnost do 14. 1. 2014 neobdržela od stěžovatelky žádnou platbu. Tu přitom stěžovatelka odeslala až 17. 1. 2014, tedy v době, kdy Butchies s.r.o. účet zveřejnila. Pokud jde o dodavatele Toner s.r.o., nelze stěžovatelce vyčítat, že vstupovala do obchodních vztahů s novými dodavateli. To činila a činí běžně. Totéž platí i pro PPRICE s.r.o. a OK Potreby Kancelar s.r.o., které kontaktovaly stěžovatelku z vlastní vůle.

[12] K otázce přijetí nezbytných opatření stěžovatelka uvádí, že své obchodní partnery prověřuje ve veřejných rejstřících – obchodním, živnostenském a insolvenčním. Současně ověřuje registraci účtu partnerů u správce daně, a zda jim není udělen status nespolehlivého plátce DPH. Stěžovatelka také kontrolovala doklady z hlediska zákonných náležitostí při jejich zadávání do systému. Stejným způsobem bylo prověřeno zboží z hlediska jeho originality při přijetí na sklad. Stěžovatelka využívá „kontrolní mechanismus na bázi prodeje a reklamace zboží“ spočívající v tom, že faktická kontrola se děje prostřednictvím reklamací odběratelů žalobkyně, resp. mateřské společnosti ExaSoft Holding a.s. Elektronické objednávky, které krajský soud zmiňuje závěrem napadeného rozhodnutí, jsou pro stěžovatelku naprosto běžné již od počátku jejího podnikání. Stěžovatelka také rozporuje závěr krajského soudu o tom, že jí nevzniklo legitimní očekávání. Jestliže jí zůstal nárok na odpočet neupřen za obchody uskutečněné v roce 2013, nelze postupovat u identických obchodů uskutečněných v roce 2014 odlišně. Krajský soud se také nevypořádal s námitkou stran faktury FA6130430 z října 2013, kterou správce daně nijak nerozporoval. Z toho dovozujeme porušení § 8 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka v doplnění žaloby doložila rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2019, č. j. 5610/19/5300-22443-711745, ve kterém žalovaný postupoval naprosto odlišně v případě identického způsobu obchodování, v němž vystupovala společnost Best Lock Systems s.r.o. (člen skupiny

ExaSoft). V další části kasační stížnosti stěžovatelka obsáhle vyvrací pochybnosti ohledně jednotlivých dodavatelů, které se shodují s již uvedenými námitkami. Nadto stěžovatelka uvádí, že správce daně jí nemůže vytýkat rychlost dodávek, neboť ta je v jejím oboru doslova přívlastkem. Stejně tak nelze stěžovatelce vyčítat, že nevyužila internetové stránky dodavatele.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že objektivními skutečnostmi nedokládá vědomost stěžovatelky o daňovém podvodu. Naopak, v napadeném rozhodnutí (body 64–116) uvádí samostatné argumenty, na které krajský soud odkázal. Krajský soud však v bodě 15 napadeného rozsudku rekapituluje objektivní skutečnosti, a pokud vůči nim směřuje argumentace stěžovatelky, je třeba ji označit za irelevantní. K otázce porušení legitimního očekávání žalovaný uvádí, že transakce, které stěžovatelka vnímá jako obdobné, nebyly zatíženy daňovým podvodem. Z tohoto důvodu ji nemohlo vzniknout legitimní očekávání. Dále uvádí, že správce daně registroval společnost PPRICE s.r.o. k DPH, jelikož bydliště jejího jednatele na městském úřadě není překážkou registrace. Stěžovatelka měla možnost na základě jí dostupných skutečností (viz body 81 a 82 napadeného rozhodnutí) vyhodnotit rizikovost obchodu s touto společností. S ohledem na to navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o 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. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[15] Stěžovatelka uvádí, že krajský soud nevypořádal některé její námitky, a jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Konkrétně se jedná o námitky stran standardních cen, relevance ceníků výrobců a otázku porušení § 8 odst. 2 daňového řádu.

[16] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že správní soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, nebo ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 - 38). Jestliže krajský soud souhlasil s hodnocením žalovaného, neměl povinnost vypořádat každou jednotlivou dílčí námitku, pokud hodnocení krajského soudu jako celek ob stojí. Krajský soud vypořádal všechny stěžejní námitky. Pokud mu stěžovatelka vytýká odlišný postup, který uplatnil v rozsudku č. j. 25 Af 45/2018 - 87, jenž na základě kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud zrušil, lze konstatovat, že z již pravomocně zrušeného rozsudku nemůže stěžovatelka dovozovat jakékoliv závěry. Z rozsudku krajského soudu je patrné, z jakých důvodů shledal, že stěžovatelka měla a mohla vědět o podvodném jednání v řetězcích č. 1–11. Jestliže se krajský soud ztotožnil s hodnocením žalovaného, nelze mu v zásadě vytýkat nedostatečné vypořádání. Rozsudek krajského soudu je tedy srozumitelný, založený na seznatelných důvodech a jako takový i přezkoumatelný.

[17] Hodnocení podvodů na DPH pomocí tzv. „vědomostního testu“ vychází z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*. Z tohoto rozsudku vyplývá, že nárok na odpočet DPH lze nepřiznat pouze ve výjimečných případech, ledaže by bylo kladně odpovězeno na čtyři otázky. 1) Existuje daňová ztráta? 2) Pokud ano, stalo se tak v důsledku daňového podvodu? 3) Byly transakce daňové subjektu spojeny s daňovým podvodem? 4) Věděl nebo měl vědět daňový subjekt, že jeho transakce byly spojeny s podvodem? V daném případě odpověděl na první tři otázky kladně Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 1 Afs 326/2019 - 39, jehož závěry byl krajský soud v nyní napadeném rozsudku vázán. Dosud nerozhodnutou a spornou otázkou je posouzení vědomosti o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu.

[18] První krok vědomostního testu sestává z existence objektivních okolností. Ty se mohou částečně i zcela překrývat s těmi, na jejichž základě byla shledána existence daňového podvodu (otázky č. 2 a 3). Nelze hovořit o tom, že by žalovaný či krajský soud žalobkyni vinili za chybějící daň (otázka č. 1). Naopak, tyto skutečnosti jsou tvořeny souhrnem okolností, které nelze označit za nahodilé. K těm patří zejména nedostatečná obchodní historie partnerů stěžovatelky, elektronická komunikace s novými dodavateli, stav sbírky listin v obchodním rejstříku a rozdíly v cenách oproti standardním cenám výrobců. To vše v kontextu obchodů ve vysokých částkách se zbožím, které lze obecně označit za rizikové. Za podpůrné indicie lze označit virtuální sídla a cizí státní příslušníky ve statutárních orgánech obchodních partnerů.

[19] Druhý krok sestává z ověření, zda stěžovatelka učinila nezbytná opatření, aby se vyhnula možné účasti na daňovém podvodu. V případě dodavatele Butchies s.r.o. žalovaný porovnal nabídkové ceny společností HP a Canon a shledal, že ceny Butchies s.r.o. byly od nabídkových cen v řádech desítek procent nižší a v jednom případě vyšší. Za takové situace měla být stěžovatelka více ostražitá a vzít v úvahu také obchodní historii této společnosti a skutečnost, že její jednatel komunikuje pouze elektronicky a nepožaduje uzavření písemné smlouvy. Pokud jde o skutečnost, že určité položky na faktuře od Butchies s.r.o. nebyly vyplněny, nelze tyto považovat za povinné ve smyslu § 29 zákona o DPH. Z tohoto důvodu mohou být pouze dílčí indicie, která může podpořit existující pochybnosti o solidnosti obchodního partnera, nikoliv je sama o sobě vyvolat. V tomto ohledu kasační soud podotýká, že jiné faktury, které podle stěžovatelky správce daně přes nevyplnění některých kolonek nerozporoval, nemají souvislost s nyní projednávanou věcí. Pokud jde o nevyplněné číslo objednávky na faktuře, je námitka stěžovatelky, že toto číslo dodavatel v době objednání neměl, poněkud zavádějící. V obchodní praxi je to právě dodavatel, kdo objednavce přiděluje číslo, například kvůli evidenci či následné logistice. Nejvyšší správní soud současně souhlasí s hodnocením, že stěžovatelku měla také upozornit absence bankovního účtu určeného ke zveřejnění. Tato povinnost přitom byla vložena do zákona o DPH již od 1. 1. 2013, kdy nabyla účinnosti část I. zákona č. 502/2012 Sb., nikoliv od 1. 1. 2014, jak tvrdí stěžovatelka. Stěžovatelka tedy měla dostatek indicií k tomu, aby pojala podezření a učinila kroky k minimalizaci rizik - například pořízení písemné dokumentace obchodu. To však neučinila.

[20] V případě dodavatele TONER s.r.o. se taktéž jednalo o společnost bez obchodní historie, se kterou stěžovatelka vstoupila do obchodního vztahu kvůli zajištění dopravy. Stěžovatelka se však nezajímala o to, zda tento dodavatel bude schopen zboží skutečně doručit, a v okamžiku, kdy přišlo, nebyla žalobkyně schopna sdělit, kdo přesně jí zboží

doručil. To v kontextu toho, že tato společnost byla pro stěžovatelku novým dodavatelem, vyvolává pochybnosti. Pokud jde o dodavatele PPRICE s.r.o. ani v tomto případě stěžovatelka neučinila rozumné kroky k potlačení rizik plynoucích z obchodu. Podezřelá se měla jevit zejména skutečnost, že to byl jednatel této společnosti, kdo učinil první kontakt, a že také před uskutečněním prvních obchodů se tato společnost registrovala k DPH. Stěžovatelka tvrdí, že prověřila partnera v obchodním rejstříku a s tímto výsledkem se spokojila. Po podnikateli však lze vyžadovat, aby obchodního partnera prověřil i mimo údaje obsažené ve veřejných rejstřících v případě, kdy tohoto partnera sám nevyhledal a tento partner má jediného společníka, který je současně jeho jednatelem. V tomto případě tedy lze od stěžovatelky požadovat, aby zjistila, že jednatel má trvalé bydliště na úřadě městské části Ostrava - Poruba, byť to z rejstříku nemusí být na první pohled patrné. K těmto okolnostem lze také přičíst virtuální sídlo. Stěžovatelka si tedy měla a mohla být vědoma nestandardností i v tomto případě. Nedůvodná je přitom námitka stěžovatelky, že navzdory trvalému bydlišti jednatele PPRICE s.r.o. správce daně tuto společnost registroval k DPH. Trvalé bydliště mimo úřad městské části není podmínkou pro registraci k DPH (§ 94a zákona o DPH). Námitka, že žalovaný uznal nárok na odpočet společnosti V.O.1, spol. s r. o., jejíž obchodní partner měl jednatele s bydlištěm na ohlašovně (městském úřadě), je nepřijatelná, neboť nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[21] V případě společnosti OK Potřeby Kancelar s. r. o. je situace podobná. Tato společnost kontaktovala stěžovatelku, která s ní začala jednat o snížení cen, které se však již na začátku jevily jako příliš nízké. I tato společnost měla virtuální sídlo a navíc jako společníka i jednatele zapsané italské občany. Taktéž v tomto případě nebyly transakce nijak zdokumentovány, přičemž takové jednání lze označit za značně lehkovážné. Kasační soud podotýká, že tyto skutečnosti (každá samostatně) nemusí svědčit o tom, že stěžovatelka měla a mohla vědět, že se účastní daňového podvodu. Ve vzájemné souvislosti však takovou pochybnost byly schopny vyvolat a stěžovatelka neprokázala, že učinila rozumná opatření k jejich rozptýlení. Nejinak je tomu v případě společnosti Life Fashion Praha s.r.o., která taktéž kontaktovala stěžovatelku jako první. Na rozdíl od předchozích obchodních případů s tímto partnerem stěžovatelka jednala osobně. Stěžovatelka si však nepamatuje na jakých místech. Jednatel této společnosti pan Ďurech naopak vypověděl, že komunikace probíhala vždy e-mailem. Nejvyšší správní soud ovšem nesouhlasí se závěry žalovaného, se kterými se krajský soud ztotožnil, že je třeba dát přednost výpovědi pana Ďurecha, aniž by ovšem žalovaný sdělil důvod takového postupu. Tento závěr však nemění nic na skutečnosti, že i tato společnost vykazovala podezřelé znaky, ať už jde o prvotní oslovení stěžovatelky, skutečnost, že tato společnost má jako společníky zahraniční právnické osoby či to, že společnost nezveřejňuje účetní závěrky ve sbírce listin. To v kontextu rozdílu v cenách o několik desítek procent méně či více oproti cenám výrobců mělo vyvolat stěžovatelčiny pochybnosti. Současně však není zřejmé, že by stěžovatelka tohoto dodavatele náležitě prověřila. Tyto skutečnosti se opakují také v případě společnosti SLOVOTHERM s.r.o., jejíž ceny byly vyšší o 118 % oproti cenám deklarovaným výrobcí, byla novým obchodním partnerem bez obchodní historie a současně neexistovala písemná smluvní dokumentace.

[22] Obecně lze tedy shrnout, že stěžovatelka si nepočínala s dostatečnou opatrností, uzavírala smlouvy s novými dodavateli, aniž by dostatečně podrobně definovala podmínky

spolupráce a zachytila je v písemné smlouvě. Stěžovatelka přitom obchodovala v milionových částkách bez zajištění kontrolních mechanismů. Mechanismy stěžovatelky – ověření z veřejných rejstříků – se přitom v kontextu možností informační společnosti jeví jako nedostatečné. Jestliže stěžovatelka tvrdí, že mechanismem pro ověření pravosti zboží je reklamace odběratelů, Nejvyšší správní soud tuto volbu respektuje a vnímá, že jde o podnikatelské riziko. Pro účely prokázání přijetí dostatečných opatření a dobré víry v řádnost obchodních transakcí se však takový postup jeví přinejmenším jako nedbalý. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že obchodní model stěžovatelky, která uzavírá smlouvy pouze ústně či e-mailem sice může být běžný, avšak z opatrnosti v tomto případě jej užít neměla. V tomto ohledu stěžovatelka uvedla, že více než 90 % obchodů činí bez písemné smlouvy. Tato námitka je však opožděná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, a proto se jí Nejvyšší správní soud nezabýval (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Kasační soud souhlasí se stěžovatelkou, že o její vědomosti o podvodu nemohou svědčit okolnosti, o kterých nevěděla ani vědět nemohla nebo se staly po uskutečnění obchodních případů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 - 37). Ze spisu skutečně nevyplývá, že o personálním propojení některých dodavatelů mohla či měla vědět, a proto není zřejmé, jak by se dozvěděla o partnerství či přátelství některých osob v jednotlivých řetězcích. Tento výklad stěžovatelky však vznikl nepochopením závěrů krajského soudu, který objektivní skutečnosti nezaměnil za subjektivní, ale pouze odkázal na závěry žalovaného.

[23] Stěžovatelka krajskému soudu předložila rozhodnutí ve věci společnosti Best Lock systems s.r.o. a odkázala na něj také v kasační stížnosti. Stěžovatelka toto rozhodnutí sice nemohla předložit ve lhůtě pro podání žaloby, neboť bylo vydáno později, avšak současně jej krajskému soudu spolu s argumentací nepředložila bezprostředně po jeho vydání, ale naopak o tři měsíce později. Tato liknavost však byla příznačná také pro obchodní případy, při jejichž uzavírání si stěžovatelka počínala velmi nedbale, dostatečně neprověřila jí neznámé obchodní partnery, i když objednávala zboží za jednotky milionů korun. Stěžovatelka také nezkoumala pravost zboží navzdory tomu, že v některých případech byla cena o desítky procent nižší. Tyto okolnosti byly schopny vyvolat přinejmenším podezření u jednotlivých dodavatelů, a proto žalovaný ani krajský soud nepochybili, pokud uzavřeli, že stěžovatelka měla a mohla vědět o účasti na daňovém podvodu.

[24] Pokud jde o porušení zásady legitimního očekávání, souhlasí kasační soud s žalovaným a krajským soudem. Stěžovatelce nemohlo vzniknout legitimní očekávání v případě, že jiný obchod s totožným dodavatelem, nebyl zasažen daňovým podvodem. Legitimní očekávání může založit dlouhodobá, ustálená a jednotná činnost (případně nečinnost) správních orgánů (usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132, č. 1915/2009 Sb. NSS) a nikoliv postup v jednom případě, který se navíc liší ve zcela zásadním prvku. Z tohoto důvodu také žalovaný neporušil § 8 odst. 2 daňového řádu, neboť oba případy nebyly shodné ani podobné. Právě absence daňového podvodu ve stěžovatelkou odkazovaném případě oba obchody odlišuje.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[26] 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. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 29. dubna 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu