



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **VÍTKOVICE REVMONT a. s.**, se sídlem Ostrava, Ruská 2887/101, zastoupené JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Praha 2, Chodská 1366/9, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 10. 2019, č. j. 22 Af 47/2017-84,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Žalobkyni **se vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši 5 000 Kč, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám její zástupkyně, JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu čtyřmi platebními výměry ze dne 12. 5. 2016 vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců května až srpna 2014. Důvodem bylo odepření nároku na odpočet daně ze zdanitelných plnění (dodání zboží – hliníkové fólie ESD 500), která žalobkyně přijala od společnosti HERO Store s. r. o. (dále jen „společnost HERO“). Správce daně dospěl k závěru, že příslušné obchodní transakce jsou součástí řetězce zasaženého podvodem na DPH, o kterém žalobkyně přinejmenším

měla a mohla vědět. Odvolání žalobkyně proti platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 3. 2017, č. j. 10576/17/5300-21442-712226, zamítl. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji shledal nedůvodnou a shora uvedeným rozsudkem ji zamítl.

[2] Krajský soud nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, dle které jí správce daně způsobil škodu tím, že jí zatajil informace o možném zapojení jí a jejích obchodních partnerů do daňového podvodu, ačkoliv je měl k dispozici řadu měsíců před zahájením daňové kontroly. Uvedl, že úkolem správce daně je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, nikoliv prevence podnikatelského rizika daňových subjektů.

[3] Pokud jde o namítané neprojednání zprávy o daňové kontrole, krajský soud považoval za rozhodné, že žalobkyně byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a mohla se k němu vyjádřit. Samotného projednání dané zprávy se zúčastnil její daňový poradce, kterého správce daně informoval, že nezměnil výsledek kontrolního zjištění, a dotázal se jej, zda zprávu podepíše, což daňový poradce učinil.

[4] Krajský soud se neztotožnil ani s argumentací, podle které nebylo prokázáno, že daňovým podvodem byly zasaženy právě obchody s hliníkovou fólií, kterou žalobkyně opírala o tvrzení, že chybějící daň, zjištěná u společnosti Catharine, s. r. o. (dále jen „společnost Catharine“; dodavatelka společnosti HERO – pozn. NSS), se vztahovala výlučně k obchodům s pracími kapslemi. Správce daně dle krajského soudu vysvětlil, že společnost Catharine v řetězci plnila úlohu tzv. „*cross invoicera*“, tedy specifického článku zvaného „*missing trader*“. Vykazovala jednak plnění spočívající v pořízení hliníkové fólie od dodavatele se sídlem v Maďarsku a jejím následném dodání tuzemskému odběrateli, společnosti HERO; současně vykazovala transakce spočívající v tuzemském pořízení pracíků kapslí a jejich následném dodání odběrateli se sídlem na Slovensku. Prodejem fólie společnosti HERO jí vznikla vysoká daňová povinnost; tu snižovala uplatněním odpočtu daně na vstupu, který jí vznikl na základě nákupu pracíků kapslí. Tento odpočet však byl společnosti Catharine vyloučen. V důsledku toho došlo k navýšení její daňové povinnosti, kterou neuhradila.

[5] Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám, jimiž žalobkyně zpochybňovala závěr daňových orgánů, že o své účasti na daňovém podvodu přinejmenším měla a mohla vědět. Za klíčové nestandardní okolnosti označil cenu zboží (žalobkyně fólii nakupovala za cca 1350 Kč/kg, ačkoliv cena jiných dodavatelů se pohybovala mezi 100-200 Kč/kg) a průběh obchodování (rychlé přesuny malého množství zboží, které se obvykle vyrábí na zakázku; předplatby odběratele; rychlé přesuny finančních částek).

[6] Co se týká neshody, kdo dal podnět k zahájení obchodování mezi žalobkyní a společností HERO, krajský soud žalobkyni přisvědčil, že vyjádření zástupců těchto společností nejsou rozporná, spíše se liší mírou konkrétnosti. Od koho vzešel první podnět k zahájení obchodování, však krajský soud nepovažoval za podstatné. Zdůraznil, že daňové orgány nepominuly snahu žalobkyně o získání i jiného dodavatele fólie; ztotožnil se přitom se žalovaným, že žalobkyně neprokázala svá tvrzení, dle kterého jí oslovené společnosti uváděly, že příslušnou fólii nedokážou vyrobit. Pokud jde o porovnání cen fólií, krajský soud přisvědčil žalovanému, že předložené ceníky se týkaly fólií se zcela odlišnými vlastnostmi, než fólie, s níž obchodovala žalobkyně.

pokračování

[7] Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku, že dožádání správce daně u společností AL INVEST Břidličná, a. s., divize TAPA Tábor (dále jen „společnost TAPA“) a VEPAK s. r. o. (dále jen „společnost VEPAK“) byla ve skutečnosti výsledky svědků. Uvedl, že zástupcům daných společností byly předloženy technické listy a vzorky fólie získané od žalobkyně k vyjádření, zda jsou schopny takovou fólii vyrobit a za jakých podmínek. Nebyly jim kladeny žádné otázky konkrétně ve vazbě na žalobkyni. Zástupci daných společností se tak vyjadřovali pouze k okolnostem týkajících se jich samých.

[8] Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám, které žalobkyně uplatnila konkrétně k vyjádření Ing. Aleše Koukoly ze společnosti VEPAK [jednatel této společnosti – pozn. NSS]. Tedy námitkám, že Ing. Koukola v rozporu se závěry žalovaného uváděl, že společnost VEPAK nevyrábí (nedokáže vyrobit) právě tu folii, která byla předmětem obchodování žalobkyně, a že se k dalším otázkám dožadaného správce daně vyjadřoval k jinému typu fólie. Krajský soud uvedl, že s příslušnou argumentací se již vypořádal správce daně, přičemž žalobkyně svá tvrzení pouze opakuje. Pouze proto shrnul, že podstata nejasností spočívala v nepřesném překladu technického listu fólie z angličtiny do češtiny; z obsahu daňového spisu je ale zřejmé o jaké fólii zástupce společnosti VEPAK hovořil.

[9] Žalobkyni krajský soud přisvědčil v tom, že žalovaný blíže nevysvětlil svůj závěr o nízké hodnotě obchodní přírážky (2,14 %). V rámci celkových zjištění však tuto skutečnost označil za marginální. Za okrajové považoval rovněž to, zda žalobkyně postupovala v rozporu se svou interní směrnicí, jestliže neuzavírala smlouvy se společností HERO písemně.

[10] Důvodnými neshledal krajský soud ani námitky, jimiž žalobkyně brojila proti zjištění daňových orgánů, že je přinejmenším nezvyklé, pokud ukončila předmětné obchodování náhle, aniž by vůbec splnila poslední objednávku svého odběratele, a její odběratel přitom neuplatnil žádné sankce, ani se splnění své objednávky nedomáhal. Výtkám k tomuto zjištění se dle krajského soudu již věnoval správce daně ve svém stanovisku k vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění.

[11] Požadavek, aby odběratel žalobkyni platil předem, dle krajského soudu sice obecně může být nástrojem k minimalizaci rizik, v nynější věci však bylo namíste dané zjištění hodnotit v souhrnu celkového průběhu obchodování. Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám, jimiž žalobkyně rozporovala závěr daňových orgánů, že zboží dostatečně nekontrolovala. Vypovídací hodnota fotodokumentace, kterou v tomto směru žalobkyně předložila, je nízká. Jsou na ní toliko patrné pootevřené dveře dodávkové auta a paleta s něčím, co je obaleno neprůhlednou fólií.

[12] Krajský soud se ztotožnil i s náhledem daňových orgánů, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zamezila. Krajský soud sice vyslovil výhrady k některým doporučením žalovaného (že v žalobkyni měla vzbudit podezření nejnížší možná výše kapitálu společnosti HERO a to, že tato společnost nepropagovala svou činnost), za rozhodnou však označil nedostatečnou obezřetnost stran ceny zboží, žalobkyně si dále měla dostatečně ověřit své dodavatele, stejně jako důvěryhodnost svého odběratele.

[13] Tvzení žalobkyně, že se o dluzích společnosti Solwent s. r. o. (jejího předchozího odběratele, personálně propojeného s jejím odběratelem v rozhodné době, společností CENTERA spol. s r. o., dále jen „společnost Solwent“ a „společnost CENTERA“ – pozn. NSS) dozvěděla až v závěru obchodování, podle krajského soudu odporuje výpovědím svědků. Z nich vyplynulo, že žalobkyně věděla, že [Miłosz Krystian] Stawski [jednatel a společník společností Solwent a následně CENTERA – pozn. NSS] prodal společnost Solwent a založil novou společnost CENTERA, jelikož původní společnost tížil dluh. Žalobkyně rovněž věděla, že společnost CENTERA neměla dostatek prostředků na zaplacení větší dodávky zboží.

[14] Konečně krajský soud uvedl, že se nezabýval námitkou, zda správce daně zahájil daňovou kontrolu nezákonně, pokud žalobkyni nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení. Žalobkyně ji totiž uplatnila opožděně.

[15] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[16] Namítá, že se především krajský soud, ani implicitně, nevypořádal s veškerou její argumentací.

[17] Podle stěžovatelky pominul především námitku nepřezkoumatelnosti závěru žalovaného o nestandardnosti předmětných obchodů. Nevyjádřil se ani k argumentu, že jí správce daně po celou dobu obchodování vyměřoval daňové povinnosti v souladu s jejími daňovými tvrzeními. Dále pominul námitku, že hodnocení svědeckých výpovědí obsažené v bodu 56 rozhodnutí žalovaného představuje předsudek zpětného hodnocení, stejně jako související argumentaci, že žalovaný při hodnocení svědeckých výpovědí ignoroval kontext a prostředí, ve kterém se svědci pohybovali a způsob, jakým docházelo k navazování obchodních vazeb. Nevyjádřil se ani k námitce, že žalovaný pominul její tvrzení a důkazy, že se dodavatel i odběratel snažili po ukončení obchodování od stěžovatelky získat určitou kompenzaci. Krajský soud podle stěžovatelky rovněž řádně nepřezkoumal úvahu žalovaného, zda byly zjištěny nestandardní okolnosti, které svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání, nikoliv jen podnikatelského selhání. Konkrétně v odst. 15 napadeného rozsudku konstatoval některé aspekty obchodování stěžovatelky, aniž by k nim zaujal jakékoliv stanovisko. Není rovněž zřejmé, proč rozhodnutí žalovaného nezrušil, přisvědčil-li námitkám ve vztahu k okolnostem zahájení obchodování. Stejně tak krajský soud nevysvětlil, proč považuje za okrajová zjištění daňových orgánů o nízké výši obchodní přírážky a absenci písemné smluvní dokumentace. Konstatování, „že soud sdílí jeho závěry, že se o výsledky svědků nejednalo“ podle stěžovatelky nepředstavuje řádné vypořádání její námitky, že dožádání správce daně u společností TAPA a VEPAK byla ve skutečnosti výsledky svědků, a že stěžovatelce nebylo umožněno, aby u nich byla přítomna a svědkům kladla otázky. Dále krajský soud v rámci vyjádření k platbám stěžovatelky jejímu odběrateli nerefletoval námitku, že stěžovatelka nemohla vědět, jak probíhaly platby mezi společnostmi HERO a Catharine. Krajský soud rovněž nevysvětlil, proč považuje za zásadní, že obchodování probíhalo po několik měsíců a se zbožím, které výrobci nevyráběli na sklad. Není dále zřejmé, proč krajský soud hodnotil jako nepodstatné otázky pořizování fotodokumentace zboží a provádění kontrol, ačkoliv

pokračování

příslušným námitkám přisvědčil. Ve vztahu k obchodování stěžovatelky pak krajský soud nekonkretizoval svou tezi, že je podstatný „*samotný průběh obchodování (velmi rychlé přesuny malých množství zboží, které je obvykle k dispozici jen na zakázku, společně s platbami odběratele předem a rychlým přesunem finančních částek k dodavateli)*“.

[18] Dále se krajský soud podle stěžovatelky nevyjádřil k námitce, podle které není pravda, že by v rámci svých obchodních aktivit postupovala neopatrně, ani k souvisejícímu poukazu na to, že dodržovala své interní směrnice. Nevypořádal se rovněž s námitkou, že si stěžovatelka v průběhu obchodování se společnostmi Solwent a CENTERA ověřovala, zda řádně vykazují a daní přijímaná plnění, a že k tomuto tvrzení navrhla důkazy, které žalovaný pominul. Stejně tak nevypořádal související námitku nepřezkoumatelnosti tvrzení žalovaného o krátké historii společností CENTERA a SOLWENT. Dále opomenul námitku, že pokud jde o kontrolní opatření, stěžovatelka v příslušný časový okamžik učinila vše, co mohla. Pominul rovněž výtku, že žalovaný postupoval v rozporu s ustálenou judikaturou, hodnotil-li, zda stěžovatelkou učiněná opatření *vedla* k vyloučení účasti na daňovém podvodu, místo toho zda k tomuto cíli *vést mohla*. Nepřezkoumatelná je rovněž úvaha krajského soudu, že „*pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí doplnil svá 'doporučení', soud k nim má výhrady [...], avšak celkově souhlasí se závěry žalovaného*“. Dále pak krajský soud pominul námitku, že si stěžovatelka před zahájením obchodování i v jeho průběhu zjišťovala informace o obchodních partnerech a obchodované komoditě. Stejně tak nevypořádal námitky, jimiž brojila proti argumentaci žalovaného o nepřijetí dostatečných preventivních opatření, tedy námitky ve vztahu k tvrzením žalovaného o nutnosti dostatečného prověřování obchodních partnerů, „sebepropagační“ činnosti, mapování relevantního trhu, nutnosti uzavírání písemných smluv, hodnocení dokazování či okolnosti, že žalovaný neprokázal, že stěžovatelka o podvodném jednání věděla či vědět měla a mohla. Konstatování krajského soudu, že „*souhlasí se žalovaným, že žalobce svá tvrzení neprokázal*“ dle stěžovatelky nepředstavuje řádné vypořádání její argumentace, že před započatím obchodování i v jeho průběhu prováděla průzkum trhu za účelem ověření ceny fólie a nalezení jiného možného dodavatele. Dále z napadeného rozsudku není zřejmé, jaký vztah má ke stěžovatelkou přijatým opatřením poukaz krajského soudu na pana Stawskiho. Stěžovatelka považuje za zjednodušující tvrzení, že pan Stawski prodal společnost Solwent a založil společnost CENTERA proto, že u předchozí společnosti zůstal dluh. Pokud daným poukazem zamýšlel naznačit nedůvěryhodnost tohoto odběratele, svou úvahu nevysvětlil.

[19] Dále stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu o opožděném uplatnění námitky, že správce daně zahájil daňovou kontrolu, aniž by nejprve postupoval podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Namítá, že „*materiálně*“ tato námitka v žalobě obsažena byla; stěžovatelka toliko výslovně nezmínila příslušné zákonné ustanovení. Konkrétně odkazuje na první odstavec na straně čtvrté žaloby, v němž vyjádřila nesouhlas s postupem správce daně před zahájením daňové kontroly. Krajský soud však tuto argumentaci pominul.

[20] Namítá rovněž, že závěr krajského soudu, podle kterého v daňovém řízení tvrdila, že společnost TAPA odmítla dát stanovisko písemně, nikoli, že folie nedokáže vyrobit, je v rozporu s daňovým spisem a jejím vyjádřením učiněným v průběhu daňového řízení. Zde poukazuje na obsah svého vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a namítá, že krajský soud příslušnou námitku hodnotil na základě vadné premisy, respektive ji nijak nevypořádal.

[21] V rozporu s daňovým spisem je rovněž konstatování krajského soudu ve vztahu k ukončení obchodování, že „*obchodní partneři [stěžovatelky] se bez dalšího spokojili s náhlým ukončením obchodování*“.

[22] Oporu v daňovém spisu postrádá rovněž náhled krajského soudu, že společnost Catharine, u níž daňové orgány identifikovaly chybějící daň, plnila v řetězci roli tzv. *cross invoicera*, a že tato společnost neprokázala nákup pracích kapslí, v důsledku čehož nemohla tuto část svého obchodování použít k vyrovnání vysoké daňové povinnosti. Stěžovatelka uvádí, že správce daně společnosti Catharine [Finanční úřad pro Jihomoravský kraj – pozn. NSS] dospěl k závěru, že tato společnost neprokázala pořízení fólie od svého dodavatele, v důsledku čehož změnil hodnoty na řádcích 3 a 43 jejího daňového přiznání na 0 Kč. Současně v platebním výměru ze dne 17. 7. 2015, č. j. 3026676/15/3016-50523-708684, výslovně uvedl, že „*uvedené skutečnosti nemají vliv na samotnou výši vlastní daňové povinnosti*“. Vliv na ní mělo prověřování daně na výstupu, které se týkalo výlučně dodání pracích kapslí. Příslušný správce daně dospěl k závěru, že toto plnění nelze považovat za intrakomunitární, neboť jeho odběrateli byla zrušena registrace k DPH. Společnosti Catharine tudíž byla DPH doměřena výlučně ze zdanitelných plnění týkajících se pracích kapslí. Důvodem doměření daně společnosti Catharine současně bylo zrušení daňové registrace jejího odběratele, nikoliv její zapojení do podvodného jednání.

[23] Stěžovatelka současně poukazuje na to, že jsou v daňovém spisu založeny platební výměry společnosti Catharine na DPH za zdaňovací období měsíců května až srpna 2014, ačkoliv jí daňové orgány na základě argumentace o chybějící dani u společnosti Catharine doměřily daňovou povinnost za zdaňovací období měsíců srpna až prosince 2013 a ledna až dubna 2014.

[24] Dále trvá na tom, že dožádání u společností TAPA a VEPAK byly skrytými výsledky svědků. Stěžovatelce mělo být umožněno se jich zúčastnit a klást svědkům otázky. To, že se [dožadovaný – pozn. NSS] správce daně příslušných osob přímo neptal na skutečnosti týkající se stěžovatelky, nemůže z daných výsledků činit zákonná dožádání, neboť to primárně svědčí o vadnosti (neúplnosti) vedení výsledků. [Dožadovaný – pozn. NSS] správce daně navíc pokládal daným osobám otázky týkající se zboží, se kterým obchodovala stěžovatelka. Tedy otázky, které měly přímou vazbu na stěžovatelku a s ní vedené daňové řízení.

[25] Argumentace, již se krajský soud vypořádal s námitkou uplatněnou ve vztahu k vyjádření Ing. Koukoly ze společnosti VEPAK, se dle stěžovatelky s příslušnou námitkou míjí. Podstatou dané žalobní argumentace bylo, že se Ing. Koukola nevyjadřoval k té fólii, která byla předmětem stěžovatelčina obchodování. Tento aspekt jeho výpovědi žalovaný i krajský soud pominuli.

[26] Ve vztahu k výpovědi Ing. P. S. ze společnosti TAPA [člena jejího představenstva a ředitele divize TAPA Tábor – pozn. NSS] stěžovatelka uvádí, že zástupci dané společnosti dožadovaný správce daně předložil pouze (fyzický) vzorek příslušné fólie, nikoliv její specifikaci v podobě technického listu. Je tedy otázkou, do jaké míry jsou vyjádření Ing. S. relevantní.

[27] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ačkoliv je napadený rozsudek strohý, je přezkoumatelný, neboť krajský soud se vypořádal s podstatou uplatněné

pokračování

argumentace. Správný je rovněž závěr o opožděnosti námitky nezákonného zahájení daňové kontroly, jelikož byla uplatněna teprve při jednání. Závěr o chybějící dani společnosti Catharine má oporu v daňovém spisu. Jmenovitě žalovaný odkázal na str. 5 a 6 stanoviska správce daně k vyjádření stěžovatelky k výsledku kontrolního zjištění, zprávu o daňové kontrole a odpověď na dožádání, které bylo správci daně doručeno dne 11. 5. 2015. Příslušný typ podvodných obchodů s využitím subjektu na pozici tzv. *cross invoicera* popsala Evropská komise v dokumentu *The concept of Tax Gaps, Report III: MTIS Fraud Gap estimation methodologies*, z listopadu 2018, dostupném na webu <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1cf7f819-e7c0-11e8-b690-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-83432664>. Žalovaný se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že dožádání u společností TAPA a VEPK nebyla skrytými výsledky svědků. Správce daně pouze prověřoval, zda jsou dané společnosti schopné vyrobit příslušný typ fólie, za jakou cenu, jak dlouho výroba trvá, a zda existují i další výrobci. Pokud jde o hodnocení výpovědi pana Koukoly, krajský soud stěžovatele nepřisvědčil proto, že pouze opakovala tvrzení, která uplatnila v průběhu daňového řízení, aniž by reagovala na argumentaci daňových orgánů.

[28] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[29] Kasační stížnost není důvodná.

[30] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu pro nedostatek jeho důvodů. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné jej bez dalšího zrušit. Konstantní judikatura tohoto soudu označuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz například rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, nikoliv odpovědět na každou dílčí žalobní námitku. Podstatné je, aby se soud vypořádal se stěžejními námitkami účastníka řízení, což může konzumovat vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. například rozsudky tohoto soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, či ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36; shodně též nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, dostupný z www.nalus.usoud.cz).

[31] Nejvyšší správní soud připouští, že odůvodnění napadeného rozsudku je úsporné – bez narativní části čítá toliko 3 strany, což se na první pohled může ve vztahu k 25 stránkové žalobě jevit jako nepoměrné. Krajský soud se vskutku adresně a výslovně nevyjádřil ke každé jednotlivé žalobní námitce, tento fakt nicméně nemá za následek

nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. Krajský soud se totiž soustředil na *podstatu* žalobní argumentace, s níž se vypořádal. Jelikož stěžovatelce byla doměřena DPH z důvodu, že relevantní plnění bylo zasaženo podvodem na dani, je podstatné, že napadený rozsudek obsahuje srozumitelné, ač stručné, vysvětlení, proč krajský soud přisvědčil závěrům daňových orgánů o existenci podvodu (zejména v čem spočívala chybějící daň), zapojení stěžovatelky do něj, včetně skutečnosti, že stěžovatelka s ohledem na zjištěné okolnosti realizovaných obchodů o svém zapojení věděla, či přinejmenším o něm vědět měla a mohla, a o tom, že stěžovatelka neprokázala, že by přijala veškerá opatření, která na ní bylo možné rozumně vyžadovat, aby riziku zapojení do daňového podvodu zabránila.

[32] Ačkoliv stěžovatelka uvádí, že si je vědoma, že krajský soud nebyl povinen jednotlivě reagovat na každou jednotlivou námitku, v rámci své kasační argumentace, v níž vysvětluje, v čem konkrétně spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (a která tvoří dominantní obsah kasační stížnosti, jakkoli se její část nachází i pod rubrikou „*Nezákonnost napadeného rozhodnutí krajského soudu*“), tento princip ve skutečnosti pomíjí. Stěžovatelka v žalobě v notné míře toliko opakovala argumentaci, s níž se již vypořádaly daňové orgány – nejen žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, ale rovněž správce daně ve zprávě o daňové kontrole a v dokumentu „*Úřední záznam o stanovisku správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění u daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen – srpen 2014*“ ze dne 4. 5. 2016, č. j. 1969115/16/3202-60562-803336 (dále jen „stanovisko správce daně ze dne 4. 5. 2016“), kterým ještě před vydáním platebních výměrů podrobně reagoval na obsáhlé vyjádření stěžovatelky k výsledku kontrolního zjištění, a které učinil součástí zprávy o daňové kontrole. Za takové situace by bylo nadbytečné, aby krajský soud, který závěry daňových orgánů považoval za správné, jejich argumentaci toliko přeformuloval a opakoval jinými slovy.

[33] Stěžovatelka konkrétně uplatňuje řadu dílčích, do značné míry vzájemně se opakujících, námitek, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s některými z jejích námitek proti závěru daňových orgánů, že s ohledem na zjištěné nestandardnosti předmětných transakcí přinejmenším měla a mohla vědět, že se účastní podvodného jednání (NSS tyto námitky shrnul v odst. 17 tohoto rozsudku). Krajský soud se s podstatou příslušné argumentace zabýval v odst. 15 až 18 napadeného rozsudku. Srozumitelně vysvětlil, že za rozhodné nestandardní okolnosti, které musely v přiměřeně obezřetném daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní podvodného jednání, považoval jednak cenu obchodovaného zboží, která byla mnohonásobně vyšší než cena, za kterou bylo možné příslušné zboží nakoupit u jiných dodavatelů v ČR, a dále celkový průběh obchodování, spočívající v rychlých a takřka denních přesunech malého množství zboží, které přitom jeho výrobci zpravidla vyrábějí toliko na podkladě konkrétní zakázky, nikoliv „na sklad“.

[34] Krajský soud nepominul ani námitku, že hodnocení svědeckých výpovědí ve vztahu k otázce zahájení obchodování je projevem předsudku zpětného hodnocení. Danou otázkou se zabýval v odst. 16 napadeného rozsudku, v němž stěžovatelce v základu přisvědčil, že výpovědi dotčených svědků nejsou v rozporu, spíše se liší mírou své konkrétnosti. Zjištění, že mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem neexistuje přesná shoda na tom, kdo dal první podnět k zahájení vzájemného obchodování, však považoval s ohledem na ostatní nestandardní okolnosti předmětného obchodování za nepodstatné.

pokračování

V tomto ohledu je rovněž nedůvodná námitka, že krajský soud nevysvětlil, proč z tohoto důvodu rozhodnutí žalovaného nezrušil. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud považoval za klíčová jiná, podstatnější zjištění (výrazně nadsazená cena a průběh obchodování). Souhlas s dílčí námitkou týkající se okolností zahájení obchodování tak nic neměnil na celkovém závěru, že daňové orgány identifikovaly a prokázaly jiné, podstatnější okolnosti, z nichž vyplývá, že stěžovatelka o podvodném jednání přinejmenším měla a mohla vědět. Není rovněž pravda, že by krajský soud neuvedl, proč považoval za okrajová zjištění daňových orgánů o nízké obchodní příirážce a absenci písemné smluvní dokumentace. Krajský soud, ač stručně, příslušné závěry odůvodnil v první části odst. 18 napadeného rozsudku. Jednoduše řečeno, krajský soud naznal, že náhled daňových orgánů, že stěžovatelka o podvodném jednání přinejmenším měla a mohla vědět, ob stojí bez ohledu na spornost některých dílčích zjištění, která byla v argumentaci daňových orgánů spíše méně významná.

[35] K závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nemůže vést ani to, že krajský soud výslovně nevysvětlil, proč považuje za nestandardní, že stěžovatelka po několik měsíců obchodovala se zbožím, které se zpravidla nevyrábí „na sklad“. Předně, podstata daného zjištění spočívá v tom, že stěžovatelka *několikrát týdně, případně i denně* obchodovala *s malým množstvím zboží*, které se standardně *vyrábí na zakázku*. Nejvyšší správní soud neshledává, že by uvedené zjištění vyžadovalo nutně podrobnější vysvětlení. S ohledem na kasační argumentaci lze dodat, že v případě zboží, které jeho výrobce pro svého odběratele vyrábí toliko na zakázku, lze považovat za obvyklé, pokud si daný odběratel zboží poté, co je vyrobeno, odveze naráz, případně v několika „várkách“. Opakované časté transakce a přesuny malého množství příslušného zboží se tak z tohoto pohledu skutečně jeví jako nestandardní. Stěžovatelka přitom nepředložila žádné logické vysvětlení pro svůj postup. Za takové situace není vadou, pokud krajský soud příslušnou „nestandardnost“ v napadeném rozsudku toliko konstatoval, aniž by se s ní zabýval podrobněji.

[36] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný ani proto, že se krajský soud výslovně nezabýval námitkou, dle které daňové orgány nerefletovaly výtku, že stěžovatelka nemohla vědět, jak probíhaly platby za zboží mezi společností Catharine a HERO. Již žalovaný totiž v odst. 71 svého rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, že „nestandardnost“ s ohledem na časté dodávky malého množství zboží spatřuje v tom, že to byla stěžovatelka, kdo po svém odběrateli požadoval platby předem. Krajský soud současně srozumitelně vysvětlil, že za jiných okolností by se mohlo jednat o nástroj minimalizace rizik, v nynější věci však požadavek na platby předem spíše svědčí o tom, že sama stěžovatelka měla pochybnosti o solventnosti svého odběratele.

[37] Tvrzení, že krajský soud k námitce, že úkony dožádaného správce daně u společností TAPA a VEPÁK představovaly skryté výsledky svědků, uvedl toliko že „*sdílí jeho závěry, že se o výsledky svědků nejednalo*“, je nepravdivé. Krajský soud se s příslušnou argumentací věcně zabýval ve druhé části posledního odstavce na str. 17 a na počátku str. 18 napadeného rozsudku. Stěžovatelkou (nadto nepřesně) citovaná formulace je toliko první větou příslušné argumentace; této skutečnosti si je ostatně nepochybně vědoma, neboť v bodu 28 kasační stížnosti s příslušnými závěry krajského soudu věcně polemizuje (k tomu viz níže).

[38] Nepravdivé je rovněž tvrzení stěžovatelky, že krajský soud přisvědčil jejím námitkám stran fotodokumentace a kontrol zboží (a není tak zřejmé, proč z těchto důvodů rozhodnutí žalovaného nezrušil). Krajský soud shledal obě tyto námitky v závěru odst. 18 napadeného rozsudku nedůvodnými. Konstatoval, že předložené fotografie mají nízkou vypovídací hodnotu, a že tvrzení o provádění kontroly zboží – přeměrování tloušťky fólie v plně naloženém automobilu se nejeví jako věrohodné.

[39] Stěžovatelka dále uplatňuje řadu dílčích, opakujících se, námitek, že se krajský soud nevypořádal s některými z jejích námitek proti závěru daňových orgánů, že nepřijala veškerá rozumná opatření, aby předešla svému zapojení do podvodného jednání (NSS tyto námitky shrnul v odst. 18 tohoto rozsudku). Krajský soud se s podstatou příslušné argumentace vypořádal v odst. 19 a částečně v odst. 16 a 18 napadeného rozsudku. Za rozhodné považoval, že stěžovatelka nebyla dostatečně obezřetná při ověřování obchodních partnerů, respektive v případě odběratele, společnosti CENTERA, jí přímo byly známy okolnosti, nasvědčující tomu, že se o důvěryhodného obchodního partnera nejedná (předlužení předchozího odběratele, společnosti Solwent, jehož jednatel a společník, pan Stawski následně založil novou společnost, CENTERA, která se stala novým odběratelem; v kombinaci s požadavkem stěžovatelky na úhrady zboží předem). S ohledem na uvedené Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tvrzením, že by z odůvodnění napadeného rozsudku nebylo zřejmé, jaký vztah má k přijatým opatřením pan Stawski.

[40] Není rovněž vadou, že krajský soud výslovně nereagoval na jednotlivé žalobní námitky, neboť z odůvodnění rozsudku je patrné, že dospěl k závěru, že stěžovatelka neuplatňuje žádnou novou argumentaci, s níž by se již relevantním způsobem nevypořádal správce daně ve svém stanovisku ze dne 4. 5. 2016, na které krajský soud v tomto ohledu odkázal. Dospěl-li krajský soud k závěru, že je správný náhled daňových orgánů, podle kterého si stěžovatelka nepočínala dostatečně obezřetně, logicky tím implicitně nepřisvědčil tvrzení, že stěžovatelka učinila vše, co v tomto směru v rozhodné době učinit mohla, a že si o svých obchodních partnerech před zahájením obchodování, případně v jeho průběhu, zjistila dostatečné informace.

[41] Rovněž není vadou, pokud se krajský soud výslovně nezabýval námitkou nepřezkoumatelnosti tvrzení žalovaného, že společnosti CENTERA a HERO jsou „*firmou s krátkou historií*“. Bylo by naprosto nadbytečné, aby krajský soud opakovaně vysvětloval již vysvětlené. Žalovaný v odst. 57 svého rozhodnutí naprosto srozumitelně uvedl, jakou roli hrálo v jeho úvaze zjištění, že obě společnosti vznikly teprve v roce 2012, tedy že v kontextu řady dalších zjištění přihlížel i k tomu, že dané společnosti neměly potřebnou povědomost o specifiku obchodované komodity. K obdobné námitce ve vztahu ke společnosti HERO se obdobně ještě před vydáním platebních výměrů ve stanovisku ze dne 4. 5. 2016 vyjadřoval správce daně – společnost HERO vznikla v roce 2012 a první obchod s fólií uskutečnila v roce 2013. Nejvyšší správní soud neshledává, že by konstatování, že společnost obchodující na relevantním trhu sotva rok je společností s krátkou historií, vyžadovalo nějaké podrobnější vysvětlování.

[42] Ani tvrzení, že krajský soud k námitce, že si stěžovatelka prováděla průzkum trhu stran ceny a možných dodavatelů fólií, toliko uvedl, že „*souhlasí se žalovaným, že žalobce svá tvrzení neprokázal*“, není pravdivé. Krajský soud se s příslušnou argumentací zabýval v odst. 17 odůvodnění rozsudku, a to rovněž ve vazbě na ústní jednání provedená prostřednictvím dožádání u společností TAPA a VEPAK (k tomu viz níže). Vysvětlil, ač

pokračování

stručně, proč dospěl k závěru, že stěžovatelka své tvrzení o relevantním oslovení jiných možných dodavatelů neprokázala.

[43] Krajský soud rovněž nepochybil, nezabýval-li se pro opožděnost námitkou, že správce daně měl stěžovatelku před zahájením daňové kontroly nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Stěžovatelka tuto námitku poprvé uplatnila až při jednání dne 23. 10. 2019. Rozšířit žalobu o nové žalobní body však lze toliko ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). Není přitom pravda, že by příslušná námitka měla základ již v žalobě, přičemž stěžovatelka toliko výslovně nezmínila ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka sice v žalobě skutečně vyjádřila výhrady k postupu správce daně před zahájením daňové kontroly, ale zcela odlišného charakteru. Namítala, že jí správce daně způsobil škodu, neboť jí nesdělil informace o možném zapojení jí a jejích obchodních partnerů do daňového podvodu, ačkoliv je měl k dispozici již několik měsíců před zahájením daňové kontroly, jinými slovy, že ji předem nevaroval, že má podezření o jejím zapojení do daňového podvodu. S podstatou této argumentace se krajský soud výslovně vypořádal v odst. 11 odůvodnění rozsudku.

[44] Jednou z řady okolností vzbuzujících podle daňových orgánů podezření o nestandardnosti předmětných transakcí bylo náhlé ukončení obchodování ze strany stěžovatelky. Stěžovatelka ani nesplnila poslední objednávku svého odběratele, ten se však jejího splnění nedomáhal, ani vůči stěžovateli neuplatnil žádné sankce. Nelze přisvědčit námitce, že by krajský soud v rozporu s daňovým spisem konstatoval, že „*obchodní partneri [stěžovatelky] se bez dalšího spokojili s náhlým ukončením obchodování*“. Taková formulace se v napadeném rozsudku předně vůbec nenachází; krajský soud v odst. 18 napadeného rozsudku k argumentaci, již stěžovatelka brojila proti zjištění daňových orgánů o ukončení obchodování, uvedl, že „*[t]aké při hodnocení ne/sjednání sankcí při ukončení obchodování je třeba podle soudu vycházet z celkových okolností, jak učinil správce daně, když se této otázce věnoval na str. 21 – 22 stanoviska [ze dne 4. 5. 2016]*“. Jinými slovy, krajský soud považoval za nadbytečné vyjadřovat se výslovně k jednotlivým žalobním výtkám stran ukončení obchodování, neboť měl za to, že se s nimi již dostatečně vypořádal správce daně ve svém stanovisku ze dne 4. 5. 2016. Krajský soud k jeho závěrům zjevně neměl výhrady a neměl tedy, co by dále dodal.

[45] Nejvyšší správní soud ověřil, že se správce daně v uvedeném stanovisku s příslušnými výhradami stěžovatelky skutečně vypořádal na str. 21 až 23, a to včetně předložených podkladů, které podle ní měly dokládat, že její obchodní partneri měli k náhlému ukončení obchodování výhrady. Příslušné vyjádření krajského soudu v odst. 18 napadeného rozsudku tak má v daňovém spisu oporu. Současně není důvodná ani dílčí námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou stěžovatelka opírala právě o náhled, že daňové orgány ignorovaly její tvrzení a důkazy, že se od ní její obchodní partneri snažili po ukončení obchodování získat určitou kompenzaci. Není tomu tak, správce daně s uplatněnými výtkami vypořádal. Při absenci věcné argumentace tak lze stěžovatelku na závěry daňových orgánů odkázat.

[46] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, dle které je v rozporu s daňovým spisem závěr krajského soudu, že stěžovatelka v daňovém řízení tvrdila, že společnost TAPA odmítla dát stanovisko písemně, nikoli, že fólii nedokáže vyrobit.

Príslušné vyjádření krajského soudu je skutečně nepřesné, neboť stěžovatelka ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (viz poslední odstavec na jeho str. 17) opravdu uvedla (i to), že „[p]ro další doložení, že kontakt se společností TAPA Tábor skutečně proběhl a že tato společnost [stěžovatelce] v rozporu se svým následným tvrzením správci daně skutečně tvrdila, že fólie daně specifikace nevyrábí a že jí ani není znám výrobce takového materiálu, předkládá [stěžovatelka] jako přílohu č. 42 část záznamu z knihy došlé a odeslané pošty [stěžovatelky], ve kterém se [stěžovatelce] podařilo dohledat záznam o tom, že dne 25. 11. 2013 odesílal společnosti [TAPA] vzorek [předmětné] folie k rozboru“ (důraz doplněn NSS).

[47] Stěžovatelka se tedy skutečně v průběhu řízení před daňovými orgány snažila vyvrátit (rovněž) informace, které správce daně získal od společnosti TAPA, stran její schopnosti vyrobit totožnou či obdobnou fólii, se kterou obchodovala stěžovatelka, a to za výrazně nižší cenu, než za jakou ji stěžovatelka nakupovala od společnosti HERO. S podstatou dané argumentace se však vypořádal již správce daně ve stanovisku ze dne 4. 5. 2016 (viz třetí a čtvrtý odstavec na jeho str. 16), kde uvedl, že „[v] zápisu p. Z. [zaměstnance stěžovatelky, který měl na starosti obchodování s předmětnou fólií] z prosince 2013 o tel. hovoru s TAPA Tábor, je napsáno: ‘1 vrstvá fólie, metalizovaný polyester, většinou se k něčemu přilepuje, může být i v potravinářství, TAPA to nemá skladem, neví, kde to sehnat, nedá stanovisko písemně. ‘ Z písemnosti není zřejmé, kdo konkrétně za společnost TAPA Tábor s p. Z. komunikoval. Ze záznamu z knihy došlé a odeslané pošty není zřejmé, co vlastně [stěžovatelka] po společnosti [TAPA] požadoval a jakou specifikaci zboží k rozboru rozeslal [...] Navíc lze stěží věřit tvrzení, že na formální požadavek zaslaný [stěžovatelkou] doporučenou poštou, společnost TAPA Tábor odmítla poskytnout písemné stanovisko, byť negativní.“ Správce daně tedy dospěl k závěru, že předložené podklady (stěžovatelčin výpis došlé a odeslané pošty a zápis jejího zaměstnance) nevyvracejí informace, které společnost TAPA k možnostem výroby a ceně fólie sdělila při ústním jednání dožádanému správci daně. S podstatou této argumentace stěžovatelka nepolemizuje, postačí ji na ni proto odkázat.

[48] Pokud jde o argumentaci, že dožádání (přesněji úkony provedené prostřednictvím dožádaného správce daně, tedy ústní jednání při správě daní) u společností TAPA a VEPAC byly skrytými výsledky svědků, Nejvyšší správní soud se již s takřka doslovně shodně formulovanou námitkou směřující k týmž úkonům dožádaného správce daně zabýval v odst. 33 rozsudku ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019-37, na podkladě kasační stížnosti stěžovatelky ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Nejvyšší správní soud neshledává žádný důvod, aby se od závěrů, proč příslušná argumentace není důvodná, nyní odchýlil. Postačí proto zopakovat, že „dožádání je procesní institut, který spočívá v provedení procesního úkonu z důvodu hospodárnosti řízení jiným orgánem než tím, který vede řízení. V posuzované věci žalovaný dožádáním zjišťoval informace o fólii, se kterou stěžovatel obchodoval (cenu této fólie a počet subjektů, které ji jsou v České republice schopny vyrobit). V tomto ohledu skutečně dožádání souviselo s projednávanou věcí, což je však v pořádku, neboť dožádání musí z povahy věci souviset s projednávanou věcí, když při něm dochází ke zjišťování skutečností potřebných pro rozhodnutí v projednávané věci. V samotné skutečnosti, že dožádání souvisí s posuzovanou věcí, však nelze spatřovat výsledek svědků, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Žalovaný totiž prostřednictvím dožádání nezjišťoval žádné skutečnosti týkající se průběhu obchodů prováděných stěžovatelem s předmětnou fólií, či jakékoli jiné informace týkající se stěžovatele. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že výpovědi zástupců společností TAPA a VEPAC obstaraná při dožádání není na místě hodnotit jako výpovědi svědků, ale skutečně představují dožádání, při kterém byly

pokračování

zjišťovány informace potřebné pro posouzení věci. Žalovaný neopomněl o provedení těchto dožádání stěžovatele vyrozumět, neboť je zmínil ve výsledku kontrolního zjištění, které zaslal stěžovateli. (důraz doplněn).“ Samotná skutečnost, že se dožádaný správce daně zástupců uvedených společností dotazoval na výrobní možnosti a cenu zboží, se kterým obchodovala stěžovatelka, z příslušných ústních jednání nečiní výsledky svědků. Daňové orgány proto nepochybily, pokud stěžovatelku k daným úkonům nepřizvaly a neumožnily jí, aby zástupcům daných společností kladla otázky. Podstatné v tomto ohledu je, že stěžovatelka byla o provedení daných úkonů informována a mohla se k nim vyjádřit, čehož také využila.

[49] Rovněž s takřka totožnými námitkami, které stěžovatelka uplatňuje ve vztahu k vyjádření Ing. Koukoly ze společnosti VEPAK se již Nejvyšší správní soud zabýval v odst. 34 rozsudku č. j. 4 Afs 468/2019-37. I v tomto směru se lze se závěry čtvrtého senátu tohoto soudu, týkajícími se téhož vyjádření zástupce společnosti VEPAK, ztotožnit. Postačí proto zopakovat, že „[p]an Koukola ze společnosti VEPAK ve své výpovědi při dožádání uvedl, že fólii, tak jak je specifikována v české verzi technického listu, obsahuje takovou škálu specifikací, kterou společnost VEPAK neumí výrobně nakombinovat. Uvedl dále, že anglické verzi technického listu nejvíc může odpovídat složení PET/AI/Pe, které je společností VEPAK vyrobitelné, ale další specifikace v tomto listu obsažené nedokáže ani popsat či naplnit. Ohledně fólie, kterou je společnost VEPAK schopna vyrobit, pan Koukola uvedl, že cena by se pohybovala okolo 100 Kč/kg bez DPH. S ohledem na výše uvedené, Nejvyšší správní soud připouští, že závěr krajského soudu, že podstata výpovědi pana Koukoly spočívala v nepřesném překladu technického listu ohledně fólie z angličtiny do češtiny, není přesný. Pro posouzení věci je však podstatné, že z výpovědi pan Koukoly je zřejmé, o jaké fólii hovoří - nikoli o stejné, ale o podobné fólii, jako je ta, se kterou obchodoval stěžovatel, což krajský soud vystihl. S ohledem na podobnost fólie, k níž se vyjádřil, s fólií s níž obchodoval stěžovatel, lze při posouzení věci z vyjádření pana Koukoly vycházet. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že se krajský soud mýlí s jeho žalobní námitkou, v níž poukázal na skutečnost, že se pan Koukola nevyjadřoval k fólii, která byla předmětem obchodování stěžovatele. Cenu této podobné fólie přitom pan Koukola uvedl mnohonásobně nižší než cenu, za kterou podobnou fólii kupoval stěžovatel“ (důraz doplněn). Nejvyšší správní soud toliko dodává, že uvedené posouzení má podklad v protokolu o ústním jednání u společnosti VEPAK ze dne 30. 1. 2015, č. j. 551836/15/3012-60564-704729.

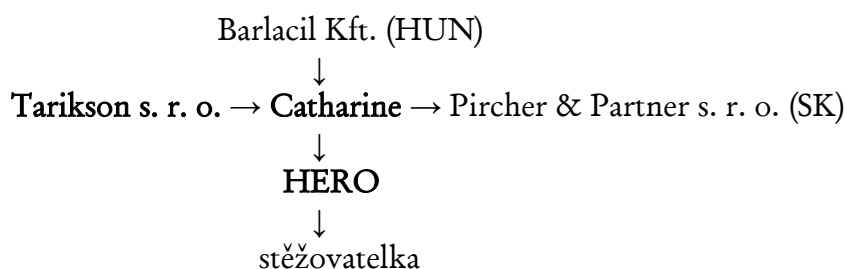
[50] Právě uvedené obdobně platí také pro námitky stěžovatelky uplatněné ve vztahu k vyjádření Ing. S. ze společnosti TAPA. S veskrze totožnými námitkami, které stěžovatelka uplatňuje nyní, se Nejvyšší správní soud, ve věci platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob, zabýval v odst. 35 rozsudku 4 Afs 468/2019-37. Vysvětlil, že „[s]kutečnost, že panu S., zástupci společnosti TAPA, byl předložen pouze fyzický vzorek fólie, nikoli její specifikace v podobě technického listu, nemá podle Nejvyššího správního soudu za následek, že by vyjádření pana S. k ceně fólie nebylo relevantní. Pokud totiž pan S. podniká v oboru výroby fólií, lze předpokládat, že k relativně přesnému určení přibližné ceny mu postačuje pouze vzorek zboží a nemusí mít k dispozici též technickou specifikaci. Vyjádření pana S. ohledně ceny fólie (80 – 200 Kč/kg) navíc koresponduje s vyjádřením pana Koukoly, který uvedl cenu fólie přibližně 100 Kč/kg. Vyjádření pana S. rovněž vyvrací tvrzení stěžovatele, že předmětné společnosti nebyly schopny předmětnou fólii vyrobit, neboť pan S. uvedl, že v České republice existuje minimálně 30 možných dodavatelů a že výroba je na zakázku, přičemž technologická doba výroby je 3 dny.“ Lze dodat, že uvedené posouzení má podklad

v protokolu o ústním jednání u společnosti TAPA ze dne 8. 12. 2014, č. j. 2074879/14/2212-60561-303075.

[51] Daňové orgány tudíž nepochybily, pokud závěr, že stěžovatelka nakupovala hliníkové fólie od společnosti HERO za výrazně nadhodnocenou cenu, opřely mimo jiné o vyjádření zástupců společností TAPA a VEPAK.

[52] Kasační soud nepřisvědčil ani argumentaci, že závěr krajského soudu, že chybějící daň byla zjištěna u společnosti Catharine, respektive že tato daň nesouvisí (pouze) s nákupem a prodejem pracích kapslí, nýbrž (rovněž) s obchodem s hliníkovou fólií, postrádá oporu v daňovém spisu.

[53] Správce daně identifikoval dva vzájemně se křížící dodavatelské řetězce, jejichž společným článkem byla společnost Catharine, která plnila úlohu tzv. *missing tradera*, tedy toho článku podvodného řetězce, který neodvede daň a následně se stane nekontaktním. V případě křížících se dodavatelských řetězců se tento článek konkrétně označuje jako tzv. *cross invoicer*. Odtud se pak příslušný „typ“ podvodu, zpravidla zahrnující přeshraniční plnění, označuje jako „*Missing trader intra-Community fraud — Cross-invoicer*“ (viz str. 12 dokumentu Evropské komise *The concept of Tax Gaps, Report III: MTIS Fraud Gap estimation methodologies*, na který ve svém vyjádření odkázal žalovaný):



[54] Předmětem řetězce „Tarikson – Catharine – Pircher & Partner“ bylo dodání pracích kapslí. Předmětem řetězce „Barlacil – Catharine – Hero – stěžovatelka (a dále Solwent, později CENTERA)“ bylo dodání hliníkové fólie.

[55] Uvedená zjištění mají oporu v dokumentech Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj „*Odpověď na dožádání*“ ze dne 7. 5. 2015, č. j. 2324429/15/3019-60562-701261, a „*Doplnění odpovědi na dožádání*“, ze dne 10. 9. 2015, č. j. 3281746/15/3019-60562-701261, včetně jejich příloh (viz č. l. 66 a 85 daňového spisu). Z protokolu správce daně ze dne 14. 9. 2015 na č. l. 86 daňového spisu vyplývá, že stěžovatelka do příslušných dokumentů nahlížela, s jejich obsahem je tak nepochybně seznámena. Postačí proto uvést, že v daňovém spisu jsou (mj.) jakožto přílohy uvedených dokumentů založena daňová přiznání společnosti Catharine za příslušná zdaňovací období, dodatečné platební výměry na DPH (v případě zdaňovacího období měsíce července 2014 platební výměr) na příslušná zdaňovací období, jež společnosti Catharine vystavil její správce daně – Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, a dále úřední záznamy o stanovení daně za příslušná zdaňovací období (vyjma července 2014) podle pomůcek.

[56] Všechny tyto podklady ve svém souhrnu poskytují spolehlivou oporu pro zjištění, že společnost Catharine vykázala a také uskutečnila (tuzemská) zdanitelná plnění – dodání

pokračování

zboží (hliníkové fólie) pro společnost HERO. Příslušné faktury, na nichž je uvedena DPH, které k tomuto plnění společnost Catharine vystavila, jsou rovněž součástí daňového spisu (viz jeho č. l. 112 - 117). Společnosti Catharine tak v souladu s § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH ve spojení s § 108 odst. 1 téhož zákona vznikla povinnost z příslušného zdanitelného plnění přiznat a odvést daň. Uvedená společnost však příslušnou daň, která jí byla stanovena výše uvedenými dodatečnými platebními výměry, respektive v případě měsíce července 2014 platebním výměrem, neuhradila. To ostatně stěžovatelka ani nepopírá. Současně společnost Catharine nemohla takto vzniklou daňovou povinností snížit (tak, jak to zamýšlela) o uplatněný nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Tarikson (nákup pracích kapslí). Správce daně společnosti Catharine totiž sice nepopíral existenci příslušného zboží a skutečnost, že je společnost Catharine nakoupila. Uvedená společnost však neprokázala, že jej přijala právě od společnosti Tarikson, tak jak to deklarovala. Uvedený nárok na odpočet daně z přijetí zdanitelného plnění (nákup pracích kapslí) tak společnosti Catharine nebyl uznán. Tím se uvedené společnosti, oproti tomu, co deklarovala v daňových přiznáních za příslušná zdaňovací období, navýšila celková částka vlastní daňové povinnosti (tvořené mj. daní na výstupu z prodeje hliníkové fólie společnosti HERO), která však nebyla uhrazena. Daňové orgány tudíž v posuzované věci identifikovaly chybějící daň. Současně má oporu v daňovém spisu jejich zjištění, že příslušná částka daně má vazbu nejen na transakce týkající se pracích kapslí, jak se snaží tvrdit stěžovatelka, ale rovněž na transakce týkající se hliníkové fólie.

[57] Stěžovatelka svou argumentaci účelově soustředila jednak na plnění spočívající v pořízení hliníkové fólie společností Catharine od maďarské společnosti Barlacil, tj. na zdanitelné plnění spočívající v pořízení zboží z jiného členského státu [řádek č. 3 daňových přiznání, potažmo (dodatečných) platebních výměrů], s nímž je zásadně spojen nárok na odpočet daně [řádek 43 daňových přiznání, i (dodatečných) platebních výměrů]. Stěžovatelka má pravdu, že správce daně společnosti Catharine dospěl k závěru, že nebylo prokázáno uskutečnění uvedeného plnění, tak jako bylo deklarováno, v důsledku čehož jej neuznal. Tato skutečnost skutečně vedla k tomu, že hodnoty na řádcích č. 3 a 43 změnil na 0 Kč. Neuznání uvedeného plnění však nemá žádný vliv na fakt, že společnost Catharine vykazovala a uskutečnila zdanitelné plnění spočívající v dodání zboží ve vztahu ke společnosti HERO [řádek č. 1 daňových přiznání, a (dodatečných) platebních výměrů], z něhož jí vznikla povinnost odvést daň na výstupu, což neučinila.

[58] Obdobně stěžovatelka svou argumentaci účelově soustředila na plnění mezi společnostmi Catharine a slovenskou společností Pircher & Partner. I v tomto případě má stěžovatelka pravdu, že uvedené deklarované přeshraniční dodání zboží nebylo uznáno, jelikož jeho příjemci byla zrušena registrace k DPH (v opačném případě by se v souladu s § 64 odst. 1 zákona o DPH jednalo o plnění osvobozené od daně, s nímž je spojen nárok na odpočet daně). Ani neuznání daného plnění však nic nemění na tom, že společnost Catharine byla povinna odvést (což neučinila) DPH z plnění uskutečněného mezi ní a společností HERO, kterou současně nemohla snížit o nárok na odpočet daně z plnění přijatého od společnosti Tarikson. Zatímco tedy stěžovatelka svou argumentaci soustředí na plnění „Barlacil - Catharine“ a „Catharine - Pircher & Partner“, pro závěr o chybějící dani jsou rozhodná plnění „Tarikson-Catharine“ a „Catharine - HERO“. Ve vztahu k nim stěžovatelka žádnou argumentaci neuplatňuje.

[59] Nepřípadný je současně související poukaz stěžovatelky, že jí daňové orgány „doměřily daňovou povinnost za zdaňovací období leden až duben 2014 a srpen až prosinec 2013“. Předmětem nyní posuzované věci je vyměření DPH za zdaňovací období měsíců května až srpna 2014. Celkem sedm platebních výměrů ze dne 13. 4. a 16. 5. 2017, jimiž byla stěžovatelce stanovena DPH za zdaňovací období srpen až prosinec 2013 a leden až duben 2014 bylo předmětem rozsudku krajského soudu ze dne 23. 10. 2019, č. j. 22 Af 90/2017-68, který je předmětem (dosud neskončeného) řízení o kasační stížnosti vedeného pod sp. zn. 3 Afs 422/2019. Tvrzení stěžovatelky o chybějící časové souslednosti mezi daní doměřenou společností Catharine a zdanitelným plněním, které bylo předmětem nyní relevantní daňové kontroly u stěžovatelky, tudíž neobstojí.

[60] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[61] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

[62] Stěžovatelka uhradila v řízení před Nejvyšším správním soudem soudní poplatek ve výši 5 000 Kč. Nejvyšší správní soud nicméně rozhodoval ve věci již podruhé poté, kdy bylo předcházející rozhodnutí krajského soudu (usnesení ze dne 21. 9. 2017, č. j. 22 Af 47/2017-59) ke kasační stížnosti stěžovatelky, za kterou stěžovatelka zaplatila soudní poplatek, zrušeno. Podání opakované kasační stížnosti ovšem nepodléhá poplatkové povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014 - 60, č. 3396/2016 Sb. NSS), proto bylo výrokem ad III. rozhodnuto o vrácení soudního poplatku stěžovatelce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. prosince 2021

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu