



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **VÍTKOVICE REVMONT a. s.**, se sídlem Ruská 2887/101, Ostrava, zastoupené JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 10. 2019, č. j. 22 Af 90/2017-68,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobkyni **se vrátí** 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:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný provedl u žalobkyně daňovou kontrolu, na jejímž základě jí pěti platebními výměry ze dne 13. 4. 2017 a čtyřmi platebními výměry ze dne 16. 5. 2017 vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen jako „DPH“) za zdaňovací období měsíců srpna až

prosince 2013 a ledna až dubna 2014. Důvodem bylo odepření nároku na odpočet DPH ze zdanitelného plnění (dodání zboží – hliníkové fólie ESD 500), které žalobkyně přijala od společnosti HERO Store s. r. o. (dále jen jako „společnost HERO“). Žalovaný dospěl k závěru, že příslušné obchodní transakce jsou součástí řetězce zasaženého podvodem na DPH, o kterém žalobkyně přinejmenším měla a mohla vědět. Odvolání proti platebním výměřům žalovaný zastavil v důsledku ukončení přezkumného jednání nařízeného insolvenčním soudem v insolvenčním řízení vedeném vůči žalobkyni, neboť ty v souladu s § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) nabyly právní moci. Žalobkyně podala proti platebním výměřům žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji shledal nedůvodnou a shora uvedeným rozsudkem ji zamítl.

[2] Krajský soud nejprve konstatoval, že žalobkyně postupovala správně, pokud proti platebním výměřům podala žalobu. Poukázal přitom na § 243 odst. 2 daňového řádu, podle kterého ukončením přezkumného jednání nabývají nepravomocná rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícího se pohledávek, jež nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci.

[3] Dále krajský soud nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, podle které jí správce daně způsobil škodu tím, že jí zatajil informace jak o jejím možném zapojení, tak i o zapojení jejich obchodních partnerů do daňového podvodu, ačkoli 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, nikoli prevence podnikatelského rizika daňových subjektů.

[4] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, podle které byla daňová kontrola zahájena dne 12. 8. 2014 pouze formálně a tedy nezákonně. V této souvislosti poukázal jednak na protokol ze dne 12. 8. 2014, v němž žalovaný uvedl, jaké doklady po žalobkyni požaduje a co má v rámci daňové kontroly předložit, a jednak na skutečnost, že na tento úkon navazovaly další úkony (např. dne 25. 9. 2014 podání vysvětlení).

[5] Krajský soud se ztotožnil se žalobkyní v tom, že rozhodnutí o neprodloužení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu nelze odůvodnit poukazem na § 36 odst. 5 téhož zákona. Tato vada však podle krajského soudu neměla vliv na zákonnost napadených platebních výměřů, neboť lhůta stanovená pro vyjádření byla s ohledem na dané okolnosti přiměřená a žalobkyně v žalobě neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, které by nasvědčovaly zkrácení jejich práv.

[6] Pokud jde o namítané neprojednání zpráv o daňových kontrolách, krajský soud považoval za rozhodné, že žalobkyně se seznámila s výsledkem kontrolního zjištění a mohla se k němu vyjádřit. Samotného projednání daných zpráv se zúčastnili zástupci žalobkyně (daňový poradce a odborný konzultant), které žalovaný informoval, že nezměnil výsledek kontrolního zjištění, načež daňový poradce obě zprávy podepsal.

[7] Námitkou, zda správce daně stanovil nezákonně penále, pokud daňovou kontrolu zahájil bez použití výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu, vznesenou u jednání, se krajský soud nezabýval. Shledal totiž, že ji žalobkyně uplatnila opožděně.

pokračování

[8] 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 podle 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 pracími 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 pracími kapslí. Tento odpočet však byl společnosti Catharine vyloučen. V důsledku toho došlo k navýšení její daňové povinnosti, kterou neuhradila.

[9] 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, ačkoli 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).

[10] 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. Uvedl, že není pravdou, že by žalovaný nehodnotil důkazy, které žalobkyně předložila na podporu svého tvrzení, že své obchodní partnery ověřovala a v této souvislosti odkázal na str. 56-58 daňových zpráv. Zdůraznil také, že žalovaný nepominul snahu žalobkyně o získání i jiného dodavatele fólie; ztotožnil se přitom se žalovaným, že žalobkyně neprokázala své tvrzení, podle 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 měla fólie, s níž obchodovala žalobkyně.

[11] Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku, že dožádání správce daně provedená 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 výslechy 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.

[12] Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám, které žalobkyně uplatnila konkrétně k vyjádření Ing. Aleše Koukoly ze společnosti VEPAK (jednatele této společnosti – pozn. NSS). Tedy námitkám, že Ing. Koukola v rozporu se závěry žalovaného uváděl, že společnost VEPAK nevyrábí (nedokáže vyrobit) právě tu fólii, která byla předmětem

obchodování žalobkyně, a že se k dalším otázkám dožádaného 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. Proto pouze 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.

[13] Krajský soud se ztotožnil se žalobkyní v tom, že z obsahu správních spisů vyplývá, že její interní směrnice o nakupování připouští nejen objednávku, ale i písemnou smlouvu. Tuto skutečnost však označil za okrajovou, neboť existence faktického obchodování s fólií nebyla v předložené věci zpochybněna.

[14] Důvodnými neshledal krajský soud ani námitky, v nichž žalobkyně nesouhlasila se zjištěním žalovaného, 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 podle krajského soudu již věnoval žalovaný ve zprávách o daňových kontrolách.

[15] Požadavek, aby odběratel žalobkyni platil předem, sice může být podle krajského soudu nástrojem k minimalizaci rizik, v nynější věci však bylo namíste hodnotit dané zjištění 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 patrné pouze pootevřené dveře užitkového vozu a paleta s neidentifikovatelným zbožím obaleným neprůhlednou fólií.

[16] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že se žalovaný nezabýval otázkou přiměřených opatření. Z obsahu správních spisů podle něho vyplývá, že žalobkyně věděla, že její odběratel reprezentovaný panem Stawským (jednatelem a společníkem společností Solwent a následně CENTERA – pozn. NSS) neměl dostatek prostředků na to, aby zaplatil za větší dodávku zboží, ale i to, že pan Stawski prodal společnost Solwent a založil novou společnost CENTERA, jelikož původní společnost tížil dluh.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

II.1 Kasační stížnost

[17] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[18] V kasační stížnosti stěžovatelka předně namítá, že se krajský soud, a to ani implicitně, nevypořádal s veškerou její argumentací.

[19] Krajský soud podle stěžovatelky pominul námitku nepřezkoumatelnosti závěru žalovaného o nestandardnosti předmětných obchodů. Nevyjádřil se ani k argumentu,

pokračování

že jí žalovaný po celou dobu obchodování vyměřoval daňové povinnosti v souladu s jejími daňovými tvrzeními. Dále pominul i námitku, že hodnocení svědeckých výpovědí obsažené na straně 35, respektive 34 zprávy o daňové kontrole 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 a nikoli jen v důsledku podnikatelského selhání. Konkrétně v odstavci 19 napadeného rozsudku konstatoval některé aspekty obchodování stěžovatelky, aniž by k nim zaujal jakékoli stanovisko. Není rovněž zřejmé, proč rozhodnutí žalovaného nezrušil, přisvědčil-li námitkám ve vztahu k okolnostem zahájení obchodování. Konstatování, „že soud sdílí jeho závěry, že se o výsledky svědků nejednalo“ podle stěžovatelky nepředstavuje řádné vypořádání její námitky, že dožádání žalovaného provedená u společností TAPA A VEPAK byla ve skutečnosti výsledky svědků, a že stěžovatelce nebylo umožněno, aby u nich byla přítomna a kladla svědkům otázky. Dále krajský soud v rámci vyjádření k platbám stěžovatelky jejímu odběrateli nereflektoval 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, ačkoli 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)“.

[20] Dále se krajský soud podle stěžovatelky nevyjádřil k námitce, podle které není pravda, že by v rámci svých obchodních aktivit postupovala neopatrně a nevyjádřil se ani k souvisejícímu poukazu na to, že dodržovala své interní směrnice. Rovněž se nevypořádal s námitkami, 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 těchto společností. 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, namísto hodnocení, zda k tomuto cíli *vést mohla*. Ani konstatování krajského soudu, že „soubhlasí se žalovaným, že žalobce svá tvrzení neprokázal“ nepředstavuje podle stěžovatelky řádné vypořádání její argumentace, že před započítáním 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 Stawského. Stěžovatelka považuje za zjednodušující tvrzení, že pan Stawski prodal společnost Solwent a založil společnost CENTERA proto, že u předchozí společnosti zůstal dluh. Pokud

krajský soud daným poukazem zamýšlel naznačit nedůvěryhodnost tohoto odběratele, svoji úvahu nevysvětlil.

[21] 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 pouze výslovně nezmínila příslušné zákonné ustanovení. Konkrétně odkazuje na poslední odstavec strany 3 a první odstavec strany 4 obou žalob, v nichž vyjádřil nesouhlas s postupem žalovaného před zahájením daňových kontrol. Krajský soud však tuto argumentaci pominul.

[22] Namítá rovněž, že závěr krajského soudu, podle kterého měla v daňovém řízení tvrdit, že společnost TAPA odmítla dát stanovisko písemně a nikoli, že fólie nedokáže vyrobiť, je v rozporu s daňovým spisem a jejím vyjádřením učiněným v průběhu daňového řízení. Poukázala proto na obsah svého vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění s tím, že krajský soud příslušnou námitku hodnotil na základě vadné premisy, respektive ji nijak nevypořádal.

[23] 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“.

[24] 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 vlastního 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 této společnosti současně bylo zrušení daňové registrace jejího odběratele, nikoli její zapojení do podvodného jednání.

[25] 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, ačkoli jí žalovaný na základě argumentace o chybějící dani u společnosti Catharine doměřil daňovou povinnost za zdaňovací období měsíců srpen až prosinec 2013, respektive leden až duben 2014.

[26] Dále trvá na tom, že dožádání provedená u společností TAPA a VEPAK byla skrytými výsledky svědků. Žalovaný měl stěžovatelce umožnit se těchto výsledků zúčastnit a klást svědkům otázky. To, že se (dožádaný – pozn. NSS) správce daně příslušných osob

pokračování

přímo neptal na skutečnosti týkající se stěžovatelky, nemůže z daných výsledků činit zákonná dožádání, neboť to primárně svědčí o vadnosti či neúplnosti vedených výsledků. Dožádaný správce daně navíc pokládal daným osobám otázky týkající se zboží, se kterým obchodovala stěžovatelka. Jednalo se tedy o otázky, které měly přímou vazbu na stěžovatelku a s ní vedené daňové řízení.

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

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

II.2 Vyjádření žalovaného

[29] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že argumentaci soudu obsaženou v napadeném rozsudku považuje za dostatečnou. Dále uvedl, že závěr krajského soudu o opožděnosti námitky o prioritě výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu je správný. Jakékoli pochybení správce daně totiž podle žalovaného znamená rozpor s obecnými východisky, na které stěžovatelka poukázala (základní zásady správy daní včetně prevenční povinnosti). Jestliže tedy stěžovatelka v žalobě pouze odkázala na tato obecná východiska, aniž by specifikovala procesní institut, který měl žalovaný v daném případě aplikovat a jehož nevyužitím proto pochybil, nelze její argumentaci považovat za rozvinutí již vznesené žalobní námitky. Při takto širokém výkladu by při pouhém poukazu na rozpor postupu žalovaného s uvedenými obecnými východisky představovala dodatečná výtku jakéhokoli konkrétního pochybení žalovaného rozvinutí žalobní námitky a nikoli novum, což jistě nebylo úmyslem zákonodárce, který v § 71 odst. 2 s. ř. s. limitoval rozšíření žaloby o další žalobní body lhůtou pro podání žaloby. Soud proto nepochybil, pokud se předmětnou žalobní námitkou pro opožděnost nezabýval.

[30] I kdyby však uvedená námitka nebyla opožděná, neměla by podle žalovaného tato vada vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Dotčená daň byla stěžovatelce doměřena z důvodu její účasti na daňovém podvodu. Povinnost upřednostnit výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení před zahájením daňové kontroly však může existovat pouze v situaci, kdy daňový subjekt nemusí prokazovat negativní skutečnosti, což není předložený případ.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[31] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v rozsahu uplatněných námitek; vadu, k níž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, přitom neshledal.

[32] Kasační stížnost není důvodná.

[33] Téměř shodnou věcí jako v nynějším případě se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 20. 12. 2021, č. j. 3 Afs 421/2019-39. Předmětem sporu bylo rovněž doměření DPH z důvodu zjištění, že relevantní plnění bylo zasaženo podvodem na dani. Věc se týkala stejné stěžovatelky, kterou v soudním i kasačním řízení zastupovala stejná zástupkyně, a rovněž stejného předmětu zdanitelného plnění. Žalobní i kasační argumentace je tak téměř totožná. Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod, proč by se od závěrů tohoto rozsudku měl nyní odchytil, a proto z nich při rozhodování předložené věci plně vychází.

[34] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, neboť nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné jej proto bez dalšího zrušit. Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (srov. např. rozsudky NSS 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 na www.nssoud.cz). Je jím i takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené zejména, jde-li o právní argumentaci tvořící základ žaloby (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Úkolem soudu však není odpovědět na každou dílčí žalobní námitku, ale vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Podstatné tedy je, aby se soud vypořádal se stěžejními námitkami účastníka řízení, což může konzumovat vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudky NSS 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, a nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, dostupný na www.nalus.usoud.cz).

[35] Nejvyšší správní soud připouští, že odůvodnění napadeného rozsudku je úsporné; bez narativní části čítá 4 strany, což se na první pohled může ve vztahu k 23 stránkové žalobě jevit jako nepoměrné. Je rovněž pravda, že se krajský soud nevyjádřil ke každé jednotlivé žalobní námitce. Tento fakt ovšem nemá za následek nepřezkoumatelnost jeho rozsudku, neboť krajský soud se plně v souladu s konstantní judikaturou (srov. rozsudky citované výše) zabýval podstatou žalobní argumentace, s níž se vypořádal. Jelikož stěžovatelce byla předmětná daň doměřena z důvodu zasažení relevantního plnění daňovým podvodem, je podstatné, že napadený rozsudek obsahuje srozumitelné vysvětlení, proč krajský soud přisvědčil závěrům žalovaného o existenci podvodu (zejména v čem spočívala chybějící daň), o zapojení stěžovatelky do něj (včetně její vědomosti o zapojení či přinejmenším její schopnosti a možnosti si toto své zapojení uvědomit) i o tom, že stěžovatelka neprokázala přijetí veškerých opatření, která po ní bylo možné rozumně vyžadovat k tomu, aby riziku zapojení do daňového podvodu zabránila.

[36] Ačkoli stěžovatelka uvádí, že si je vědoma, že krajský soud nebyl povinen reagovat jednotlivě na každou dílčí námitku, tento princip ve skutečnosti pomíjí. Stěžovatelka v žalobě v notné míře pouze opakovala argumentaci, s níž se již vypořádal žalovaný ve

pokračování

zprávách o daňových kontrolách, kterými ještě před vydáním platebních výměrů podrobně reagoval na obsáhlé vyjádření stěžovatelky k výsledku kontrolního zjištění. Za takové situace by bylo nadbytečné, aby krajský soud, který závěry daňových orgánů považoval za správné, jejich argumentaci pouze parafrázoval.

[37] Stěžovatelka konkrétně uplatňuje řadu dílčích a do značné míry vzájemně se opakujících námitek, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s některými z jejich námitek proti závěru daňových orgánů o zjištěné nestandardnosti předmětných transakcí, pro niž stěžovatelka přinejmenším měla a mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu (NSS tyto námitky shrnul v odst. 19 tohoto rozsudku). Krajský soud se podstatou této argumentace zabýval v odst. 19-22 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 pouze na podkladě konkrétní zakázky a nikoli „na sklad“.

[38] 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. 20 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. 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 absenci písemné smluvní dokumentace. Krajský soud, ač stručně, příslušný závěr odůvodnil v první části odst. 22 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 žalovaného spíše méně významná.

[39] 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 vyrobí 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 jí zabýval podrobněji.

[40] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný ani proto, že se krajský soud výslovně nezabýval námitkou, podle které žalovaný nereflekoval výtku, že stěžovatelka nemohla vědět, jak probíhaly platby za zboží mezi společnostmi Catherine a HERO. Již žalovaný ve zprávách o daňových kontrolách 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.

[41] Tvrzení, podle kterého krajský soud k námitce, že úkony dožádaného správce daně u společností TAPA a VEPAK představovaly skryté výslechy svědků, uvedl pouze, že „sdílí jeho závěry, že se o výslechy nejednalo“, není pravdivé. Krajský soud se příslušnou argumentací věcně zabýval ve druhé části odst. 21 napadeného rozsudku. Stěžovatelkou citovaná formulace je toliko první větou příslušné argumentace; této skutečnosti si je ostatně nepochybně vědoma, neboť v bodu 32 kasační stížnosti s příslušnými závěry krajského soudu věcně polemizuje (k tomu viz níže).

[42] Nepravdivé je rovněž tvrzení stěžovatelky, že krajský soud přisvědčil jejím námitkám ohledně fotodokumentace a kontrol zboží (a není zřejmé, proč z těchto důvodů rozhodnutí žalovaného nezrušil). Krajský soud shledal obě tyto námitky v závěru odst. 22 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.

[43] Stěžovatelka dále uplatňuje řadu dílčích a opakujících se námitek, že se krajský soud nevypořádal s některými z jejích námitek proti závěru žalovaného, že nepřijala veškerá rozumná opatření, aby předešla svému zapojení do podvodného jednání (NSS tyto námitky shrnul v odst. 20 tohoto rozsudku). Krajský soud se s podstatou příslušné argumentace vypořádal v odst. 23 a částečně také v odst. 22 napadeného rozsudku. Za rozhodné považoval to, 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.

pokračování

[44] Není rovněž vadou, že krajský soud výslovně nereagoval na jednotlivé žalobní námitky. Z odůvodnění rozsudku je totiž patrné, že dospěl k závěru, že stěžovatelka neuplatňuje žádnou novou argumentaci, s níž by se již relevantním způsobem nevypořádal žalovaný ve zprávách o daňových kontrolách, na které krajský soud v tomto směru 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 učinit mohla, a že si o svých obchodních partnerech před zahájením obchodování (a případně v jeho průběhu) zjistila dostatečné informace.

[45] Rovněž není vadou, pokud se krajský soud výslovně nezabýval námitkou „nepřezkoumatelnosti“ tvrzení žalovaného, že společnost CENTERA a HERO jsou „firmou s krátkou historií“. Bylo by naprosto nadbytečné, aby krajský soud opakovaně vysvětloval již vysvětlené. Žalovaný ve vztahu k těmto společnostem srozumitelně vysvětlil, jakou roli v jeho úvaze hrálo zjištění, že obě společnosti vznikly teprve v roce 2012 a že první obchod s fólií uskutečnily 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.

[46] Ani tvrzení, že krajský soud ke stěžovatelčině námitce o provedení průzkumu trhu ohledně ceny a možných dodavatelů fólií pouze uvedl, že „soubhlasí se žalovaným, že žalobce svá tvrzení neprokázal“, není pravdivé. Krajský soud se příslušnou argumentací zabýval v odst. 21 odůvodnění rozsudku, a to rovněž ve vazbě na ústní jednání provedená prostřednictvím dožádání u společností TAPA a VEPAK (k tomu viz níže). Vysvětlil, ač stručně, proč dospěl k závěru, že stěžovatelka své tvrzení o relevantním oslovení jiných možných dodavatelů neprokázala.

[47] 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 pouze 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, ačkoli je měl k dispozici již několik měsíců před zahájením daňové kontroly. Jinými slovy, že jí předem nevaroval, že má podezření o jejím zapojení do daňového podvodu. S podstatou této argumentace se krajský soud výslovně vypořádal v odst. 13 odůvodnění rozsudku.

[48] Jednou z řady okolností vzbuzujících podle žalovaného 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 stěžovatelce 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“. Krajský soud v odst. 22 napadeného rozsudku k argumentaci, již stěžovatelka nesouhlasila se zjištěním daňových orgánů o ukončení obchodování, uvedl, že „[t]aké při hodnocení ne/sjednání sankcí při ukončení obchodování je třeba podle soudu vycházet z celkových souvislostí, jak učinil žalovaný, když se této otázce věnoval na str. 48-50 zpráv o daňových kontrolách, kde rozebíral ukončení obchodování v souvislosti s reakcí žalobcových obchodních partnerů (kteří se bez dalšího spokojili s náhlým ukončením dosud čile probíhajícího obchodování).“ Jinými slovy, krajský soud považoval za nadbytečné vyjadřovat se výslovně k jednotlivým žalobním výtkám ohledně ukončení obchodování, neboť měl za to, že se s nimi již dostatečně vypořádal žalovaný ve zprávách o daňových kontrolách. Krajský soud k jeho závěrům zjevně neměl výhrady a neměl tedy, co by dále dodal.

[49] Nejvyšší správní soud ověřil, že se žalovaný v uvedených zprávách o daňových kontrolách s příslušnými výhradami stěžovatelky skutečně vypořádal, a to v případě zprávy o daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec 2013 na str. 48-50, respektive na str. 47-49 v případě zprávy o daňové kontrole na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až duben 2014, 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. 22 napadeného rozsudku tak má v daňovém spisu oporu. Současně není důvodná ani dílčí námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou stěžovatelka opírala právě o náhled, že žalovaný ignoroval její tvrzení a důkazy, že se od ní její obchodní partneri snažili po ukončení obchodování získat určitou kompenzaci. Není tomu tak; žalovaný se s uplatněnými výtkami vypořádal. Při absenci věcné argumentace tak lze stěžovatelku na závěry daňových orgánů odkázat.

[50] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, podle které je v rozporu s daňovým spisem závěr krajského soudu, že stěžovatelka v daňovém řízení tvrdila, že společnost TAPA odmítla dát stanovisko písemně a nikoli, že fólii nedokáže vyrobit. Příslušné vyjádření krajského soudu je skutečně nepřesné, neboť stěžovatelka ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (viz první odstavec na jeho str. 16, respektive str. 15) opravdu uvedla (i to), že „na důkaz, že kontakt [společností TAPA] skutečně proběhl a že tato společnost [stěžovatelce] v rozporu se svým následným tvrzením správci daně skutečně tvrdila, že fólii dané specifikace nevyrábí a že jí ani není znám výrobce takového materiálu, doložil výňatek z pracovního sešitu p. Z., na kterém byl zaznamenán zápis z telefonického kontaktu se zástupcem společnosti TAPA Tábor, a dále část záznamu z knihy došlé a odeslané pošty [stěžovatelky], ve kterém se [stěžovatelce] podařilo dohledat záznam o tom, že dne 25. 11. 2013 odesílala společnosti [TAPA] vzorek [předmětné] folie k rozboru“ (důraz doplněn NSS).

[51] Stěžovatelka se tedy skutečně v průběhu řízení před daňovými orgány snažila vyvrátit (rovněž) informace, které správce daně získal od společnosti TAPA ohledně 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 žalovaný ve zprávách o daňových kontrolách, kde v posledním odstavci na straně 62 a v prvním odstavci na straně 63 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období srpen až prosinec 2013, respektive v prvním odstavci na straně 62 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období leden až duben 2014

pokračování

uvedl, že „[v] zápisu p. Z. [zaměstnanec stěžovatelky, který měl na starosti obchodování s předmětnou fólií] z prosince 2013 o telefonickém hovoru se společností 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 zaslal [...] Navíc lze stěží věřit tvrzení, že na formální požadavek zasláný [stěžovatelkou] doporučenou poštou, společnost TAPA Tábor odmítla poskytnout písemné stanovisko, byť negativní.“ Žalovaný 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.

[52] Argumentací, že dožádání (přesněji úkony provedené prostřednictvím dožádaného správce daně, tedy ústní jednání při správě daní) u společností TAPA A VEPAK byla skrytými výsledky svědků, se Nejvyšší správní soud již zabýval při vypořádání takřka doslovně shodně formulované námitky směřující k týmž úkonům dožádaného správce daně, a to v odst. 33 rozsudku ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019-37 vydaném na podkladě kasační stížnosti stěžovatelky ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013. Nejvyšší správní soud ani v této části posouzení neshledává žádný důvod, aby se od závěrů, proč není tato argumentace důvodná, 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 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 VEPAK obstaraná při dožádání není na místě hodnotit jako výpovědi svědků, ale skutečně představují dožádání, při kterém byly 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. Žalovaný proto nepochybil, pokud stěžovatelku k daným úkonům nepřizval a neumožnil jí tak, 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.

[53] Rovněž takřka totožnými námitkami, které stěžovatelka uplatňuje ve vztahu k vyjádření Ing. Koukoly ze společnosti VEPAK, se již Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku zabýval. I v tomto směru se lze závěry čtvrtého senátu tohoto soudu ohledně

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 technické listu, obsahuje takovou škálu specifikací, kterou společnost VEPAK neumí výrobně nakombinovat. Uvedl dále, že anglické verzi technického listu nejvíc může odpovídat složení PET/Al/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 pana 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).“

[54] Právě uvedené platí obdobně také pro námitky stěžovatelky uplatněné ve vztahu k vyjádření Ing. S. ze společnosti TAPA. S veskrze totožnými námitkami, které stěžovatelka uplatňuje nyní, se čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu zabýval v citovaném rozsudku, a to v odst. 35. Vysvětlil zde, 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.“

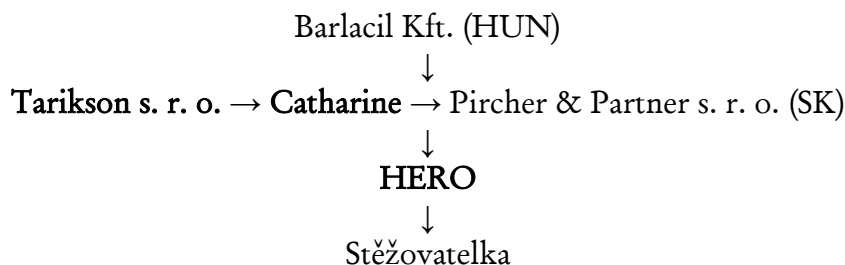
[55] Žalovaný tudíž nepochybil, pokud závěr, že stěžovatelka nakupovala hliníkové fólie od společnosti HERO za výrazně nadhodnocenou cenu, opřel mimo jiné o vyjádření zástupců společností TAPA a VEPAK.

[56] 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.

[57] Z obsahu daňového spisu vyplývá, že žalovaný identifikoval dva vzájemně se křížící dodavatelské řetězce, jejichž společným článkem byla společnost Catharine, která plnila úlohu tzv. *missing tradera*, tedy tohoto 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,

pokračování

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*, dostupného z <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1cf7f819-e7c0-11e8-b690-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-83432664>):



[58] 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.

[59] Uvedená zjištění mají oporu v dokumentech Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj „*Odpověď na dožádání*“ ze dne 16. 9. 2014, č. j. 3521833/14/3019-05402-701261 a ze dne 9. 11. 2015, č. j. 3982075/15/3016-50523-708684, včetně jejich příloh. Z vyjádření stěžovatelky k výsledku kontrolního zjištění ze dne 29. 3. 2017, respektive ze dne 28. 4. 2017 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, platební výměry za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2013, leden-březen 2014 a dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období duben 2014, jež společnosti Catharine vystavil její správce daně – Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, a dále úřední záznamy o průběhu postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2013 a za zdaňovací období leden-březen 2014 a úřední záznam o stanovení daně za zdaňovací období duben 2014 podle pomůcek.

[60] Všechny tyto podklady ve svém souhrnu poskytují spolehlivou oporu pro zjištění, že společnost Catharine vykázala a také uskutečnila (tuzemská) zdanitelná plnění – dodání 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. 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, neuhradila. To ostatně stěžovatelka ani nepopírá. Současně společnost Catharine nemohla takto vzniklou daňovou povinnost 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. Žalovaný tudíž v posuzované věci identifikoval chybějící daň. Současně má oporu v daňovém spisu 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.

[61] Stěžovatelka svou argumentaci účelově soustředila 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]. Stěžovatelka má pravdu, že správce daně společnosti Catharine dospěl k závěru, že nebylo prokázáno uskutečnění uvedeného plnění tak, jak bylo deklarováno, v jehož důsledku jej neuznal. Tato skutečnost opravdu 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 vykázala 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.

[62] Obdobně stěžovatelka svou argumentaci účelově soustředila na plnění mezi společností 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 DPH z plnění uskutečněného mezi ní a společností HERO (což neučinila), kterou současně nemohla snížit o nárok na odpočet daně z plnění přijatého od společnosti Tarikson. Zatímco tedy stěžovatelka svou argumentaci soustředí na plnění „Barcil - 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.

[63] Nedůvodná je i související námitka o chybějící časové souslednosti mezi daní doměřenou společnosti Catharine a zdanitelným plněním, které bylo předmětem daňových kontrol v předložené věci. Chybějící časovou souslednost stěžovatelka dovozovala z tvrzení, že v daňovém spise jsou založeny pouze platební výměry na DPH společnosti Catharine za zdaňovací období květen až srpen 2014, ačkoli stěžovatelce byla doměřena daň za zdaňovací období srpen až prosinec 2013 a leden až duben 2014. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v odst. 59 tohoto rozsudku, jsou v daňovém spise založeny platební výměry na DPH, kterými společnost Catharine její správce daně vyměřil DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2013 a za zdaňovací období leden až březen 2014 a dále také dodatečný platební výměr, kterým společnost Catharine její správce daně podle pomůcek dostatečně doměřil DPH za zdaňovací období duben 2014. Námitka, že v daňovém spise jsou založeny pouze platební výměry společnosti Catharine za zdaňovací období květen až srpen 2014 je tedy nedůvodná.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[64] Nejvyšší správní soud tak s ohledem na výše uvedené důvody dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[65] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci úspěšný, náklady, které by se vymykaly jeho běžné úřední činnosti, mu však nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků.

[66] Stěžovatelka uhradila v řízení před Nejvyšším správním soudem soudní poplatek ve výši 5 000 Kč. Nejvyšší správní soud však ve věci rozhodoval poté, co předcházející rozhodnutí krajského soudu (usnesení ze dne 21. 9. 2017, č. j. 22 Af 90/2017-36 a ze dne 21. 9. 2017, č. j. 22 Af 91/2017-32) ke kasační stížnosti stěžovatelky (za níž stěžovatelka zaplatila soudní poplatek) zrušil. Jelikož podání opakované kasační stížnosti nepodléhá poplatkové povinnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014-60, č. 3396/2016 Sb. NSS), rozhodl kasační soud ve výroku III. tak, že stěžovatelce zaplacený soudní poplatek vrátil.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 21. dubna 2022

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu