



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudkyň Sylvy Šiškeové a Lenky Oulíkové v právní věci žalobkyně: **NEJMARKET s.r.o.**, Malostranská 40, Šenov u Nového Jičína, zastoupené advokátem JUDr. Petrem Hampelem, Ph.D., Bohumínská 1227/98, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2020, čj. 4380/20/5300-21445-709739, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 10. 2021, čj. 22 Af 23/2020-71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se **z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj vyměřil žalobkyni (stěžovatelce) rozhodnutím ze dne 25. 6. 2018 na základě výsledků daňové kontroly daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2015. Proti rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání, jemuž finanční úřad rozhodnutím ze dne 25. 9. 2018 částečně vyhověl. Setrval však na závěru, že stěžovatelce nelze uznat nárok na odpočet daně ve výši 407 573,20 Kč uplatněný z přijatých zdanitelných plnění od RATO MARKET s. r. o., neboť plnění byla zasažena podvodem na DPH, o němž měla a mohla vědět. Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 10. 2021 zamítl odvolání stěžovatelky a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil. Dospěl k závěru, že stěžovatelka věděla nebo musela vědět, že se uvedeným plněním účastní podvodu na DPH.

[2] Krajský soud v Ostravě zamítl žalobu stěžovatelky proti shora označeným rozsudkem.

II. Shrnutí kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[4] Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť krajský soud neuvedl žádnou argumentaci, proč by měla být důležitou okolností nepřiměřeně vysoká cena plnění. Namítá též, že se krajský soud nevypořádal s některými žalobními námitkami.

[5] Stěžovatelka dále brojí proti posouzení objektivních okolností, na jejichž základě žalovaný dospěl k závěru o jejím vědomém zapojení do podvodného řetězce. Poukazuje na to, že její jednatel Radek Šindler v průběhu daňové kontroly u RATO MARKET již nebyl jednatelem této společnosti. Závěr, aby kupní cena byla zčásti přiměřená a zčásti nikoliv, považuje za nelogický. Odporuje běžné podnikatelské praxi činit závěry o přiměřenosti ceny pouze ve vztahu k souboru zboží. Pokud jde o splatnost, obchodní praxe běžně využívá k jejímu stanovení pouze fakturu. Splatnost v délce jednoho roku odpovídá povaze smluvního vztahu a kupní ceně. Obecné závěry ohledně virtuálního sídla, nezveřejnění účetní závěrky a nezřízení internetových stránek na posuzovanou věc nedopadají, neboť krajský soud nezmiňuje, že by stěžovatelka měla mít v řetězci postavení *missing trader*, pro něhož mají být takové okolnosti typické. Virtuální sídlo nemůže představovat ani okrajovou indicii, neboť jde o běžnou obchodní praxi. U stěžovatelky nebylo třeba zřizovat kamenné sídlo s ohledem na charakter jejího obchodování, které realizovala prostřednictvím provozoven. S odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 7. 2019, sp. zn. 25 Af 45/2018, namítá, že nezveřejňování účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku a neexistence webových stránek nejsou okolnostmi, které by mohly svědčit o zatížení transakce podvodem na DPH.

[6] Napadá také neuznání nároku na odpočet DPH u RATO MARKET. Namítá, že podvod na DPH v daňovém řízení týkajícím se RATO MARKET vznikl rezignací žalovaného na řádné zjištění skutkového stavu. Důvody neuznání odpočtu u této společnosti byly pouze procesní a žalovaný je nezjišťoval, ač stěžovatelka navrhla provést důkaz výsledkem svědka Tomáše Robenka a další důkazní prostředky. Pro závěr o podvodu na DPH žalovanému postačovala pouze chybějící daň. Ačkoli řízení u stěžovatelky a RATO MARKET vychází ze stejného skutkového základu, jsou hodnocena ze skutkového hlediska zcela odlišně, aniž by žalovaný skutkový rozpor vysvětlil. Žalovaný byl povinen zjistit podstatu a smysl obchodní transakce ve vztahu ke všem zúčastněným osobám a kvalifikovat ji stejně. K tomu odkazuje na závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 8. 2019, čj. 25 Af 61/2018-102.

[7] Dále namítá, že jí žalovaný přičetl k tíži až dnes známou okolnost, že daňový subjekt je nekontaktní, což nebylo v okamžiku uzavírání obchodů známo. Odkazuje též na preventivní opatření, která přijala.

[8] Stěžovatelka má za to, že ve věci rozhodovaly podjaté úřední osoby. Nesouhlasí s krajským soudem, že se v souvislosti s trestním postihem úřední osoby finanční správy měla bránit námitkou podjatosti. Uvádí, že Radek Šindler podal trestní oznámení, které vyústilo v pravomocné odsouzení pracovníka finanční správy pro spáchání zvláště závažného zločinu přijetí úplatku a přečin zneužití pravomoci úřední osoby. V návaznosti na odsouzení započala finanční správa účelově kontrolovat všechny daňové subjekty, s nimiž byl Radek Šindler spojen, a činit nestandardní kroky, zejména u něj jako fyzické osoby zahájila

pokračování

daňovou kontrolu místně nepřislušným správcem daně. Krajský soud nevyhodnotil šikanózní postup ze strany orgánů finanční správy v posuzované věci.

[9] V poslední části kasační stížnosti stěžovatelka poukazuje na procesní vady daňového řízení, šikanózní postup orgánů finanční správy a prekluzi práva stanovit daň. Namítá, že správce daně nezákonně jednostranně ukončil daňovou kontrolu a neumožnil jí podepsat zprávu o daňové kontrole. Stěžovatelka hodlala využít svého práva seznámit se s jejím obsahem a v návaznosti na to učinit další kroky. Je jejím právem vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění i jiným souvisejícím skutečnostem a správce daně je povinen jí k tomu poskytnout dostatečný prostor. Až v návaznosti na seznámení se s výsledky daňové kontroly a jejich projednáním lze přistoupit k podpisu zprávy o daňové kontrole. Tvrdí, že byla správcem daně postavena do role tzv. „bílého koně“. Domnívá se, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, dodatečný platební výměr byl vydán předčasně a nezákonným způsobem, neboť výsledky daňové kontroly s ní nebyly řádným způsobem projednány. Zpráva o daňové kontrole nemůže být důkazem pro vydání rozhodnutí dle § 147 odst. 4 daňového řádu.

[10] Ve vztahu k odvolacímu řízení namítá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno předčasně, neboť se nemohla plně vyjádřit k výsledkům daňové kontroly. Uvádí, že těžiště argumentace stavěla na doplnění dokazování, a to i v souvislosti se zprávou o daňové kontrole. Vzhledem k trvale uplatňované námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu v důsledku neprovedení nevržených důkazů, zejména výslechu svědka Robenka, nemohl žalovaný dospět ke správným skutkovým, a tedy ani právním závěrům pro neúplnost skutkových zjištění. K tomu poukazuje na vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a projednání daňové kontroly. Odmítá argumentaci krajského soudu, že se mohla vyjádřit i po doručení rozhodnutí, neboť po jeho doručení bylo zřejmé, že další vyjádření je zbytečné. Neobstojí proto závěr krajského soudu, že konkrétní námitky měly být obsahem jejich dřívějších podání. Stěžovatelka spatřuje pochybení žalovaného rovněž v tom, že ji v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil se svými hodnotícími úvahami v plném rozsahu. Při seznámení upřednostnil skutečnosti již fakticky známé. Tvrdí, že skutečnosti, které byly popsány v seznámení, jí zůstaly utajeny, a nemohla se k nim vyjádřit, což vyústilo ve vydání překvapivého rozhodnutí.

III. Právní hodnocení

[11] NSS zkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III.1. Přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[12] Úvodem NSS uvádí, že rozsudek krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného nejsou nepřezkoumatelné. Ačkoli se krajský soud výslovně nevyjadřoval ke každému dílčímu žalobnímu tvrzení, je z jeho rozsudku patrné, k jakým závěrům a na základě jaké úvahy dospěl. Nepřezkoumatelné není rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud či správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). Správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž žalovaný a krajský soud svá rozhodnutí založili, je potom otázkou zákonnosti jejich rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti.

[13] Pokud jde o námitku nepřiměřené ceny, krajský soud se s ní dostatečně a srozumitelně vypořádal v bodě 11 napadeného rozsudku. Poukázal na to, že stěžovatelka v žalobě pouze obecně namítla, že cena byla z větší části stanovena správně, což ovšem dle krajského soudu nikterak nezpochybnuje zjištění správce daně, že drobné železářské zboží bylo celkově nadhodnoceno o 235 952,82 Kč. To, že u některých výrobků byla cena stanovena správně, je z pohledu závěrů správce daně irelevantní, neboť ty se vztahovaly ke zdanitelnému plnění jako celku. Krajský soud se plně ztotožnil s hodnocením objektivních okolností správcem daně a žalovaným, které dle jeho názoru stěžovatelka relevantně nezpochybnila. Výše uvedené vypořádání je adekvátní míře precizace žalobního bodu (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, body 31 a 32, a rozsudky NSS ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54, či ze dne 18. 7. 2013, čj. 9 Afs 35/2012-42).

[14] Správce daně a žalovaný považovali za jednu z nestandardních okolností to, že na dodacích listech k daňovému dokladu č. 151120043 vystavenému společností RATO MARKET, na jehož základě stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH ve výši 407 573,20 Kč ze základu daně 1 940 824,80 Kč, byly uvedeny nepřiměřeně vysoké až stonásobně nadhodnocené ceny některých položek (u patnácti druhů zboží specifikovaného ve zprávě o daňové kontrole s uvedením základu daně udávaného na dodacím listu a správné skladové ceny). Celkem se v základu daně jednalo o 235 952,82 Kč. Toto nadhodnocení bylo dle správce daně na první pohled patrné a zarážející, kdy například u háčku krouceného byla cena za kus 642,51 Kč namísto 6,42 Kč, celkem pak za tyto háčky 25 057,84 Kč namísto 250,38 Kč. Správce daně hodnotil jako nestandardní, že by si příjemce zboží nezkontroloval, jaké zboží a v jaké ceně přijímá a akceptoval cenu na dokladu bez kontroly její správnosti. Žalovaný se v tomto hodnocení se správcem daně ztotožnil. Správce daně a žalovaný poukázali i na to, že ani po místním šetření správce daně dne 29. 2. 2016, při němž jednatel stěžovatelky uvedl, že došlo k omylu při vystavení dodacích listů k dokladu, nedošlo k provedení opravy. Uvedené závěry považuje NSS za jasné a srozumitelné. V závěru daňových orgánů, že je nestandardní zjevné stonásobné nadhodnocení ceny u množství položek vymezených v dodacím listu k faktuře vystavené RATO MARKET, u níž ani následně nedošlo k opravě, s nímž se krajský soud ztotožnil, NSS nic nesrozumitelného či nelogického nespatřuje.

[15] Důvodná není ani výtku, že se krajský soud nevypořádal s námitkou, že důkazní břemeno tížilo daňové orgány. Vzhledem k tomu, že daňové orgány správně vycházely z toho, že důkazní břemeno stran existence podvodu na DPH i zapojení stěžovatelky v něm tíží správce daně, není vadou, že se k obecnému rozložení důkazního břemene krajský soud výslovně nevyjádřil.

[16] Námitkou stěžovatelky, že její jednatel Radek Šindler nebyl jednatelem RATO MARKET v době, kdy se u této společnosti správce daně neúspěšně pokusil zahájit daňovou kontrolu, se krajský soud zabýval. Poukázal na to, že z napadeného rozhodnutí i rozhodnutí správce daně vyplývá, že daňové orgány tuto okolnost reflektovaly. To je v souladu s obsahem napadeného rozhodnutí, rozhodnutí správce daně i zprávou o daňové kontrole, v nichž správce daně i žalovaný zohlednili, že Radek Šindler spolu s druhým jednatelem a společníkem převedli podíly v RATO MARKET v průběhu daňové kontroly u stěžovatelky na společnost BUHOJA LTD se sídlem ve Velké Británii, kterou ve funkci jednatele zastupoval Jaromír Holomek, jenž byl v angažmá několika desítek společností a byl pro správce daně nekontaktní. Z hlediska personálního propojení daňové orgány považovaly za podstatné, že Radek Šindler jakožto jednatel stěžovatelky i jejího dodavatele

pokračování

v době transakce musel být seznámen s veškerými okolnostmi souvisejícími s dodáním zboží i se skutečností, že evidence pro účely DPH, kterou RATO MARKET předložila v rámci daňové kontroly u stěžovatelky, v rozporu se zákonem neobsahovala DIČ dodavatelů. Rovněž zohlednily, že Radek Šindler byl jednatelem obou společností i v době, kdy RATO MARKET byla vyzvána k součinnosti v průběhu probíhající daňové kontroly u stěžovatelky a poskytla neúplnou evidenci pro účely DPH. Krajský soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného, že s ohledem na personální propojení obou společností musela stěžovatelka o existenci podvodu na DPH, o níž svědčila řada nestandardních okolností, vědět. Současně je třeba zdůraznit, že krajský soud ani daňové orgány nezaložily závěr o existenci podvodu na DPH a zapojení stěžovatelky ze samotné personální propojenosti, ale na řadě indicií zhodnocených ve vzájemných souvislostech. Krajský soud se vyjádřil i k nestandardnímu způsobu platby: Za zásadní považoval, že dvě platby v celkové výši 2 200 000 Kč byly obratem převedeny na soukromý účet Radka Šindlera, s tím, že stěžovatelka své tvrzení v žalobě o tom, že se jednalo o jeho soukromé finanční prostředky, ničím nedoložila a pochybnost nevyvrátila.

[17] Krajský soud se vyjádřil i k virtuálnímu sídlu. Je pravdou, že výslovně nereagoval na argument stěžovatelky, že v § 21a zákona o účetnictví nebyla stanovena lhůta pro zveřejnění účetní závěrky. Tento dílčí nedostatek odůvodnění však nemůže založit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, z něhož je patrné, že nezveřejnění účetní závěrky krajský soud, stejně jako existenci virtuálního sídla či absenci internetových stránek dodavatele, nepovažoval za zásadní okolnost relevantní pro detekování podvodu na DPH. Obecnou poznámku, že se jedná o okolnosti typické pro některé společnosti zapojené do podvodů na DPH, zejména na pozici tzv. *missing trader*, NSS nepovažuje za nesrozumitelnou, neboť tyto okolnosti se netýkaly stěžovatelky, ale RATO MARKET, která nezaplatila DPH a stala se pro správce daně nekontaktní.

[18] Ke kasační námitce stěžovatelky, že z bodu 16 napadeného rozsudku není zřejmé, jaké závěry žalovaného krajský soud aproboval, NSS předně uvádí, že krajský soud zde reagoval na obecnou žalobní námitku stěžovatelky, že žalovaný jasným a srozumitelným způsobem neuvedl, v jakých skutkových okolnostech spatřuje podvod na dani. Obecnosti této námitky odpovídal způsob jejího vypořádání. Z napadeného rozsudku zřetelně vyplývá, že se krajský soud plně ztotožnil s argumentací žalovaného k existenci podvodu na DPH v označených bodech napadeného rozhodnutí. NSS stejně jako krajský soud považuje zde uvedenou argumentaci za jasnou, srozumitelnou a plně přezkoumatelnou. Stěžovatelka ve vztahu k této části nespecifikuje, které námitky měly zůstat nevypořádané, a není úkolem NSS argumentaci za stěžovatelku domýšlet.

[19] Krajský soud se vypořádal i s námitkou podjatosti, včetně namítaných procesních pochybení orgánů finanční správy v nyní posuzované věci v souvislosti s ukončením daňové kontroly a výzvou dle § 115 odst. 2 daňového řádu v odvolacím řízení. Nesouhlas stěžovatelky se způsobem vypořádání těchto námitek nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost.

[20] NSS uzavírá, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný a bylo možné ho podrobit věcnému přezkumu.

III.2. Námitka prekluze práva stanovit daň

[21] Dříve než NSS přikročí k posouzení kasačních námitek ohledně zapojení stěžovatelky do podvodného jednání, bude se zabývat tvrzenou prekluzí práva stanovit daň. Pokud by totiž prekluzivní lhůta uplynula, nebylo by možné daň vyměřit a napadené rozhodnutí, jakož i jemu předcházející rozhodnutí správce daně, by byly z tohoto důvodu nezákonné a soud by je musel zrušit (viz náleží Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).

[22] Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že napadené rozhodnutí bylo oznámeno stěžovateli před uplynutím prekluzivní lhůty. Zahájením daňové kontroly dne 15. 2. 2016 započala běžet znovu tříletá lhůta pro stanovení daně dle §148 odst. 3 daňového řádu, která by skončila dne 15. 2. 2019. Platební výměr byl vydán dne 17. 5. 2018 a doručen stěžovateli (jejímu zástupci) uplynutím lhůty deseti dnů dle § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, dne 28. 5. 2018 (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 5. 2022, čj. 4 Afs 264/2018-85). Jelikož byl oznámen v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně, lhůta se podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila o 1 rok, do 15. 2. 2020. V tomto směru NSS koriguje názor krajského soudu, že k prodloužení do 15. 2. 2020 došlo podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu až oznámením rozhodnutí finančního úřadu, jímž bylo částečně vyhověno odvolání stěžovatelky, dne 25. 9. 2018. Na účinky prodloužení lhůty pro stanovení daně oznámením platebního výměru nemá vliv následné částečné vyhovění odvolání v rámci autoremedury (přiměřeně viz rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, čj. 2 Afs 239/2017-29). NSS připomíná, že § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu „váže prodloužení lhůty pro stanovení daně na oznámení rozhodnutí o stanovení daně (za tam uvedených okolností), nikoli na řádné ukončení daňové kontroly“ (viz rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2019, č. j. 6 Afs 117/2019-48). Námitky týkající se ukončení daňové kontroly, které nadto NSS stejně jako krajský soud neshledal důvodnými (viz dále), tedy nemohou mít vliv na běh lhůty pro stanovení daně. Napadené rozhodnutí bylo zástupci stěžovatelky doručeno dne 8. 2. 2020, a k pravomocnému vyměření daně tedy došlo před uplynutím prekluzivní lhůty.

[23] NSS dodává, že postup správce daně ani žalovaného nesevřdí o tom, že by k vydání platebního výměru a rozhodnutí o odvolání přistoupili toliko formálně, pouze či převážně z důvodu prodloužení lhůty ke stanovení daně (viz např. rozsudky NSS ze dne 7. 2. 2018, čj. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS, či ze dne 6. 5. 2021, čj. 7 Afs 380/2020-30). Kritéria pro výjimečné odepření vlivu určitého úkonu na běh prekluzivní lhůty, který je s ním ze zákona spojen, pro jeho zjevnou účelovost, je třeba vykládat úzce (viz rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2021, č. j. 8 Afs 212/2019-50). Byť žalovaný nereflektoval podání stěžovatelky učiněné poslední den lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu a v tomto ohledu byl jeho postup vadný, nesevřdí to o tom, že by jednal čistě účelově s cílem prodloužení lhůty ke stanovení daně. V odvolacím řízení nedošlo k zásadní změně v právním názoru, s nímž byla stěžovatelka seznamována, a žalovaný měl ještě určitý časový prostor, v němž mohl na podání stěžovatelky reagovat (rozhodnout o žádosti o prodloužení lhůty a oznámit napadené rozhodnutí včetně vypořádání obsahu podání). Na tom nic nemění skutečnost, že po vydání napadeného rozhodnutí a uplynutí prekluzivní lhůty zaslal stěžovatelce přípis, v němž podrobně reagoval na její podání.

pokračování

[24] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neuvedla, v čem spatřuje nesprávnost závěrů krajského soudu ohledně běhu lhůty pro stanovení daně, NSS se nemůže k její argumentaci blíže vyjádřit. Uzavírá tedy, že daň byla stanovena před uplynutím prekluzivní lhůty.

III.3. Daňový podvod a chybějící daň

[25] Podle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (SDEU) i NSS je nárok na odpočet daně nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

[26] Jako podvod na DPH judikatura označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Jedná se o situaci, která je v rozporu se zákonem o DPH i se směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Při posuzování nároku na odpočet daně je nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, bod 34).

[27] Pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani, lze přiznání nároku na odpočet odmítnout, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (rozsudek SDEU ze dne 16. 10. 2019, C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, bod 35 a citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SIA*, bod 30). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu účastnicí se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V rozporu s unijním právem není požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu (viz rozsudky SDEU ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos plc a další*, body 65 a 68, či ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Dávid*, bod 54).

[28] Judikatura SDEU a správních soudů na základě shora popsáných východisek vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující jak postupovat, aby bylo možno plátcí odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana*, a rozsudky NSS ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43, či ze dne 20. 8. 2020, čj. 8 Afs 232/2018-45, bod 24). Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti).

[29] Existenci podvodu na DPH prokazuje správce daně. Totéž platí i o zapojení daňového subjektu do podvodu, včetně toho, že daňový subjekt měl vědět, či dokonce přímo věděl

o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem. Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stížena podvodem (viz rozsudek SDEU *Mahagében*, body 48 a 49), daňový subjekt ještě musí mít šanci vyvinut se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stíženy podvodem (viz např. rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, body 32 a 33).

[30] V nynější věci stěžovatelka zpochybňuje všechny kroky testu. Předně brojí proti závěrům správce daně, žalovaného i krajského soudu týkajícím se chybějící daně (vzniku podvodu).

[31] Při prokazování existence podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se jednalo o daňový podvod (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, bod 38). Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla narušena daňová neutralita, tedy že zjednodušeně řečeno nebyla odvedena daň jedním nebo více subjekty v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem daňového zvýhodnění. Daňové orgány musí prokázat, že chybějící daň byla způsobena podvodným jednáním zaměřeným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Je třeba zjistit takové okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu budou představovat dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění (viz rozsudky NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, či ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, bod 26).

[32] Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či měl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není povinností daňových orgánů prokázat, konkrétně jakým způsobem a kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; viz např. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, či ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41).

[33] V nyní posuzovaném případě stěžovatelka uplatnila za zdaňovací období prosinec 2015 na základě daňového dokladu č. 151120043 nárok na odpočet DPH v souvislosti s nákupem zboží od RATO MARKET, u níž byla identifikována chybějící daň. Daňové orgány zjistily, že RATO MARKET podala daňové přiznání, v němž vykazovala nízkou daňovou povinnost (1 417 Kč), kterou uhradila. Následně se stala pro správce daně nekontaktní a neuhradila DPH ve výši 703 338 Kč doměřenou dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 6. 2017 z důvodu neuznání nároku na odpočet u neprokázaných přijatých plnění. Dodatečný

pokračování

platební výměr jí byl doručen dne 29. 6. 2017 do datové schránky uplynutím desetidenní lhůty a je včetně doručanky součástí daňového spisu stěžovatelky.

[34] Finanční orgány zjistily, že v době nákupu zboží byl jednatel stěžovatelky Radek Šindler současně jednatelem a společníkem RATO MARKET. RATO MARKET měla tzv. virtuální sídlo. V prosinci 2016 Radek Šindler spolu s dalším jednatelem a společníkem RATO MARKET Tomášem Robenkem převedli své podíly na RATO MARKET na BUHOJA LTD se sídlem ve Velké Británii, která se stala jejím jediným společníkem a jednatelem. Při výkonu funkce ji zastupoval Jaromír Holomek, který byl dle obchodního rejstříku v angažmá u několika desítek právnických osob. RATO MARKET byla poté pro správce daně nekontaktní. Bezprostředně po převodu podílů se dne 1. 1. 2017 stala nespolehlivým plátcem, od 17. 5. 2018 nespolehlivou osobou. Byla zrušena s likvidačním usnesením Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2019. Poslední účetní závěrku zveřejnila za rok 2014, dále zákonnou povinnost zveřejnit účetní závěrky, z níž by mohly být zjistitelné výsledky její hospodářské činnosti, neplnila. V evidenci pro účely DPH, kterou předložila k výzvě správce daně v rámci daňové kontroly u stěžovatelky, RATO MARKET neuváděla u přijatých zdanitelných plnění daňová identifikační čísla osob, které je měly uskutečnit, ač se jedná o povinný údaj dle § 100 zákona o DPH, což znemožňovalo správci daně ověřit oprávněnost uplatněného nároku na odpočet. Přijaté daňové doklady k výzvě správce daně RATO MARKET odmítla v podání ze srpna 2016 předložit. Žalovaný upozornil na to, že Radek Šindler působil jako statutární orgán ve 12 společnostech, které obchodovaly mezi sebou, většina sídlila na virtuálních adresách a nezveřejňovala účetní závěrky.

[35] K samotné obchodní transakci daňové orgány z dodacích listů k daňovému dokladu č. 151120043, na jehož základě si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH ve výši 407 573,20 Kč (ze základu daně 1 940 824,80 Kč), zjistily, že se jednalo pouze o změnu vlastnictví zboží v provozovně, mezi stranami nebyla uzavřena (písemná) smlouva, v níž by strany upravily vzájemná práva a povinnosti, ceny některého zboží (konkrétně bylo specifikováno 15 položek s uvedením cenových rozdílů) byly až stonásobně nadhodnoceny, a to v základu daně celkem o 235 952,82 Kč. Odchyly v ceně drobného železářského zboží byly na první pohled patrné. Jednatel stěžovatelky při místním šetření uvedl, že inventura zboží na provozovně je totožná s dodacími listy, o jejím provedení nebyl sepsán zápis. Ani v průběhu daňové kontroly nebyla provedena oprava nadhodnocených cen, ačkoli při místním šetření v únoru 2016 jednatel stěžovatelky uvedl, že se jednalo o omyl při vystavení dodacích listů. Daňové orgány poukázaly též na nestandardně dlouhou roční dobu splatnosti kupní ceny do 31. 12. 2016 bez doložení bližších ujednání ohledně její úhrady a na okolnosti úhrady. Ta byla provedena ve čtyřech splátkách, přičemž téhož dne, kdy byly zaplaceny nejvyšší částky 1 200 000 Kč a 1 000 000 Kč (7. 6. 2016 a 8. 6. 2016), byly totožné částky převedeny na osobní bankovní účet Radka Šindlera.

[36] NSS souhlasí s daňovými orgány a krajským soudem, že výše uvedené okolnosti jsou ve svém souhrnu dostatečné pro závěr, že se nejednalo o případ pouhého nesplnění formálních povinností společností RATO MARKET nesouvisející s podvodem na DPH, ale o podvod na DPH. Nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH je nutno posuzovat ve svém souhrnu a hodnotit je ve vzájemných souvislostech (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, bod 40). NSS nemá pochyb o tom, že okolnosti vyjmenované správcem daně a žalovaným ve svém souhrnu svědčí o tom, že RATO MARKET neodvedla daň v rámci podvodu na DPH, tedy v důsledku jednání, jehož cílem bylo zneužití systému DPH. Za dostatečnou pro vymezení existence daňového

podvodu lze považovat skutečnost, že jeden ze subjektů z řetězce dodavatelů daňovou povinnost neuhradil, stal se nekontaktním a má virtuální sídlo (viz rozsudek NSS ze 21. 7. 2023, čj. 7 Afs 237/2021-32). V tomto případě k neuhrazení doměřené daně, nekonstantnosti a virtuálnímu sídlu přistupovala řada dalších okolností (např. personální propojenost, nadhodnocená cena zboží, dlouhá doba splatnosti při absenci smluvní dokumentace, převod úplaty obratem na osobní účet jednatele obou stran transakce, absence povinných údajů v evidenci pro účely DPH u dodavatele, převod podílů RATO MARKET na zahraniční společnost, za níž jednala osoba v angažmá několika desítek společností, krátce předtím, než se stala nespolehlivým plátcem, a její následné zrušení soudem).

[37] NSS se ztotožňuje s daňovými orgány a krajským soudem, že zjevné až stonásobné nadhodnocení cen některých položek v celkové částce 235 952,82 Kč, a tedy i základu daně uvedeného na daňovém dokladu, na jehož základě si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet, které stěžovatelka nezpochybňuje a ani nevysvětluje, proč následně nedošlo k opravě daňového dokladu, představuje významnou nestandardní okolnost indikující, že obchodní transakce mezi stěžovatelkou a RATO MARKET byla zatížena podvodem na DPH a nejednalo se o běžnou obchodní transakci. Skutečnost, že extrémně nadhodnocená jednotková cena se týkala pouze části položek, nemění nic na to, že celková cena vyúčtovaná na daňovém dokladu byla významně nadhodnocená a že akceptování zjevně nepřiměřených cen a daňového dokladu nelze považovat za standardní.

[38] K některým nestandardním okolnostem, které dle daňových orgánů ve svém souhrnu svědčí o existenci podvodu, se stěžovatelka v kasační stížnosti vůbec nevyjadřovala, například chybějícímu povinnému údaji (DIČ dodavatelů) v předložené evidenci pro účely DPH u personálně propojené RATO MARKET, převodu podílu v RATO MARKET jednatelem stěžovatelky na britskou společnost BUHOJA LTD, kterou ve výkonu funkce zastupovala osoba v angažmá u několika desítek právnických osob, krátce předtím, než se RATO MARKET stala nespolehlivým plátcem, či neprovedení opravy nadhodnocených cen.

[39] Jak bylo výše uvedeno, pro posouzení existence podvodu jsou relevantní též okolnosti, které nastaly v době následující po uzavření obchodu, tedy i nekontaktnost RATO MARKET po převodu podílů na BUHOJA LTD.

[40] Na závěr o existenci podvodu nemá vliv, dojde-li u dodavatele k doměření podstatně vyšší DPH z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně přijatých plnění (viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46). V uvedeném rozsudku NSS vysvětlil, že chybějící daní může být nejen daň, kterou některý z článků řetězce přiznal a nezaplatil, ale i daň, kterou daňový subjekt nepřiznal, nebo ji přiznal v nesprávné výši a později doměřenou daň nezaplatil. Za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH je nutno považovat i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH. Ani z judikatury SDEU nevyplývají ve vztahu k otázce chybějící daně žádné formální požadavky. V řetězci transakcí totiž může být narušována neutralita daně různými způsoby (např. vykázáním fiktivního plnění s nárokem na odpočet daně, kterým je v rozporu se skutečností kompenzována daňová povinnost; nesprávným deklarováním nižší daňové povinnosti; atd.). Z judikatury SDEU ani NSS nelze dovodit požadavek, že by chybějící daň v řetězci musela spočívat v odepření nároku na odpočet DPH v důsledku vědomé účasti na podvodu. Závěr o účasti na podvodu v případě stěžovatelky (který předpokládá, že se plnění uskutečnilo) a neunesení důkazního

pokračování

břemene u dodavatele se navíc nevztahovaly k jedné obchodní transakci. Uskutečnění zdanitelného plnění v podobě dodání zboží stěžovatelce v daňovém řízení u dodavatele nebylo zpochybněno. Důvodem pravomocného doměření daně dodavateli bylo neunesení důkazního břemene ohledně jím uplatněného nároku na odpočet v celkové výši 703 838 Kč. Ostatně i zástupce stěžovatelky dne 22. 8. 2017 uvedl, že zboží dodané RATO MARKET bylo touto společností pořízeno již v předchozích zdaňovacích obdobích. Lze dodat, že rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 8. 2019, čj. 25 Af 61/2018-102, jehož se dovolávala stěžovatelka, byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 15. 10. 2021, čj. 3 Afs 328/2019-70.

[41] NSS uzavírá, že nestandardní okolnosti popsané daňovými orgány jsou dostatečné pro závěr, že se nejednalo o případ pouhého nezaplacení doměřené daně, ale o daňový podvod. Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že finanční orgány náležitě vysvětlily, v čem shledaly podvod na DPH.

[42] Pokud jde o nezveřejnění účetních závěrek, nelze souhlasit se stěžovatelkou, že zákon pro jejich zveřejnění nestanovil žádnou lhůtu. Pro všechny obchodní společnosti platila povinnost zakládat do sbírky listin účetní závěrky dle § 66 písm. c) zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob, ve spojení s § 21a odst. 4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v tehdy účinném znění, přičemž podle § 72 odst. 1 zákona o veřejných rejstřících byla zapsaná osoba povinna předložit listiny zakládané do sbírky listin rejstříkovému soudu bez zbytečného odkladu od vzniku rozhodné skutečnosti (viz též usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 8. 8. 2018, sp. zn. 7 Cmo 455/2016, či ze dne 3. 10. 2019, sp. zn. 7 Cmo 59/2019). Nezveřejňování účetních závěrek je skutečností, která ve spojení s dalšími nestandardnostmi dále podporuje pochybnosti o podnikání dodavatele a jeho obchodování a bylo na ni možné též poukázat (viz rozsudek NSS 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39). Nejedná se však o okolnost, která by byla v posuzované věci zásadní a bez níž by závěr o existenci podvodu na DPH neobstál.

III.4. Objektivní okolnosti a stěžovatelčino zapojení

[43] Jde-li o subjektivní stránku, tedy zaviněnou účast na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla, nebo vědět mohla a měla.

[44] Daňové orgány zjistily tyto objektivní okolnosti svědčící o stěžovatelčině zaviněné účasti na podvodném řetězci:

1. Personální propojení stěžovatelky s dodavatelem osobou jednatele v době uskutečnění transakce.
2. Zjevně nepřiměřeně vysoké až 100násobně nadhodnocené ceny některého zboží, celkově o částku 235 952,82 Kč. Daňové orgány hodnotily jako nestandardní, aby si příjemce zboží nezkontroloval, jaké zboží a v jaké ceně přijímá a akceptoval daňový doklad a navýšenou cenu na dokladu bez ověření její správnosti. Stěžovatelka nadto ani následně neusilovala o nápravu.
3. Absence smlouvy podrobněji upravující vzájemný vztah při dodání zboží za cenu přesahující 2 miliony Kč včetně DPH a nestandardně dlouhá roční doba splatnosti na daňovém dokladu (do 31. 12. 2016) oproti jiným dodavatelům, jejíž úhrada nebyla smluvně zajištěna a blíže upravena, a způsob její úhrady, kdy dvě nejvyšší částky

1 200 000 Kč a 1 000 000 Kč byly obratem převedeny na osobní účet jednatele Radka Šindlera.

4. Stěžovatelka, resp. její jednatel si musel být vědom, že evidence pro účely DPH společnosti RATO MARKET nebyla vedena v souladu s § 100 zákona o DPH, neboť neobsahovala povinný údaj DIČ osob, které uskutečňovaly plnění, což znemožňovalo ověřit oprávněnost nároku na odpočet u RATO MARKET, a vypovídá tak o snaze zastírat skutkový stav. Přes personální propojení se jednatel stěžovatelky nezasadil o to, aby byla správci daně poskytnuta požadovaná součinnost.
5. Virtuální sídlo dodavatele stěžovatelky, žalovaný doplnil absenci sebe prezentace na internetu a nezveřejnění účetních závěrek.

[45] Dle NSS jde o dostatečný výčet indicií, které ve svém souhrnu dokládají, že ze strany stěžovatelky nešlo o standardní obchodní vztah s dodavatelem. Podezřelé okolnosti se týkaly přímého dodavatele stěžovatelky a obchodu se stěžovatelkou a stěžovatelka o nich musela i s ohledem na personální propojení vědět. Stěžovatelka pomíjí, že uvedené objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu (rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-58, bod 54, ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, bod 53). K prokázání vědomé účasti na podvodu postačí, zjistí-li správce daně řadu nepřímých indicií, které ve svém souhrnu prokazují, že se daňový subjekt podvodu na DPH účastnil a že o tom musel vědět (viz rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 201/2021-74). Tak tomu v nyní projednávané věci bylo.

[46] NSS se ztotožňuje s daňovými orgány a krajským soudem, že zjevné až 100násobné nadhodnocení cen některých položek zboží je významnou indicií svědčící o nestandardnosti celé transakce. Strany buď musely být se zjevným navýšením srozuměny, nebo neprovedly kontrolu, která by navýšení odhalila, přičemž absence kontroly není standardní. Tvrzení jednatele stěžovatelky, že došlo k omylu při vystavení dodacích listů, je nevěrohodné vzhledem ke zjevnému navýšení cen u vícera položek a s ohledem na skutečnost, že ani následně nebyla fakturovaná cena opravena, což stěžovatelka v řízení před soudem nezpochybnila ani nevysvětlila. Nestandardní byla rovněž roční doba splatnosti kupní ceny. Žalovaný i správce daně s odkazem na konkrétní daňové doklady poukázali na to, že v případě jiných dodavatelů se doba splatnosti pohybovala v rozmezí dnů až dvou měsíců, což v zásadě odpovídá úpravě v § 1963 o. z., který pro dodání zboží mezi podnikateli stanoví splatnost třiceti dnů s tím, že dobu splatnosti delší šedesáti dnů lze ujednat jen tehdy, pokud to není vůči věřiteli hrubě nespravedlivé. Roční délka splatnosti, která fakticky představuje obchodní úvěr a je i z pohledu zákona při dodání zboží mezi podnikateli výjimečná, nasvědčuje nestandardnosti obchodu, zejména při absenci písemné smlouvy, která by závazek včetně úhrady kupní ceny blíže upravila (přiměřeně viz např. rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2015, čj. 9 Afs 10/2015-29, či ze dne 19. 11. 2021, čj. 5 Afs 239/2020-46). Není ani zřejmé, z čeho stěžovatelka dovozuje, že nestandardní by mohla být pouze splatnost v řádu několika let. Závěry krajského soudu o některých dalších nestandardních okolnostech, včetně toho, že obdržené platby za zboží byly obratem převáděny na osobní účet jejího jednatele, stěžovatelka ani nezpochybnuje. V žalobě i kasační stížnosti pak zcela pomíjí též okolnost, že RATO MARKET v evidenci pro účely DPH za předmětné zdaňovací období, kdy byl jednatel stěžovatelky i jednatelem této společnosti, u přijatých zdanitelných plnění neuváděla daňová identifikační čísla osob, které je měly uskutečnit, ač se jedná o povinný údaj dle § 100 odst. 2 zákona o DPH, a takto ji předložila k výzvě správce daně, což nasvědčuje snaze znemožnit ověření přijatých plnění a dodavatelů. Vzhledem

pokračování

k personálnímu propojení v osobě jednatele lze vědomost o neúplnosti evidence přičíst i stěžovatelce (viz též rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15. 11. 2017, sp. zn. 29 Cdo 4554/2015).

[47] Lze dát za pravdu stěžovatelce v tom, že pro posouzení její vědomosti o zapojení do podvodu na DPH není relevantní nezveřejnění účetní závěrky RATO MARKET za rok 2015 (žalovaný se nezabýval tím, zda RATO MARKET měla zveřejněné dřívější účetní závěrky v době obchodní transakce). Z obsahu daňového spisu neplyne, že by bylo prokázáno, že RATO MARKET neměla své webové stránky v době transakce. Nejde však o okolnosti, které by byly pro závěr o zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH zásadní.

[48] Pro závěr o zaviněné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu nemusí daňové orgány prokázat příčinnou souvislost mezi chybějící daní a stěžovatelčiným povědomím o něm. Podstatné je, že došlo k podvodu na DPH, což se zkoumá v prvním kroku testu. V druhém kroku testu se zkoumá stěžovatelčina subjektivní stránka účasti: správce daně prokazuje, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla, nebo mohla a měla vědět (rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, bod 86). Takové okolnosti v celkovém souhrnu prokázány byly.

III.5. Opatření přijatá stěžovatelkou

[49] Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (bod 51 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován tomu subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 201/2021-74). Přijetí takových opatření musí tvrdit a prokázat daňový subjekt (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, bod 41 a 42). Účastnil-li se daňový subjekt podvodu na DPH vědomě, nemůže být v dobré víře. Je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2023, čj. 8 Afs 174/2021-64, bod 17, či rozsudek čj. 8 Afs 201/2021-74, body 45 a 64).

[50] Vzhledem k tomu, že žalovaný a krajský soud dospěli ke správnému závěru, že stěžovatelka s ohledem na personální propojení musela vědět o tom, že plnění uplatněné k odůvodnění nároku na odpočet DPH bylo zatíženo podvodem na DPH, nemohla být v dobré víře a bylo nadbytečné zabývat se tím, zda přijala dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu. Stěžovatelka nevykládala a neprokázala žádné okolnosti či opatření, kterými by se z účasti na podvodu na DPH mohla vyvinit. V kasační stížnosti namítá, že přijala kontrolní mechanismy k ověření identity obchodního partnera v době sjednáváných obchodů. To ovšem nelze v posuzovaném případě považovat za dostatečné opatření, jímž by se mohla stěžovatelka „vyvinit“. Daňové orgány totiž nekladly stěžovatelce za vinu, že neznala identitu svého dodavatele, která jí musela být vzhledem k personálnímu propojení známa. Uvádí-li stěžovatelka, že zboží fyzicky převzala, netvrdí a nedokládá, že by při uzavření obchodu v objemu dvou milionů korun provedla jeho zejména cenovou

kontrolu, která by musela zásadní nesrovnalosti v cenách zboží odhalit. Fakturovaná cena zboží nebyla standardní, pokud u některých položek došlo k jejímu stonásobnému navýšení, které jednatel stěžovatelky potvrdil při místním šetření. Ani platby na zveřejněný účet (obratem přeposílané na osobní účet jednatele) nepředstavují opatření, které mohlo zapojení do transakce zatížené podvodem zabránit. K tvrzení stěžovatelky, že byla řádně kontaktní, je třeba uvést, že její nekonstantnost jí nebyla kladena k tíži. Pokud uvádí, že jednatele RATO MARKET vždy reagovali na výzvy správce daně, je třeba zdůraznit, že k výzvě správce daně předložili neúplnou evidenci pro účely DPH, která postrádala zásadní povinný údaj o DIČ osob, které měly RATO MARKET poskytovat plnění, u nichž uplatňovala nárok na odpočet. Stěžovatelka byla seznámena s tím, že tato okolnost vyvolává pochybnosti správce daně o standardnosti obchodní transakce. Její jednatel, který byl současně i jednatelem RATO MARKET, předložení řádné evidence však ani poté nezajistil, namísto toho po doručení výsledku kontrolního zjištění převedl podíl v RATO MARKET na britskou společnost.

[51] Posuzování odepření odpočtu DPH z důvodu zapojení do daňového podvodu závisí na komplexním posouzení skutkových okolností každého případu. Soud k tomuto případu shrnuje, že finanční orgány zjistily dostatečné množství objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka musela vědět o svém zapojení do daňového podvodu.

III.6. Nezákonné ukončení daňové kontroly

[52] Stěžovatelka namítá, že nebyla řádně ukončena daňová kontrola, neboť správce daně jí neumožnil podepsat zprávu o daňové kontrole. Uvádí, že se chtěla nejprve se zprávou o daňové kontrole seznámit a v návaznosti na to učinit další kroky. Poukazuje na to, že je jejím právem vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění a je povinností správce daně jí k tomu poskytnout dostatečný prostor. Až v návaznosti na seznámení s výsledky daňové kontroly a jejich projednání lze přistoupit k podpisu zprávy o daňové kontrole.

[53] Z obsahu daňového spisu vyplývá, že správce daně stěžovatelku s výsledkem kontrolního zjištění, tedy s nejdůležitější částí budoucí zprávy o daňové kontrole, seznámil a stanovil jí lhůtu k vyjádření. Stěžovatelka se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila, správce daně se s jejím vyjádřením a jeho doplněním vypořádal v úředním záznamu ze dne 20. 4. 2018, v němž odůvodnil, proč na jeho základě nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a předvolal stěžovatelku k projednání zprávy o daňové kontrole. Při jednání, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole, správce daně předal zástupci stěžovatelky úřední záznam ze dne 20. 4. 2018, na který odkazuje zpráva o daňové kontrole, s tím, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, který byl dříve stěžovatelce zaslán a je obsažen ve zprávě o daňové kontrole, a zprávu o daňové kontrole, a vyzval ho k podpisu zprávy o daňové kontrole. Zástupce stěžovatelky namítl, že stěžovatelka neměla možnost se s konečným zněním zprávy o daňové kontrole řádně seznámit, správce daně se snaží zprávu projednat pouze formálně, hodnocení důkazů odsouvá na odvolací orgán a nezákonně její projednání zužuje na její předání a podpis. Uvedl, že stěžovatelka se chtěla seznámit s výsledkem daňové kontroly a vyjádřit se ke skutečným, resp. důkazům uvedeným v konečném znění zprávy o daňové kontrole. Správce daně stěžovatelce vysvětlil, že k samotnému projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole dochází v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně kontrolního zjištění a daňový subjekt již nemá právo dále výsledek kontrolního zjištění zpochybňovat.

pokračování

Konstatoval, že v souvislosti s projednáním zprávy o daňové kontrole učinil veškeré úkony, které mu zákon ukládá, a opakovaně vyzval stěžovatelku k podpisu zprávy o daňové kontrole. Zástupce stěžovatelky podepsal protokol o projednání zprávy o daňové kontrole, samotná zpráva o daňové kontrolě zůstala nepodepsána. Stěžovatelka byla při jednání poučena o tom, že podle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu nemá vliv na její použitelnost jako důkazního prostředku a že okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání a oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

[54] Krajský soud správně vyšel z judikatury NSS, z níž vyplývá, že „*těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3)*“. Z § 88 daňového řádu vyplývá, že daňový subjekt má prostor pro vyjádření a navržení důkazů po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Současně je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015-30). Nedojde-li tedy na základě vyjádření daňového subjektu ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již nemůže uplatňovat další návrhy k doplnění. Seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč správce daně nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, je oproti tomu již pouhým formálním zakončením daňové kontroly (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42, ze dne 17. 8. 2016, čj. 5 Afs 68/2016-25, ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016-45, či ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016-36). Oznámení zprávy o daňové kontrole podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020 probíhalo předáním jejího stejnopisu daňovému subjektu, resp. jeho zástupci.

[55] Z výše uvedené rekapitulace vyplývá, že správce daně seznámil stěžovatelku s výsledkem kontrolního zjištění a poskytl jí prostor se k němu vyjádřit, toto její právo tedy nebylo nijak dotčeno. Pokud byl při jednání, jehož předmětem bylo projednání zprávy o daňové kontrole, zástupci stěžovatelky předán nikterak rozsáhlý úřední záznam se stanoviskem správce daně k jejímu vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (čítající 12 stran včetně rekapitulací podání stěžovatelky), podle něž ke změně výsledku kontrolního zjištění nedošlo, a zpráva o daňové kontrole, jejíž podstatnou část tvořil výsledek kontrolního zjištění, s nímž byla stěžovatelka již v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu seznámena, byla tím stěžovatelka se zprávou o daňové kontrole seznámena (zástupce stěžovatelky se mohl s jejím obsahem na místě seznámit). Důvody, které stěžovatelka uvedla, odepření podpisu neodůvodňovaly, a bylo proto možné postupovat dle § 88 odst. 6 daňového řádu. Lze poznamenat, že ani případná vada při projednání zprávy o daňové kontrole by nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže stěžovatelka byla řádně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění, měla možnost se k němu vyjádřit, správce daně následně neshledal důvod pro změnu výsledku kontrolního zjištění, což odůvodnil, a stěžovatelka měla možnost uplatnit námitky proti jeho stanovisku (včetně hodnocení důkazů) v odvolání proti platební výměru a následně v odvolání proti rozhodnutí správce daně o odvolání.

III.7. Procesní vady v odvolacím řízení

[56] Stěžovatelka namítá, že podle § 115 odst. 2 daňového řádu ji byl žalovaný povinen seznámit s vypořádáním odvolacích námitek a konečným výsledkem odvolacího řízení. Má za to, že žalovaný pochybil, pokud ji neseznámil s hodnotícími úvahami v plném rozsahu, čímž došlo k vydání překvapivého rozhodnutí.

[57] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případech, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[58] Odvolací orgán je povinen seznámit daňový subjekt též s úvahami, jimiž se řídil při hodnocení důkazů, pokud v odvolacím řízení provádí dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS). Podrobnější popis či popis zjištění jinými slovy, než které zvolil správce daně v prvostupňovém rozhodnutí, však nelze stavět na roveň získání zcela nových skutkových zjištění v odvolacím řízení v důsledku provedení dokazování odvolacím orgánem a není podroben povinnosti seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu (viz rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2023, čj. 8 Afs 274/2021-31). Smyslem citovaného ustanovení je vytvořit prostor pro procesní obranu daňového subjektu proti novým skutkovým zjištěním či právnímu hodnocení. Povinnost seznámit daňový subjekt předem s kompletním vypořádáním odvolacích námitek a konečným výsledkem odvolacího řízení z něj neplyne. To by ostatně znamenalo, že by odvolací orgán musel postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu vždy, pokud by pouze doslovně nepřekopíroval závěry prvostupňového správce daně, což by pro změnu vyvolávalo pochybnosti o přezkoumatelnosti jeho rozhodnutí. Tak tomu ovšem dle citovaného ustanovení není.

[59] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neuvádí, jaké důkazy měl podle jejího názoru žalovaný hodnotit zcela odlišně od správce daně, respektive jaké „*skutečnosti, které byly popsány v seznámení, zůstaly stěžovateli utajeny*“, nemůže se NSS k této kasační námitce blíže vyjádřit. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah následného soudního rozhodnutí. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta stěžovatelky (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, či rozsudky NSS ze dne 18. 6. 2008, čj. 7 Afs 39/2007-46, a ze dne 15. 2. 2012, čj. 1 Afs 57/2011-95). Na okraj lze dodat, že stěžovatelkou v žalobě zmíněná absence prezentace RATO MARKET na webových stránkách byla v seznámení uvedena (věcně se k této otázce NSS vyjádřil výše). Pokud jde o doměření daně RATO MARKET, její nekontaktnost a osobu Radka Šindlera, již správce daně vycházel z toho, že RATO MARKET se stala nekontaktní po převodu na britskou společnost, nereagovala na výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly, přičemž odkázal na dodatečný platební výměr, v němž jsou úkony správce daně směřující k zahájení daňové kontroly popsány a který byl v době vydání rozhodnutí správce daně o odvolání součástí veřejné části daňového spisu (viz s. 8 zprávy o daňové kontrole). Poukázal i na to, že evidence pro účely DPH předložená k výzvě správce daně společností RATO MARKET v rámci daňové kontroly neobsahovala povinné údaje a Radek Šindler se přes personální propojení s RATO MARKET nezasadil o to, aby RATO MARKET předložila správcem

pokračování

daně požadované doklady (viz s. 4 a 9 zprávy o daňové kontrole, s. 9 až 10 rozhodnutí správce daně o odvolání). NSS v tomto ohledu neshledává v napadeném rozhodnutí žádný zásadní posun oproti rozhodnutí správce daně.

[60] Stěžovatelka dále namítá, že napadené rozhodnutí bylo vydáno předčasně, neboť se nemohla plně vyjádřit k výsledkům daňové kontroly.

[61] Je pravdou, že stěžovatelka poslední den 10denní lhůty k vyjádření stanovené dle § 115 odst. 2 daňového řádu požádala o její prodloužení a žalovaný vydal napadené rozhodnutí, aniž o žádosti rozhodl. Z napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud se ztotožnil se stěžovatelkou, že lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu lze prodloužit, za podstatné však považoval, zda mohl nesprávný procesní postup žalovaného zkrátit stěžovatelku na právech. Námitky stěžovatelky ohledně předčasného vydání rozhodnutí neshledal důvodnými, neboť stěžovatelka v žalobě konkrétně neuvedla, jak byla postupem žalovaného zkrácena na právech, pouze obecně namítla, že nemohla uplatnit své právo na plné vyjádření k výsledkům daňové kontroly. Krajský soud odůvodnil, že tvrzené dotčení není relevantní ve vztahu k žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu a z daňového spisu vyplývá, že se k výsledkům daňové kontroly stěžovatelka opakovaně vyjadřovala (ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, vyjádření k výsledkům daňové kontroly či v odvolání), a proto její námitku neshledal důvodnou.

[62] Jak bylo výše uvedeno, řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je NSS vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení NSS ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Uvedení konkrétních kasačních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v žalobě, neboť ty směřovaly proti jinému rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Z judikatury NSS plyne, že stěžovatel musí zásadně reagovat na argumentaci krajského soudu a uvést, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozhodnutí vyslovil, nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze zopakuje námitky, které uvedl v žalobě, aniž by reflektoval argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (srov. usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, ze dne 15. 9. 2009, čj. 6 Ads 113/2009-43, ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36, nebo ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Za takové situace, tj. bez bližší kasační argumentace, není úkolem NSS za stěžovatelku domýšlet, proč má za to, že jsou závěry krajského soudu chybné.

[63] Krajský soud dal s odkazem na judikaturu NSS stěžovatelce za pravdu, že lhůtu k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu lze prodloužit, a žalovaný tedy zatížil řízení vadou, podle krajského soudu však bylo třeba posoudit, zda nesprávný procesní postup žalovaného zasáhl v žalobě tvrzeným způsobem do práv stěžovatelky. Proti tomu stěžovatelka v kasační stížnosti nebrojí. V případě stěžovatelky pak krajský soud v návaznosti na její žalobní argumentaci odůvodnil, že postupem žalovaného nebyla zkrácena na právech, neboť namítla pouze dotčení na právu vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly, na němž ovšem nemohla být v souvislosti s výzvou k vyjádření se k výsledkům

odvolacího řízení dle § 115 odst. 2 daňového řádu dotčena. Daňová kontrola byla ukončena před vydáním dodatečného platebního výměru a stěžovatelka se k jejímu výsledku opakovaně vyjádřila (např. ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, které byly převzaty do zprávy o daňové kontrole, ze dne 8. 2. 2018, ve vyjádření k výsledkům daňové kontroly ze dne 9. 7. 2018 či v odvolání ze dne 13. 12. 2018). Stěžovatelka v kasační stížnosti pouze zopakovala, že setrvává na námitce, že napadené rozhodnutí bylo vydáno předčasně, *neboť se stále nemohla plně vyjádřit k výsledkům daňové kontroly*. K tomu pouze s odkazem na obsah vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a projednání daňové kontroly dodala, že *stěžovatel těžiště své argumentace stavěl na doplnění dokazování, a to i v souvislosti se ZDK, protože má zato, že jím trvale vznášená námitka nedostatečně zjištěného skutkového stavu neprovedením jím navrhaných důkazů, zejména výsledkem svědka Robenka, nemohla vést ke správným skutkovým závěrům žalovaného právě pro neúplnost skutkových zjištění, protože nemohly být také ani správné jeho závěry právní*. Takto formulovaná kasační námitka však v podstatě pouze opakuje žalobu a nesměřuje proti nosnému důvodu rozsudku krajského soudu, a totiž že postupem žalovaného v souvislosti se seznámením s výsledky odvolacího řízení dle § 115 odst. 2 daňového řádu (tedy změnou právního názoru spočívající v tom, že stěžovatelka o zapojení do podvodu na DPH nejen *vědět mohla a měla*, ale *věděla, resp. musela vědět*) nemohlo dojít k tvrzenému zkrácení na právu vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly, která byla ukončena před vydáním dodatečného platebního výměru a k jejímuž výsledku se měla možnost opakovaně vyjádřit. NSS dodává, že krajský soud nezaložil svůj závěr na tom, že stěžovatelka mohla doplnit své vyjádření k výsledku daňové kontroly po doručení napadeného rozhodnutí, a tato argumentace se tedy s důvody napadeného rozsudku zcela míjí.

[64] Výše uvedené kasační námitky proto nelze projednat, neboť nesměřují proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Jsou tak nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírají o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Nejedná se totiž pouze o setrvání na jiném názoru, ale o nereagování na námitku vypořádanou krajským soudem, proti které původní argumentace stěžovatele nemůže obstát.

[65] Dále stěžovatelka namítá, že orgány finanční správy vůči ní postupovaly šikanózně, neboť se její jednatel nehodlal smířit s trestněprávním jednáním pracovníka finanční správy a podal trestní oznámení, které vyústilo v pravomocné odsouzení. Vytyká krajskému soudu, že poukázal na neuplatnění námítky podjatosti, aniž vyhodnotil šikanózní postup, k němuž došlo i v posuzované věci. Krajský soud se však námitkami směřujícími proti postupu orgánů finanční správy zabýval a neshledal v něm vady, které by byly důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. NSS stejně jako krajský soud v postupu správce daně namítané procesní vady při ukončení daňové kontroly neshledal. Daňová kontrola byla zahájena dříve, než měl jednatel stěžovatelky učinit trestní oznámení na pracovníka finanční správy, a to jiným územním pracovištěm správce daně. Byť se žalovaný dopustil procesního pochybení při vydání napadeného rozhodnutí, když nezohlednil podání stěžovatelky doručené poslední den lhůty stanovené dle § 115 odst. 2 daňového řádu, nejedná se o vadu, která by svou povahou svědčila o šikaně stěžovatele či podjatosti úřední osoby. Výhrady vůči procesnímu postupu úředních osob nespádají mezi zákonem vymezené důvody podjatosti. Stěžovatelka netvrdila, že by se na úkonech v této věci jakkoli podílel pracovník, na něhož její jednatel podal trestní oznámení a který byl následně odsouzen. Podání trestního oznámení jednatelkou stěžovatelky a následné trestní odsouzení pracovníka Územního pracoviště ve Frýdku-Místku není okolností, jež by byla způsobilá ve smyslu § 77 daňového řádu vyvolat pochybnost o nepodjatosti všech pracovníků Finančního úřadu pro

pokračování

Moravskoslezský kraj (Územního pracoviště v Novém Jičíně), tím spíše žalovaného. Pochybnosti o podjatosti úředních osob, jež rozhodovaly v této věci, nevyvolává ani zahájení daňové kontroly fyzické osoby Radka Šindlera „místně nepříslušným“ Územním pracovištěm Ostrava II, neboť daňovou kontrolu mohl u daňového subjektu zahájit v rámci vybrané působnosti podle § 10 odst. 4 ve spojení s § 8 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, kterýkoliv finanční úřad. Důvodem pro vyloučení úřední osoby správce daně není ani rozhodování v jiných věcech či postup při výkonu správy daně (viz MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. Daňový řád. Komentář, 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015, komentář k § 77, či rozsudek NSS ze dne 25. 11. 2020, čj. 6 Afs 56/2020-36). Z toho, že mohlo dojít v rámci některých jiných řízení či postupů správce daně k vydání nezákonného rozhodnutí, tedy nelze dovozovat podjatost úředních osob v nyní posuzované věci. Pouze na okraj NSS poznamenává, že byť exekuční příkaz ve věci RATO reality s.r.o. v soudním přezkumu u krajského soudu neobstál (viz rozsudek ze dne 29. 1. 2020, čj. 22 Af 65/2019-37), jiná rozhodnutí ve věci daňových subjektů propojených osobou Radka Šindlera v soudním přezkumu obstála (viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2020, čj. 1 Afs 390/2018-46, ve věci zajišťovacích příkazů vydaných vůči RATO REALITY s.r.o. v návaznosti na kontrolní zjištění u stěžovatelky a RATO MARKET, či rozsudek krajského soudu ze dne 15. 12. 2022, čj. 22 Af 17/2022-89).

IV. Závěr

[66] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[67] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 10. ledna 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu