



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **Gbagbos system a. s.**, se sídlem Havířov, Dlouhá třída 1161/97, zastoupené Mgr. Martinem Brudným, advokátem se sídlem Ostrava, Poděbradova 1243/7, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 9. 2021, č. j. 22 Af 6/2020 - 89,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 9. 2021, č. j. 22 Af 6 2020-89, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 11. 2019, č. j. 44942/19/5300-21445-709739, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 27. 4. 2018, č. j. 2120753/18/3210-50525-800740, kterým Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období říjen 2013 ve výši 7 730 459 Kč, a současně jí uložil povinnost úhrady penále. Důvodem pro vydání tohoto platebního výměru bylo zjištění, že žalobkyně v uvedeném období nakupovala od společnosti FAU s. r. o. (dále jen „FAU“), pohonné hmoty (dále jen „PHM“), přičemž v rámci řetězce společností obchodujících s PHM nebyla odvedena DPH; s ohledem na zjištěné objektivní okolnosti a nedostatečná přijatá opatření ze strany žalobkyně dospěl současně správce daně k závěru, že se žalobkyně zapojila do transakcí zatížených podvodem na DPH, o němž alespoň měla a mohla vědět. Proti rozhodnutí

žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě shora označeným rozsudkem zamítl.

[2] Krajský soud se nejprve zabýval námitkami prekluze práva na doměření daně. Uvedl, že žalobkyně neumožnila správci daně zahájení daňové kontroly v avizovaném termínu 17. 10. 2016, když téhož dne písemně omluvila svou neúčast a současně odvolala plnou moc dosavadnímu právnímu zástupci. Soud shledal v tomto jednání žalobkyně naplnění podmínek pro postup dle § 87 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), přičemž žalobkyně nenamítla ničeho, co by takový postup zpochybnilo. Soud zrekapituloval, že výzva ze dne 18. 10. 2016, č. j. 3175602/16/3212-60563-800178, již byla žalobkyně podle § 87 odst. 2 daňového řádu vyzvána ke sdělení, kdy bude připravena k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2013, byla žalobkyni doručena dne 29. 10. 2016. Patnáctým (tj. posledním) dnem této lhůty měla být sobota, a proto za použití § 33 odst. 4 daňového řádu připadl poslední den lhůty na pondělí 14. 11. 2016. Žalobkyně svou povinnost stanovenou ve výzvě nesplnila, a proto v souladu s § 87 odst. 6 daňového řádu došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně, která by jinak skončila dne 25. 11. 2016. Nová tříletá prekluzivní lhůta začala běžet znovu ode dne, kdy marně uplynula lhůta, kterou stanovil správce daně ke sdělení termínu, kdy bude žalobkyně připravena k zahájení daňové kontroly, tj. od 14. 11. 2016. K prekluzi práva stanovit daň proto nedošlo a k zahájení daňové kontroly (16. 12. 2016) došlo řádně v této prodloužené lhůtě. Žalobní tvrzení, že žalobkyně blíže neurčeného dne kontaktovala správce daně a sdělila mu, že bude připravena k zahájení daňové kontroly dne 16. 11. 2016, nemá dle krajského soudu oporu ve spisovém materiálu a žalobkyně toto tvrzení nijak neosvědčila, ani neuvedla například datum, kdy mělo k telefonátu dojít.

[3] K námitce žalobkyně, že k prekluzi došlo také proto, že jí bylo rozhodnutí žalovaného doručeno po uplynutí tří let od zahájení daňové kontroly, krajský soud konstatoval, že v nyní souzené věci jde o stanovení okamžiku, kdy nastanou účinky § 148 odst. 3 daňového řádu ve smyslu § 87 odst. 6 téhož zákona. Pokud jde o výzvu podle § 87 odst. 2 daňového řádu, podle žalobkyně má lhůta v ní stanovená [§ 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu] hmotněprávní účinky, a proto se pro počítání času neuplatí § 33 odst. 4 daňového řádu. Dle krajského soudu je však posuzovaná lhůta procesního charakteru, a proto se při určení jejího konce § 33 odst. 4 daňového řádu uplatní. Krajský soud proto dospěl k závěru, že v souzené věci bylo posledním dnem této lhůty pondělí 14. 11. 2016. Téhož dne došlo k přerušení původní lhůty pro stanovení daně a započal běh nové lhůty, jejíž poslední den připadl na 14. 11. 2019. Téhož dne bylo žalobkyni rozhodnutí žalovaného doručeno, takže k prekluzi práva stanovit daň nedošlo. V posuzované věci zákonná lhůta pro vyměření daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu v důsledku marného uplynutí procesní lhůty dle § 87 odst. 3 písm. c) daňového řádu *neuplynula, ale byla přerušena*. Krajský soud pro úplnost dodal, že se neztotožňuje s názorem žalovaného, že zahájením daňové kontroly dne 17. 12. 2016 začala opět běžet nová lhůta pro stanovení daně, neboť to je v rozporu s § 87 odst. 6 daňového řádu. Nesprávný je také názor žalovaného o možnosti aplikace obecných pravidel pro počítání času dle § 33 daňového řádu na prekluzivní lhůty. Tento názor byl překonán rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020 - 56.

pokračování

[4] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, dle které mělo být rozhodnutí žalovaného nezákonné, neboť žalobkyni byla přičtena k tíži jednání jiného subjektu, a to společnosti FAU; nadto správce daně stejnou DPH požaduje od této společnosti i od žalobkyně. Krajský soud uvedl, že personální propojení žalobkyně a společnosti FAU osobou Vojtěcha Csabiho v dvojediné roli předsedy představenstva představuje nejvyšší možnou míru personální propojenosti mezi dvěma právníckými osobami. Na základě této skutečnosti nelze uvažovat o tom, že by žalobkyně neměla vědomost o mechanismu obchodování a dílčích krocích ze strany FAU v obou funkčních řetězcích dodavatelsko-odběratelských vztahů. Přílehlavé závěry daňových orgánů krajský soud shledal ve všech ohledech správnými a přezkoumatelnými, proto je bez dalšího aproboval, aniž by tuto argumentaci opakoval. Pouze zdůraznil, že žalobkyně žádným způsobem nerozporovala argumentaci žalovaného uvedenou v bodech 57 a násl. jeho rozhodnutí. Žalobní tvrzení jsou vedena ve zcela obecné formě v duchu prosté negace závěrů žalovaného. Ani žalobkyní poukazovanou judikaturu neshledal krajský soud přílehlavou, neboť nevystihuje specifikum personální propojenosti rozhodných subjektů v posuzované věci. K obecnému tvrzení, že správce daně požaduje shodnou daň po žalobkyni i po FAU, krajský soud podotkl, že samotný fakt, že chybějící daň byla doměřena více subjektům vystupujícím v řetězci, je bez dalšího irrelevantní.

[5] Dále se krajský soud zabýval námitkami vztahujícími se k jednotlivým zjištěným objektivním okolnostem. Ke způsobu navázání kontaktu společnosti FAU s dodavatelem a k procesu ověřování obchodních partnerů soud uvedl, že obecnou výtku žalobkyně, dle které tato okolnost neprokazuje účast na daňovém podvodu, ale představuje výtku nedostatečné obezřetnosti a nepřijetí dostatečných opatření, neshledal důvodnou. Druhý krok vědomostního testu při zkoumání existence daňového podvodu a účasti subjektu na něm (zjištění objektivních okolností) a třetí krok (přijatá opatření) spolu úzce souvisí, a proto se v úvahách správce daně vzájemně doplňují a prolínají. Pokud jde o druhou objektivní okolnost (úhrada části kupní ceny na účet společnosti SLOVNAFT a. s.; dále jen „SLOVNAFT“), krajský soud uvedl, že žalobkyně v žalobě vytrhuje z kontextu dílčí část úvah žalovaného, neboť samotná úhrada části kupní ceny přímo producentovi PHM ze strany FAU nebyla nejpodstatnější skutečností. Úvahy žalovaného jsou zaměřeny především na výši kupní ceny za pořizované PHM, která se vyznačovala variabilitou podle toho, mezi kterými subjekty řetězce docházelo k prodeji PHM. Žalovaný přitom také uvedl, že žalobkyně měla možnost ověření běžné ceny PHM na veřejném burzovním trhu v Rotterdamu, přičemž podle této burzovní ceny musí prodávat všechny rafinerie v Evropské unii za stejnou cenu. Tyto závěry žalovaného ani předcházející vyhodnocení variability ceny mezi jednotlivými články řetězců žalobkyně nijak nerozporovala, ani se k nim nevyjádřila. Soud tedy neměl, co by k této okolnosti uvedl a žalobní tvrzení neshledal důvodným. Co se týče třetí objektivní okolnosti (výše kupní ceny PHM), krajský soud uvedl, že žalobní námitku, dle které není na žalobkyni, aby prokazovala, že cena byla přiměřená a že daňové orgány rezignovaly na prokázání ceny obvyklé, již vypořádal u druhé objektivní okolnosti. Dodal pouze, že daňové orgány na žalobkyni vytýkanou povinnost nerezignovaly, k čemuž odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Konečně, ke čtvrté okolnosti (důvodem zapojení žalobkyně do dodavatelsko-odběratelských řetězců bylo znesnadnění šetření podstaty fungování řetězců) soud uvedl, že samotný fakt, že žalobkyně se správcem daně spolupracovala, ji nevyvíňuje z účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně

komplexní závěry žalovaného nijak nerozporovala, pouze je prostým způsobem negovala. Krajský soud však tyto závěry žalovaného považuje za zcela správné a podložené dokazováním. Je pravdou, že žalobkyně skutečně nenaplnuje kritéria subjektů, které v podvodném řetězci mají pozici „missing trader“, nicméně ta jí ani nebyla přičítána.

[6] Konečně k námitce, že daňové orgány nesprávně posoudily opatření přijatá žalobkyní za účelem vyhnutí se účasti na daňovém podvodu, krajský soud uvedl, že jde o tvrzení velmi obecné, neboť žalobkyně v podstatě uvedla jen to, že zavedla konkrétní interní kontrolní mechanismy a totéž interní opatření bylo také implementováno do interního nařízení jednatele společnosti FAU. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že dostatečnost přijatých opatření je nutno posuzovat optikou existence zjištěných objektivních okolností. Ve zbytku odkázal na rozhodnutí žalovaného s tím, že žalovaný vyhodnotil zjištěné skutečnosti týkající se řetězců zcela logicky a přesvědčivě a že závěry žalovaného s ohledem na žalobní tvrzení zcela obstojí.

[7] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka k vypořádání první námítky prekluze uvedla, že skutečnost, že se omluvila z prvního plánovaného termínu zahájení daňové kontroly, nesvědčí o úmyslu neumožnit správci daně zahájení daňové kontroly, a to zejména jestliže jako součást omluvy aktivně navrhla sjednání alternativního termínu. Stěžovatelka v rámci otevřené lhůty stanovené správcem daně kontaktovala jeho pracovníci, které sdělila, že k zahájení daňové kontroly za dané zdaňovací období bude připravena dne 16. 11. 2016. Za účelem prokázání existence tohoto telefonátu navrhla k důkazu výslech odpovědné osoby správce daně, paní D. D., DiS. Je nepřípustné, aby krajský soud na jedné straně dovodil, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání rozhodné skutečnosti, a na druhé straně se nijak nevypořádala s důkazním návrhem stěžovatelky, směřujícím k prokázání právě této skutečnosti. Ani to, že obsah daného telefonického hovoru není zaznamenán úředním záznamem v daňovém spisu, nemůže být kladeno stěžovatelce k tíži, neboť nemá žádný vliv na to, jaké skutečnosti správce daně do spisu zahrne. Krajský soud tedy pochybil, jestliže se nevypořádala s důkazním návrhem stěžovatelky a následně nesprávně právně posoudil otázky možnosti vydání výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly a související otázky prekluze.

[9] K vypořádání druhé námítky prekluze stěžovatelka namítla, že závěry rozsudku č. j. 5 Afs 21/2020 - 56, který krajský soud citoval, spíše podporují její argumentaci, že § 148 daňového řádu, obsahující pravidla běhu prekluzivní lhůty, je *lex specialis* k § 33 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka proto setrvává na tom, že uplynutí lhůty ve smyslu § 87 odst. 6 daňového řádu má hmotněprávní účinky, a proto se pro její posouzení nepoužije § 33 odst. 1 daňového řádu, ale § 148 daňového řádu.

[10] Stěžovatelka rovněž trvá na tom, že jí nemohou být přičítána jednání společnosti FAU; takový postup je nepřípustný, bez ohledu na personální propojení společností prostřednictvím statutárního orgánu. Ve zdaňovacím období říjen 2013 měla společnost

pokračování

FAU tři členy statutárního orgánu a jednu prokuristku, přičemž všichni byli oprávnění za společnost jednat samostatně.

[11] Stěžovatelka nesouhlasí ani s posouzením jednotlivých objektivních okolností. K závěrům ohledně první objektivní okolnosti uvedla, že je třeba odmítnout směšování druhého a třetího kroku tzv. třístupňového testu, neboť ohledně existence objektivních okolností tíží důkazní břemeno správce daně, přičemž pokud by musel daňový subjekt aktivně prokazovat již skutečnosti rozhodné ve vztahu k druhému bodu odkazovaného testu, bylo by na něj fakticky přeneseno důkazní břemeno, jež ale připadá na správce daně. Prolínání druhého a třetího kroku je tedy v přímém rozporu s principem aplikace odepření nároku na DPH v případě účasti na daňovém podvodu dovozeném judikaturou. Druhý a třetí krok představují oddělené právní kategorie; teprve pokud správce daně ve druhém kroku prokáže existenci objektivních okolností, může dojít k tomu, aby měl daňový subjekt povinnost prokázat, že přijal opatření za účelem vyhnout se účasti na podvodu. Při vědomí shora uvedeného nelze dovodit, že objektivními skutečnostmi mohou být okolnosti týkající se obezřetnosti při navazování kontaktů s odběratelem, přičemž s ohledem na neopodstatněnost ostatních údajných objektivních okolností měl krajský soud dospět k závěru, že napadené rozhodnutí je nezákonné. Co se týče druhé objektivní okolnosti, stěžovatelka uvedla, že se krajský soud nijak nevypořádal s posouzením údajné objektivní okolnosti spočívající v provedení platby přímo na účet producenta PHM, společnosti SLOVNAFT, a pouze lakonicky odkázal na to, že těžiště argumentace žalovaného je ve výši kupní ceny a její variabilitě v rámci dodavatelského řetězce. Tvrzení krajského soudu, že systém placení záloh není pro věc zásadní, je účelové, neboť posouzení systému úhrad bylo pro žalovaného zjevně velmi podstatné. Stěžovatelka zdůraznila, že výší ceny a její variabilitou v dodavatelském řetězci se zabývá v objektivní okolnosti č. 3. K této okolnosti nejprve uvedla, že cena PHM od ČEPRO, a. s. (dále jen „ČEPRO“), nepředstavuje cenu obvyklou, a dále poukázala na to, že se krajský soud nevypořádal se žalobní námitkou poukazující na nemožnost dovozovat existenci objektivní okolnosti z rozdílné ceny mezi producentem PHM, jednotlivými přeprodeji a stěžovatelkou, aniž by žalovaný zároveň prokázal vědomost stěžovatelky o těchto jednotlivých cenách. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Není pravdou, že by bylo možné bez dalšího ověřit výhodnost nákupní ceny PHM oproti cenám komodit obchodovaných na komoditní burze v Rotterdamu. Toho si je zjevně vědom i žalovaný, který svou argumentaci na této úvaze nepostavil. Pokud by totiž byla cena PHM na komoditní burze v Rotterdamu skutečně jediným ukazatelem cen PHM, pak by po celé Evropské unii musely být PHM prodávány za stejnou cenu, respektive odlišnosti by byly tvořeny pouze rozdílnou výší DPH a spotřební daně, což tak není. Nadto, ceny z komoditní burzy v Rotterdamu nejsou veřejně dostupné. Cena (její výše, ani variabilita) tedy není tzv. objektivní okolností, ze které by bylo možné dovozovat vědomost stěžovatelky o případném podvodu na DPH. Ke čtvrté objektivní okolnosti stěžovatelka pouze doslovně zopakovala žalobní argumentaci. Ve vztahu ke všem objektivním okolnostem konečně uvedla, že krajský soud se *de facto* věcně vůbec nevypořádal s jednotlivými námitkami, a namísto toho pouze aproboval rozhodnutí žalovaného. Nejedná se tedy o reálný přezkum rozhodnutí žalovaného. Napadený rozsudek je tak nepřezkoumatelný i v rozsahu vypořádání hmotněprávních otázek, neboť z něj není zřejmé, jaké objektivní okolnosti považuje krajský soud

za prokázané. Obecný závěr o správnosti rozhodnutí žalovaného nemůže obstát, protože závěry krajského soudu musí být opřeny o konkrétní skutková zjištění a právní hodnocení.

[12] Stěžovatelka konečně zopakovala, že přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že se nezapojí do podvodného řetězce. Jelikož i k této argumentaci krajský soud neuvedl nic nového a pouze odkázal na rozhodnutí žalovaného, stěžovatelka zcela odkázala na svou žalobní argumentaci.

[13] Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatelka ve více než 60stránkové kasační stížnosti rovněž fakticky doslovně zopakovala kompletní žalobní argumentaci. S ohledem na nepřipustnost takto vedených námitek (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 11. 2022, č. j. 3 Afs 207/2020 - 74) kasační soud tuto „žalobní“ část kasační stížnosti nerekapituloval.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že k prekluzi práva doměřit daň v posuzované věci nedošlo. O stěžovatelkou zmiňovaném telefonátu neexistuje žádný záznam a stěžovatelka ani neuvádí, kdy k němu mělo dojít. Stěžovatelka se z termínů pro zahájení daňové kontroly vždy omlouvala až v den, kdy měla být kontrola zahájena. Krajskému soudu nelze vyčítat, že se nevypořádal se stěžovatelkou navrženým důkazem, dospěl-li k závěru, že stěžovatel neunesl již břemeno tvrzení. Nic nenasvědčuje tomu, že k telefonátu mělo dojít před marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě podle § 87 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný dále uvedl, že se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že zahájení daňové kontroly u stěžovatelky nemělo za následek přerušlení lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období říjen 2013. Z § 87 odst. 6 daňového řádu vyplývá, že marným uplynutím lhůty stanovené ve výzvě podle § 87 odst. 2 daňového řádu dochází k přerušlení lhůty pro stanovení daně, přičemž daňovému subjektu nic nebrání v podání dodatečného daňového tvrzení, tedy mohou se změnit i tvrzené skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Následné zahájení daňové kontroly je však rovněž úkonem, který měl podle § 148 odst. 3 daňového řádu za následek přerušlení běhu lhůty pro stanovení daně. Pokud došlo poprvé k přerušlení lhůty v důsledku uplynutí lhůty stanovené ve výzvě podle § 87 odst. 2 daňového řádu, nelze žádným výkladem dospět k závěru, že by tím byla založena překážka pro další přerušlení této lhůty v důsledku pozdějšího zahájení daňové kontroly dle § 148 odst. 3 daňového řádu. K doměření daně stěžovatelce totiž došlo na základě daňové kontroly, nikoli vydání výzvy, které stěžovatelka ani nevyhověla. Konec lhůty pro stanovení daně by tak v daném případě připadl až na polovinu prosince 2019. Stěžovatelka přitom zaměňuje běh lhůty pro stanovení daně a běh lhůty stanovený výzvou dle § 87 odst. 2 daňového řádu. Lhůta stanovená výzvou je procesní správcovskou lhůtou. Úkon, který má daňový subjekt na základě výzvy učinit, je pouhé poskytnutí součinnosti. Není tedy zřejmé, proč by v případě určení konce této lhůty měla být vyloučena aplikace § 33 odst. 4 daňového řádu. To, že jsou s marným uplynutím procesní lhůty spojeny hmotněprávní účinky, takovou lhůtu ještě nemění na hmotněprávní. Fakt, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 21/2020 - 56, dospěl k závěru, že na běh lhůty pro stanovení daně se neuplatní pravidlo obsažené v § 33 odst. 4 daňového řádu, neimplikuje závěr, že se neuplatní ani v případě správcovských procesních lhůt. Pokud jde o vypořádání věcných námitek, žalovaný zdůraznil, že si stěžovatelka měla být své účasti na daňovém podvodu vědoma; dostatečná protiopatření zavedena neměla.

pokračování

[15] Stěžovatelka v replice uvedla, že daňové orgány nevysvětlily ani neprokázaly, vůči jakému standardu obchodování považovaly jednání stěžovatelky za neobežřetné, a to přesto, že je v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno. Jednání stěžovatelky nijak nevybočovalo ze standardu obchodů s PHM; ani jiní obchodníci by nespátřovali ve zjištěných objektivních okolnostech žádné podezřelé skutečnosti. Z rozsudku č. j. 8 Afs 49/2019 - 33, vyplývá jasný požadavek, aby daňové orgány vystavěly závěry o nestandardnosti určitého jednání na objektivním závěru ohledně standardu podnikatelského jednání. Stěžovatelka i společnost FAU přitom navrhovaly řadu důkazů k prokázání svého tvrzení, že jednaly v souladu s obvyklým podnikatelským standardem. Žalovaný ztotožňuje postavení stěžovatelky s postavením společnosti FAU, aniž by vyhodnotil, že společnost FAU měla více jednatelů, a proto nelze veškeré jednání vnímat tak, že jej prováděla z podnětu pana Csabiho. Stěžovatelka dále namítla, že pokud je jí kladena k tíži nevědomá účast na podvodu s DPH, pak jí nelze klást k tíži ty skutečnosti, které mají prokazovat samotnou existenci podvodu na DPH. Stěžovatelka požaduje, aby jí nebyly kladeny k tíži ty okolnosti případu, o nichž nevěděla ani vědět nemohla (jednání subjektů, se kterými neobchodovala ani společnost FAU). Společnost FAU navrhovala v rámci daňové kontroly prokázat mj. dotazem na etablované producenty PHM, že zálohové úhrady přímo na účet rafinerií představovaly jednání obvyklé, ale nebylo jí to umožněno. Nelze tedy souhlasit s tím, že by stěžovatelka argumentaci o tom, že se chovala standardně, nijak nedokládala. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 95/2021 - 102, vyplývá, že provádění zálohových úhrad na účet rafinerií není při nákupu PHM neobvyklé. Krajský soud tedy pochybil, jestliže provádění zálohových úhrad na účet společnosti SLOVNAFT vyhodnotil jako podezřelou okolnost. Úhrady dodavatelům je třeba vždy hodnotit včetně zálohových úhrad. Stěžovatelka dále vysvětlila způsob úhrady plateb a okolnosti cenotvorby mezi jednotlivými články řetězce. Namítla, že daňové orgány měly zkoumat obvyklou cenu u PHM; nestandardnost kupní ceny tak nebyla prokázána. Stěžovatelka opět rozsáhle citovala rozsudek č. j. 4 Afs 95/2021 - 102 s tím, že ani v této věci, ani v nyní posuzovaném případě se daňové orgány nezabývaly tím, zda se nákupní ceny PHM od společností VERAMI a LUIGI AK odlišovaly od cen PHM na komoditní burze v Rotterdamu, případně od cen obvyklých. Prodejní cenu PHM od společnosti ČEPRO nelze považovat za cenu obvyklou. Z nedodržení některých podmínek rámcových smluv nelze dovozovat možné povědomí stěžovatelky o účasti na podvodném řetězci. V důsledku jednání daňových orgánů dojde ke dvojí úhradě DPH – jednou společností FAU a nyní na základě dodatečného platebního výměru. Podstatná je rovněž skutečnost, že správce daně uplatnil ručitelský závazek vůči společnosti FAU. Závěr o tom, že má být uplatněn ručitelský závazek, totiž vylučuje možnost doměřit společnosti FAU, a návazně i stěžovatelce, DPH z důvodu účasti na podvodném řetězci. Jestliže správce daně vydal ručitelské výzvy, deklaroval tím, že obchodní transakce společností FAU a VERAMI nebyly spojeny s podvodem na DPH. Reakcí na případný podvod má totiž být doměření DPH z důvodu účasti na podvodném řetězci, nikoli doměření prostřednictvím ručitelského závazku. Stěžovatelka rovněž v daňovém řízení spolupracovala, není tedy společností, která by měla správci daně znesnadnit šetření řetězce. Stěžovatelka rovněž odmítla, že by od společnosti FAU nakoupila PHM za nižší ceny, než za jaké je nakupovala společnost FAU. Žalovaný ani krajský soud nepřihlédli různým přepočtům měn EUR a CZK. Stěžovatelka konečně zopakovala, že jakožto zkušená obchodnice měla zavedený

kvalitní systém kontrolních mechanismů. Přijala tedy veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně požadována.

[16] Žalovaný v reakci na repliku uvedl, že závěry rozsudku č. j. 4 Afs 95/2021 - 102, nejsou pro nyní posuzovanou věc relevantní, neboť penzum zjištěných skutečností je v obou případech zcela odlišné. Dále vysvětlil, že stěžovatelce měla být podezřelá nízká cena. Okolnosti týkající se ručitelských výzev stěžovatelka poprvé uplatnila v kasační stížnosti, jde tedy o nepřipustnou námitku. Nadto je tato argumentace zcela neopodstatněná. Stěžovatelka v daňovém řízení ani v žalobě nerozporovala ani zjištění správce daně ve vztahu ke klesajícím cenám zboží v řetězci; neučinila tak ani v kasační stížnosti, ale až v replice. I tato námitka je proto nepřipustná. Žalovaný přesto vysvětlil, proč je argumentace rozdílnými přepočty měn nepřipadná.

[17] Na toto podání zareagovala stěžovatelka dalším podáním, kde uvedla, že z rozsudku č. j. 4 Afs 95/2021 - 102, vyplývá, že úhrada části ceny PHM přímo na účet rafinerie není nijak nestandardní. Skutkové rozdíly v těchto případech nejsou pro platnost tohoto závěru relevantní. Závěry plynoucí z uvedeného rozsudku tak prokazují relevantnost důkazního návrhu společnosti FAU, aby se daňové orgány dotázaly dalších producentů PHM, zda i u nich probíhají úhrady formou platby záloh. V rozsudku č. j. 4 Afs 95/2021-102 Nejvyšší správní soud totiž implicitně uzavřel, že ujednání přímých zálohových úhrad na účet rafinerie není samo o sobě podezřelé. Stěžovatelka dále uvedla, že není nic neobvyklého na tom, pokud se dvě smluvní strany ústně shodnou na úpravě písemného smluvního vztahu. Dále zopakovala, že prodejní cena PHM se může od ceny na komoditní burze v Rotterdamu lišit (například v důsledku nedostatečných skladových kapacit a tlaku na odběr PHM). Závěr žalovaného, že není možné se od burzovní ceny odchýlit, neodpovídá realitě. To, že společnost SLOVNAFT měla vlastní obchodní politiku, která nebyla striktně navázaná na cenu PHM na burze v Rotterdamu, dokládá i nález Ústavního soudu Slovenské republiky ze dne 10. 6. 2014, sp. zn. III. ÚS 151/2014. Pokud by daňové orgány v řízení se společností FAU provedly jí navržené důkazy a zjistily minimální prodejní ceny PHM dalších významných producentů, vyloučil by se závěr žalovaného o vázanosti na burzovní ceny. Žalovaný nadto v napadeném rozhodnutí ani neuvedl, z jakých cen na komoditní burze vycházel. Nepřiměřenost cen stavěl na cenách ČEPRO, a nově nepřipustně staví závěry o nepřiměřenosti cen na burzovních cenách. Cena je však dána mnoha dalšími faktory (například délka skladování PHM či jeho kvalita). Žalovaný se cenotvorbou v návaznosti na burzu v Rotterdamu vůbec nezabýval a vycházel z úvah postavených na cenách ČEPRO. Jeho úvaha, že by transakce realizované společností FAU měly být pro dodavatele této společnosti neziskové, nemá oporu v provedeném dokazování. Stěžovatelka ve zbytku fakticky pouze opakovala již vyřčenou argumentaci, nadto dodala, že se daňové orgány nezabývaly způsobem účtování přepočtu z EUR na CZK v účetnictví společnosti FAU. Ta nakupovala za eura a prodávala za koruny, přičemž ve smyslu § 24 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, mohla volit mezi převodními kurzy, které mohly ovlivnit i následnou prodejní cenu PHM. Tímto převodním kurzem se daňové orgány nezabývaly; pokud by tak učinily, mohl být zpochybněn závěr o tom, že stěžovatelka nakoupila PHM od společnosti FAU levněji, než jak nakoupila společnost FAU od svých dodavatelů. Úvahy žalovaného o nižší nákupní ceně jsou

pokračování

tedy nepřezkoumatelné. K nepřezkoumatelnosti má soud přihlížet *ex officio*, a proto nehraje roli opožděnost této uplatněné námitky.

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

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami prekluze práva na doměření daně.

[21] Mezi účastníky je nesporné, že lhůta pro stanovení DPH stěžovatelce za zdaňovací období říjen 2013 začala běžet dne 25. 11. 2013. Tato lhůta činí tři roky (§ 148 odst. 1 daňového řádu); její poslední den by tak připadl na 25. 11. 2016. Jelikož se stěžovatelka vyhýbala zahájení daňové kontroly (k čemuž se kasační soud vyjádří níže), vyzval ji správce daně výzvou podle § 87 odst. 2 daňového řádu ze dne 18. 10. 2016, č. j. 3175602/16/60563-800178, ke sdělení termínu pro zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období říjen 2013. Ze shodných tvrzení účastníků vyplývá, že tato výzva byla stěžovatelce doručena dne 29. 10. 2016. Jelikož poslední den stanovené 15denní lhůty připadl na sobotu 12. 11. 2016, stalo se posledním dnem lhůty pondělí 14. 11. 2016 (§ 33 odst. 4 daňového řádu). Odhlédne-li nyní kasační soud od tvrzení stěžovatelky, že telefonicky výzvě vyhověla (čímž se bude zabývat níže), lze uzavřít, že marným uplynutím této lhůty v souladu s § 87 odst. 6 daňového řádu nastaly účinky § 148 odst. 3 daňového řádu, tj. došlo k přerušení lhůty pro stanovení daně, která by jinak skončila dne 25. 11. 2016. Nová tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně začala běžet znovu ode dne, kdy marně uplynula lhůta, kterou stanovil správce daně ke sdělení termínu, kdy bude stěžovatelka připravena k zahájení daňové kontroly, tj. od 14. 11. 2016 (skončila by tak dne 14. 11. 2019). Jelikož správce daně dne 16. 12. 2016 zahájil daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období říjen 2013, došlo tím opět k přerušení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, přičemž s ohledem na judikaturní výklad tohoto ustanovení (viz rozsudek tohoto soudu č. j. 5 Afs 21/2020 - 56) připadl poslední den pro stanovení daně na 16. 12. 2019. I za předpokladu, se kterým pracovaly daňové orgány a krajský soud, tj. že došlo k přerušení lhůty jen v důsledku nevyhovění výzvě dle § 87 odst. 2 daňového řádu, nicméně k prekluzi práva na doměření daně nedošlo, neboť napadené rozhodnutí žalovaného bylo stěžovatelce doručeno dne 14. 11. 2019.

[22] S ohledem na shora uvedené závěry je zřejmé, že dle názoru Nejvyššího správního soudu je možné, aby k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu došlo opakovaně, mj. jednak v důsledku nevyhovění výzvě podle § 87 odst. 2 daňového řádu, a následně v důsledku zahájení daňové kontroly. Pro závěr krajského soudu, dle kterého za dané situace zahájením daňové kontroly k opakovanému přerušení lhůty nedochází, nelze v zákoně nalézt oporu. Dle § 87 odst. 6 daňového řádu platí, že marné uplynutí lhůty stanovené ve výzvě podle § 87 odst. 2 daňového řádu má za následek přerušení lhůty pro stanovení daně; další přerušení této lhůty v důsledku jiných okolností

však toto (ani žádné jiné) ustanovení nevylučuje. Obecně přitom platí, že k přerušení lhůty může docházet opakovaně (například pokud byla vydána výzva k podání řádného daňového tvrzení, které daňový subjekt vyhověl, a následně byla zahájena daňová kontrola), a to s jediným limitem zachování objektivní prekluzivní desetileté lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se ostatně ve své judikatuře otázkou řetězení okolností majících za následek prodloužení či přerušení lhůty ke stanovení daně již zabýval, přičemž opakovaně připustil možnost opětovného prodloužení či přerušení lhůty (viz například rozsudky ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017 - 56, odst. 36, nebo ze dne 29. 12. 2022, č. j. 2 Afs 374/2020 - 42, odst. 21).

[23] Pro úplnost je třeba uvést, že zákonné podmínky pro vydání výzvy podle § 87 odst. 2 daňového řádu v posuzované věci byly v každém případě naplněny. Ze spisového materiálu plyne, že správce daně zaslal zástupci stěžovatelky (Mgr. M. B.) dne 10. 10. 2016 sdělení, že u stěžovatelky dne 17. 10. 2016 v 9:00 hodin zahájí daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období říjen 2013. Zástupce stěžovatelky správci daně dne 17. 10. 2016 cca v 9:04 hodin sdělil, že se stěžovatelka z důvodu zahraniční pracovní cesty nebude moci ústního jednání zúčastnit „a žádá o odročení na jiný termín“. Současně také doložil, že mu stěžovatelka ke dni 14. 10. 2016 vypověděla plnou moc. Správce daně nepochybil, posoudil-li reakci stěžovatelky (respektive jejího bývalého zástupce) na sdělení správce daně ze dne 10. 10. 2016, jako neumožnění zahájení daňové kontroly ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatelka se v daný termín nedostavila, ani nenavrhl odložení zahájení daňové kontroly na pozdější (konkrétní) termín, pouze prostřednictvím svého (již bývalého) zástupce sdělila, že *žádá o odročení*, přičemž tato žádost byla správci daně doručena až po termínu zahájení ústního jednání. Kasační soud považuje za zcela neobvyklé jednak to, že stěžovatelka současně s tvrzenou (nedoloženou) zahraniční cestou odvolala plnou moc svému dosavadnímu zástupci, a jednak to, že po odvolání plné moci (14. 10. 2016) nijak sama nekontaktovala správce daně, a namísto toho pouze pověřila předáním zcela neurčité žádosti o „*odročení*“ svého již bývalého zástupce, který tak učinil až po plánovaném termínu zahájení tohoto jednání. S ohledem na tyto okolnosti (a s přihlédnutím k absenci jakýchkoliv jiných žalobních či kasačních tvrzení vysvětlujících jednání stěžovatelky) Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že v posuzované věci stěžovatelka svým jednáním vzbudila závažné podezření, že se snaží daňové kontrole vyhnout či ztížit její zahájení za účelem dosažení (v té době již reálně hrozící) prekluze lhůty pro stanovení daně; postup dle § 87 odst. 2 daňového řádu byl tedy ze strany správce daně zcela na místě.

[24] Nejvyšší správní soud se s krajským soudem ztotožňuje rovněž v tom, že při posuzování konce běhu lhůty stanovené výzvou podle § 87 odst. 2 daňového řádu je na místě aplikovat § 33 odst. 4 téhož zákona. Jak zcela správně uvedl krajský soud v odst. [18] až [21] odůvodnění napadeného rozsudku, lhůta stanovená výzvou podle § 87 odst. 2 [respektive § 87 odst. 3 písm. c)] daňového řádu je procesní správcovskou lhůtou, neboť jí správce daně na základě zákonného zmocnění, v jím fakultativně stanovené délce, uloží daňovému subjektu povinnost učinit určitý úkon v řízení, spočívající ve sdělení dne a hodiny, kdy bude daňový subjekt připraven k zahájení daňové kontroly. Skutečnost, že marné uplynutí této lhůty s sebou nese hmotněprávní účinky (spočívající v přerušení běhu lhůty pro stanovení daně), neznamená, že se na její běh aplikují závěry rozsudku č. j. 5 Afs 21/2020 - 56. Tyto závěry se vztahují pouze na běh *lhůty pro stanovení daně*

pokračování

ve smyslu § 148 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu, nikoli na běh lhůty pro učinění sdělení vůči správci daně ve smyslu § 87 odst. 2 daňového řádu. Ostatně, krajský soud závěry judikátu č. j. 5 Afs 21/2020 - 56, dle kterého je § 148 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu *lex specialis* k § 33 téhož zákona, nijak nerozporoval, a pouze zcela správně popsal důvody, pro které závěry tohoto judikátu na posuzovanou situaci nedopadají; kasační soud na ně pro stručnost odkazuje.

[25] Jakkoli jsou shora uvedená východiska týkající se počítání běhu lhůt univerzálně aplikovatelná, jejich použití na nyní posuzovaný případ je za současné procesní situace dosud předčasné (viz podtržený text v odst. [21] výše). Stěžovatelce je totiž třeba dát za pravdu, že se krajský soud dopustil hrubého pochybení, neboť ignoroval její důkazní návrh na výsledcích pracovnice správce daně D. D., DiS., za účelem prokázání žalobního tvrzení, že stěžovatelka ve lhůtě stanovené výzvou podle § 87 odst. 2 daňového řádu, telefonicky kontaktovala správce daně a této výzvě vyhověla.

[26] Problematikou důkazů, o nichž nebylo v řízení rozhodnuto, se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval ve své judikatuře (například rozsudky ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008-108, ze dne 28. 5. 2009, č. j. 6 Azs 26/2009 - 100, ze dne 2. 9. 2009, č. j. 2 Azs 26/2009 - 123, či ze dne 15. 12. 2011, č. j. 1 As 84/2010 - 72). Jak shrnul v rozsudku ze dne 28. 4. 2020, č. j. 4 As 372/2019-42, „soud není povinen provést všechny důkazy navrhované účastníkem řízení, avšak je vždy povinen náležitě odůvodnit, z jakých důvodů navrhovaný důkaz neprovedl. Na splnění výše uvedených podmínek je nutné trvat, neboť jsou zárukou práva na spravedlivý proces [...]. V opačném případě jde o tzv. opomenutý důkaz, jenž zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2008, č. j. 4 As 21/2007 - 80). Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze současně založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále je myslitelný argument, podle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení, bez důvodných pochybností postavena najisto (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89). Absence věcné úvahy soudu, proč považuje navrhované důkazy za nadbytečné, pak může být překlenuta pouze v případech zjevně irelevantních důkazních návrhů“.

[27] Stěžovatelka v žalobě uvedla, že v reakci na výzvu dle § 87 odst. 2 daňového řádu, a na e-mail správce daně ze dne 9. 11. 2016, kterým stěžovatelce sdělil, že stanovil termín pro zahájení daňové kontroly za jiné období na den 16. 11. 2016 v 9:00 hodin, telefonicky kontaktovala správce daně s tím, že bude dne 16. 11. 2016 v 9:00 hodin připravena rovněž k zahájení daňové kontroly za zdaňovací období říjen 2013. Krajský soud k tomu v odst. 16 odůvodnění napadeného rozsudku poznamenal, že žalobní tvrzení týkající se údajného telefonátu „nemá oporu v obsahu správního spisu a žalobce sám toto tvrzení nijak neosvědčil, dokonce ani neuvedl přesné datum, kdy mělo k telefonickému hovoru dojít. Ani v časově navazující mailové korespondenci se správcem daně není konkrétně zmiňována daňová kontrola za říjen 2013.“ Nejvyšší správní soud nicméně upozorňuje, že stěžovatelka se uvedené tvrzení snažila osvědčit, a to právě návrhem na provedení výsledku pracovnice správce daně, paní D.

D., DiS. Krajský soud tento důkazní návrh ovšem zcela pominul, přičemž dle názoru kasačního soudu takovou vadu nelze překlenout toliko dovozováním implicitních závěrů krajského soudu plynoucích z jím konstatované neurčitosti tvrzení stěžovatelky a absence jakéhokoli záznamu o telefonátu v kontextu další komunikace stěžovatelky se správcem daně. Ze žalobních tvrzení nelze bez dalšího uzavřít, že navržený důkaz je *zjevně irrelevantní* ve smyslu shora citované judikatury. Pokud by se totiž cestou provedení tohoto důkazu stěžovatelce podařilo prokázat, že v rámci dosud otevřené lhůty plynoucí z výzvy správce daně vydané dle § 87 odst. 2 daňového řádu kontaktovala (byť jen telefonicky) příslušnou pracovníci správce daně se sdělením termínu, kdy je (v rámci lhůty uvedené v § 87 odst. 4 daňového řádu) připravena k zahájení daňové kontroly, nebyla by naplněna hypotéza § 87 odst. 6 daňového řádu a nedošlo by tedy k přerušení běhu prekluzivní lhůty. Jestliže by konec prekluzivní lhůty pro stanovení daně bez jejího přerušení marně uplynul dne 25. 11. 2016, přičemž daňová kontrola byla zahájena až dne 16. 12. 2016, je evidentní, že za této situace by oprávnění správce daně doměřit stěžovatelce daň již prekludovalo.

[28] Podstatné tedy je, že (i) stěžovatelka uvedla (byť dosti neurčitě) tvrzení (ii) o existenci skutečnosti, která mohla mít vliv (byla-li by prokázána) na počítání běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně, přičemž (iii) na podporu svého tvrzení navrhla provedení konkrétního důkazu. Bylo proto povinností krajského soudu buď navržený důkaz provést, nebo přezkoumatelně zdůvodnit, proč tak neučiní; odmítnutí provedení důkazu by musel odůvodnit existencí některého z důvodů uvedených v odst. [26] výše. Této své povinnosti krajský soud nedostál a zatížil tak svůj rozsudek vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[29] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami vztahujícími se k tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové soudní rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené; nepřezkoumatelné je i takové rozhodnutí, z něhož nelze zjistit, které podklady byly soudem vzaty v úvahu a proč (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, č. 1389/2007 Sb. NSS, či ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS). S ohledem na argumentaci stěžovatelky je nejprve vhodné upozornit, že samotný fakt, že se krajský soud do velké míry ztotožní se závěry a úvahami žalovaného a v některých částech na ně v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení odkáže, sám o sobě nemůže založit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (viz rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, či z 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47).

[30] Stěžovatelka namítá, že se krajský soud u objektivních okolností č. 2 a 3 nevypořádal jednak s námitkami vztahujícími se k provedení platby přímo na účet producenta PHM (společnosti SLOVNAFT), a jednak s námitkou o nemožnosti dovozovat existenci objektivní okolnosti z rozdílné ceny mezi producentem PHM, jednotlivými přeprodejci a stěžovatelkou, aniž by žalovaný prokázal vědomost stěžovatelky o těchto cenách.

pokračování

[31] Co se týče vypořádání objektivní okolnosti č. 2 krajským soudem, Nejvyšší správní soud jej shledal přezkoumatelným. Krajský soud uvedl, že tato dílčí okolnost je v rámci veškerých zjištěných objektivních okolností toliko marginální, a že stěžovatelka ji pouze vytrhla z kontextu komplexní argumentace žalovaného. S tímto srozumitelně vyjádřeným závěrem stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti polemizovala (namítala, že závěr krajského soudu o nízkém významu této dílčí okolnosti je účelový, neboť tato okolnost byla podstatná), což samo o sobě svědčí o přezkoumatelnosti závěrů krajského soudu.

[32] Pokud však jde o námitku nepřezkoumatelnosti vztahující se k vypořádání objektivní okolnosti č. 3, zde je již nutné argumentaci stěžovatelky přisvědčit. Stěžovatelka v žalobě namítala, že daňové orgány rezignovaly na stanovení obvyklé ceny za PHM, že při posouzení přiměřenosti cen PHM vycházely z cen společnosti ČEPRO, a že stěžovatelce nebyla známa cena, za kterou společnost SLOVNAFT dodávala PHM společnosti CORTINA, ani za jakou cenu odebíraly PHM společnosti VERAMI a LUIGI od svých odběratelů. Proto stěžovatelka nemohla vědět o snížení ceny PHM, která jí byla daňovými orgány kladena za vinu. Krajský soud v napadeném rozsudku odkázal na přílehlavé části rozhodnutí žalovaného, které si osvojil, a dodal, že stěžovatelka nezpochybnila závěry žalovaného o její možnosti ověřit si běžnou cenu PHM na komoditní burze v Rotterdamu, ani vyhodnocení variability ceny mezi jednotlivými články řetězců. Nejvyšší správní soud ovšem s krajským soudem nesouhlasí v tom, že by stěžovatelka v žalobě vyhodnocení variability ceny v řetězci nijak nerozporovala; naopak namítala, že jí nebyla známa cena, za kterou se nakupovaly a prodávaly PHM mezi některými články zjištěného řetězce. Současně se z rozhodnutí žalovaného podává, že žalovaný s těmito údaji operoval, byť není zcela zřejmé, jaká měla tato zjištění dopad na konečné posouzení daňového případu. Tím, že se krajský soud k této dílčí námitce věcně nevyjádřil, zatížil rozsudek vadou dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[33] Konečně, tvrzení stěžovatelky, že nelze ověřit výhodnost nákupní ceny PHM na komoditní burze v Rotterdamu, a že ceny z této burzy nejsou veřejně dostupné, stěžovatelka poprvé uvedla až v kasační stížnosti, ačkoli jí nic nebránilo je uvést již v žalobě; kasační stížnost je tedy v této části s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

[34] Stěžovatelka spatřovala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku rovněž ve způsobu vypořádání žalobní námitky týkající se přijatých kontrolních opatření. Pro vyhodnocení její argumentace je podstatné, že stěžovatelka v žalobě fakticky pouze uvedla výčet opatření, které přijala za účelem předcházení své účasti na podvodu s DPH, a vyjádřila své přesvědčení, že tato byla dostačující. Krajský soud v reakci na tuto námitku v zásadě pouze odkázal na pasáže rozhodnutí žalovaného zabývající se touto otázkou s tím, že si tuto argumentaci osvojil. Ačkoliv Nejvyšší správní soud považuje takto obecné převzetí závěrů žalovaného krajským soudem na samé hranici akceptovatelnosti (k možnosti takového postupu viz rozsudek tohoto soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130), v posuzované věci je zejména z odst. [76] až [94] rozhodnutí žalovaného zcela zřejmé, že žalovaný se přijatými opatřeními stěžovatelky podrobně zabýval, přičemž (a to je pro věc rozhodující) stěžovatelka s touto argumentací v žalobě konkrétně nepolemizovala a pouze bez dalšího vyjádřila své přesvědčení o dostatečnosti přijatých opatření.

Byť se tedy ze strany krajského soudu jedná o hraniční případ převzetí závěrů žalovaného s osvojující poznámkou, lze jej s ohledem na zcela obecný charakter žalobních námitek stále akceptovat.

[35] Stěžovatelka dále namítala, že se daňové orgány nezabývaly tím, které převodní kurzy používala společnost FAU v relevantním zdaňovacím období, což mělo založit nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, ke které by měl krajský (potažmo kasační) soud přihlídnout *ex offio*. Ani s tímto tvrzením Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Daňové orgány ve svých rozhodnutích okolnost spočívající v tom, že společnost FAU nakupovala PHM od společnosti LUIGI za cenu vyšší, než za kterou ji následně prodávala stěžovatelce, přičemž stěžovatelka následně prodávala PHM svým odběratelům opět za vyšší cenu, než za kterou ji nakoupila od FAU, srozumitelně popsaly (viz zejména odst. [64] rozhodnutí žalovaného či str. 41 až 42 zprávy o daňové kontrole). Bylo na stěžovatelce, aby v žalobě přednesla argumentaci, kterou by srozumitelně vyjádřené závěry daňových orgánů přesvědčivě zpochybnila. Krajský soud nebyl povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku nebo z vlastní iniciativy vyhledávat podporu pro její argumentaci ve správním spisu. Takovým postupem by přestal být nestranným arbitrem sporu, ale přebíral by roli advokáta jedné ze stran (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42). Krajský soud tedy nepochybil, jestliže se nikým nenamítanou otázkou převodních kurzů *ex offio* nezabýval, byla-li odpovídající argumentace daňových orgánů přezkoumatelná.

[36] Ačkoliv je za současné situace (kdy se napadený rozsudek se ruší s ohledem na procesní pochybení krajského soudu při vypořádání navrženého důkazu a pro nepřezkoumatelnost ve vztahu k vypořádání žalobní námítky) předčasné zabývat se navazujícími věcnými námitkami stěžovatelky, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyjádřit se alespoň obecně k námitce, zda je možné, aby se v úvahách daňových orgánů vzájemně doplňovaly a prolínaly druhý a třetí krok tzv. vědomostního testu, jak konstatoval krajský soud.

[37] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně uvedl, že pro posouzení, zda se určitý subjekt účastnil podvodu na DPH, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo (1. krok – existence podvodu na DPH). Je-li tomu tak, pak je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu (2. krok – objektivní okolnosti). Následně se posuzuje, zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – přijatá opatření). Kroky 2 a 3 lze označit za tzv. *vědomostní test*, který je aplikován vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, tedy k těm okolnostem a opatřením, které daňový subjekt mohl či měl vědět, nebo mohl učinit, aby se vyhnul účasti na podvodu na DPH (na rozdíl od prvního kroku, který se vztahuje obecně k celému podvodnému řetězci). Otázku, zda daňový subjekt přijal potřebná opatření proti účasti na daňovém podvodu, je ale často třeba posuzovat v rámci hodnocení, zda mohl vědět, že se takového jednání účastní (pokud by potřebná opatření přijal, podvod na DPH by zjistil). Nejde o dva izolované kroky „vědomostního testu“. Relevantní skutkové okolnosti totiž mnohdy nelze striktně

pokračování

kategorizovat na ty, osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, nebo ze dne 31. 5. 2023, č. j. 2 Afs 284/2022 - 34). Nastalou skutkovou situací je vždy nutno posoudit komplexně a vyhodnotit, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce. Závěr krajského soudu, že druhý a třetí krok tzv. vědomostního testu se mohou navzájem prolínat, je tedy správný; ostatně například nedostatečné prověření přímého obchodního partnera (včetně případného způsobu navázání komunikace s ním) je v judikatuře kasačního soudu jako „objektivní okolnost“ aprobována zcela pravidelně (z poslední doby viz například rozsudek ze dne 16. 1. 2024, č. j. 10 Afs 133/2023 - 71).

[38] Konečně, stěžovatelka v kasační stížnosti, stejně jako v žalobě, navrhovala k provedení celou řadu důkazů. Nejvyšší správní soud se jimi nezabýval zčásti proto, že většina z nich byla uvedena v rámci nepřípustné části kasační stížnosti (viz odst. [13] tohoto rozsudku), a zčásti proto, že jimi stěžovatelka chtěla prokázat konkrétní skutkové okolnosti, přičemž s ohledem na dosud otevřenou otázku prekluze práva doměřit daň by provádění takových důkazů bylo v aktuální procesní fázi nevhodné.

[39] Vzhledem k tomu, že napadený rozsudek krajského soudu z hlediska zákona neobstojí, Nejvyšší správní soud jej podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud bude v rámci dalšího projednání věci vycházet z právního názoru vysloveného v odst. [28] a [32] odůvodnění tohoto rozsudku. Nejprve tedy vyhodnotí, zda provede stěžovatelkou navržený důkaz; pokud jej neprovede, svůj postup vysvětlí v intencích úvah uvedených v odst. [26] výše. Jestliže krajský soud v dalším řízení nedospěje k závěru, že právo daňových orgánů doměřit daň bylo prekludované, bude se blíže zabývat vlivem zjištění žalovaného o variabilitě cen v řetězci prodeje PHM na daňový případ stěžovatelky v intencích jí uplatněných žalobních námitek. Tento právní názor je pro krajský soud závazný (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[40] Krajský soud v dalším řízení rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. února 2024

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu

