



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **ERA-PACK s.r.o.**, se sídlem Pardubická 276, Chrudim, zastoupena JUDr. Petrem Plavcem, Ph.D., advokátem se sídlem Na Zábradlí 205/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2020, č. j. 31575/20/5300-22441-708656, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králově – pobočky v Pardubicích ze dne 15. 11. 2021, č. j. 52 Af 66/2020 - 262,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

**I.
Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni čtyřmi dodatečnými platebními výměry ze dne 24. 7. 2019 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen až srpen 2015 v celkové výši 5 798 725 Kč a zároveň ji uložil povinnost uhradit penále ve výši 1 159 743 Kč (dále jen „platební výměry“). Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví uvedeným

rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil. Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) poté žalobu, kterou žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného, napadeným rozsudkem zamítl.

[2] Krajský soud konstatoval, že u žalobkyně, která dlouhodobě podniká v oblasti obalových materiálů a balících strojů, byla dne 29. 10. 2015 zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období červen až prosinec 2014 a leden až srpen 2015. V rozsahu daňové kontroly za zdaňovací období květen až srpen 2015, které je předmětem nyní projednávané věci, správce daně prověřoval okolnosti související s pořízením plastového granulátu od dodavatelů, společností Plast Recykling services a.s. a Mid Trade s.r.o. Dospěl k závěru, že žalobkyně se v tomto zdaňovacím období účastnila obchodního řetězce společností zatíženého podvodem na DPH, a to v pozici tzv. brokera, pročež odmítl její nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od těchto dodavatelů.

[3] Krajský soud úvodem konstatoval, že žalobní námitky jsou z podstatné části opakováním či rozšířením odvolací argumentace. Žaloba je obsáhlá, což snižuje její přehlednost. Zdůraznil, že smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a s odkazem judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí může soud na toto odůvodnění odkazovat. Jako předmět sporu v nyní projednávané věci označil oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH za zdaňovací období května až srpna 2015. Podle správce daně a žalovaného prokázala žalobkyně splnění zákonem stanovených formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, avšak posuzovanými transakcemi se účastnila plnění, která byla součástí podvodu na DPH.

[4] Dále krajský soud poukázal na právní úpravu obsaženou v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Objasnili teoretická východiska uplatnění nároku na odpočet DPH, která doplnil odkazy na četnou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Zdůraznil, že na základě judikatury byl zformulován několikastupňový test, jehož kritéria musí být splněna, aby daňovému subjektu mohl být odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Popsal, že prvním krokem testu je zjištění, zda k podvodu na DPH došlo. Ve druhém kroku 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 na DPH. Konečně, ve třetím kroku se hodnotí, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu.

[5] Po popsání teoretických východisek se krajský soud zabýval jednotlivými žalobními námitkami. Uvedl, že primární podmínkou existence podvodu je chybějící daň a skutečnost, že další daňový subjekt ji čerpá za nestandardních okolností. S odkazem na zprávu o daňové kontrole a rozhodnutí žalovaného popsal zjištěný únik DPH v nyní projednávané věci.

[6] Žalobní námitku, podle které si žalovaný měl vyžádat trestní spis vedený ve věci pana P. M. (statutárního ředitele společnosti Plast Recykling services a.s. a rovněž osoby, jež zastupovala společnost MiD Trade s.r.o. v obchodních transakcích, poznámka Nejvyššího správního soudu), neboť by mohl poskytnout odpověď na otázku, zda daň byla doměřena

pokračování

i jiným subjektům, a zda alespoň část daně nebyla uhrazena, krajský soud odmítl. Žalobkyně nekonkrétní námitku stran možné úhrady chybějící daně vznesla až v replice k vyjádření žalovaného, a tato námitka je proto opožděná. Nadto nic nenasvědčovalo tomu, že by kdokoliv mohl zjištěnou chybějící DPH dodatečně hradit. V tomto podle krajského soudu spočívá odlišnost od závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44, na který žalobkyně poukazovala. Daňové orgány ve vztahu k závěru o chybějící dani nikterak nepochybily. Za chybné krajský soud nepovažoval ani to, že pro účely možného zjištění o dodatečné uhrazené dani nebyl připojen trestní spis ve věci pana P. M. Pro případ žalobkyně a související závěr o chybějící dani bylo až do doby rozhodnutí žalovaného rozhodné to, že správce daně v průběhu daňové kontroly chybějící daň zjistil a označil.

[7] Krajský soud dále poukázal na nestandardní okolnosti, které sporné obchodní transakce provázely. Většina ze společností, která do nich byla zapojena, vznikla nedlouho před jejich uskutečněním jako tzv. ready made společnosti se sídlem na virtuální adrese. Neplnily své daňové povinnosti, byly pro správce daně nekontaktní, nezveřejňovaly účetní závěrky a nehradily správcem daně stanovenou daň. Za nestandardní krajský soud považoval, že předmětní dodavatelé plastového granulátu nedisponovali skladovacími prostory. V tomto směru se ztotožnil se správcem daně, že žalobkyni muselo být zřejmé, že rozdíly v cenách nabízeného zboží nemohly vzniknout v rámci běžných obchodních podmínek.

[8] Nestandardně probíhala i úhrada daňových dokladů od předmětných dodavatelů. Zatímco splatnost v případě jiných dodavatelů činila 14 až 60 dní (v některých případech 90 dní), v případě dodávek od předmětných dodavatelů se datum uskutečnění zdanitelného plnění na daňových dokladech shodovalo s datem jejího vystavení i datem splatnosti. Dodavatelé žalobkyně disponovali úhradou od žalobkyně ještě dříve, než sami provedli platbu svému dodavateli, přičemž se jednalo o částku v řádech vyšších statisíc korun. Tvrzení žalobkyně o údajné výhodnosti rychlé platby a „získání kreditů“ pochybnosti správce daně o nestandardním průběhu transakcí nerozptýlilo, neboť nebylo prokázáno.

[9] K popsaným nestandardním okolnostem je podle krajského soudu potřeba přičíst rovněž absenci smluvní dokumentace a přepravních dokladů. Obchody mezi žalobkyní a předmětnými dodavateli byly uzavírány pouze ústně, respektive telefonicky, v důsledku čehož nebyly sjednány platební a dodací podmínky, odpovědnost za vady či za prodlení. Jakkoliv obecně nelze ústní sjednávání smluv vyloučit, nelze ani přehlédnout, že se v posuzovaném případě jednalo o dodavatele, kteří v dané oblasti působili na trhu krátce.

[10] Krajský soud konstatoval, že mnoho okolností svědčících o existenci daňového podvodu (a tedy o naplnění 1. podmínky) představuje objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti žalobkyně na podvodných transakcích (2. podmínka). Žalobkyni nelze v rámci posuzování naplnění 2. podmínky vytýkat například pozdější nekontaktnost dodavatelů. Jiné okolnosti však existovaly již v předmětných zdaňovacích obdobích a současně měly a mohly být stěžovatelce již v té době známé. Těmito okolnostmi bylo nedostatečné prověření dodavatelů, nákup zboží za nižší cenu, než od dodavatele SLOVNAFT a.s., nedostatečná smluvní dokumentace, personální propojenost dodavatelů

a dalších článků v řetězcích osobou pana M. či způsob obchodování a placení. Významnou okolností byla vědomost žalobkyně o trestním řízení vedeném proti panu M. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že v nyní projednávané věci existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které měly být žalobkyni známy a jež ve svém souhrnu tvoří logicky a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně měla a mohla vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených daňovým podvodem. Žalobkyně vykládá okolnosti izolovaně a následně je podrobuje kritice. Tento postup shledal krajský soud účelovým; okolnosti je nezbytné posuzovat v uceleném souhrnu, který zajistí dostatečnou vypovídající schopnost o existenci podvodu a povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH.

[11] Námitka žalobkyně, podle které ji žalovaný kladl k tíži okolnosti a jež správce daně ve zprávě o daňové kontrole považoval za neprokázané, proto neobstojí. Krajský soud se neztotožnil ani s tvrzením, že žalovaný prováděl dokazování a na jednotlivé okolnosti měl jiný právní názor než správce daně. Žalobkyně pomíjí, že výzva Policie ČR [kterou stěžovatelka obdržela dne 4. 5. 2015 a jež se týkala trestního řízení ve věci pana M. jakožto podnikající fyzické osoby v souvislosti s možnou trestní činností hospodářského charakteru (dále jen „výzva Policie ČR“)] svědčila spolu s dalšími výše uvedenými objektivními okolnostmi o její vědomosti o daňovém podvodu a byla natolik významnou okolností, že ve spojitosti s dalšími objektivními okolnostmi vedla daňové orgány k výše uvedenému závěru. Žalobkyně se mýlí, pokud tvrdí, že správce daně a žalovaný se v hodnocení ostatních objektivních okolností rozcházejí, protože žalobkyni nebyl uznán odpočet daně za zdaňovací období červen až prosinec 2014 a leden až duben 2015. U posledně uvedených zdaňovacích období dospěl správce daně k závěru, že ostatní objektivní okolnosti, byť svědčí o nízké míře obezřetnosti žalobkyně, nemohou bez dalšího vést k závěru o účasti na daňovém podvodu, proto byl žalobkyni nárok za tato zdaňovací období přiznán.

[12] Důvodnými neshledal krajský soud ani námitky, jež se týkaly samotné výzvy Policie ČR. Skutečnost, že ve výzvě nebyly specifikovány společnosti Plast Recykling services a.s. a MiD Trade s.r.o. ale pouze osoba pana M., není podle krajského soudu relevantní. Žalobkyně si podle něj totiž byla vědoma, že pan M2. zastupuje oba dodavatele. Krajský soud výzvu Policie ČR označil ve vztahu k možnosti přijmout příslušná opatření za dostatečně konkrétní.

[13] Provedení důkazem listinami obsaženými v trestním spisu ve věci stíhání pana M. považoval krajský soud za nadbytečné. Za nedůvodné označil i námitky podle kterých měl proti daňovému úniku zasáhnout stát, pokud měl podezření na aktivity pana M. již před zasláním samotné výzvy Policie ČR.

[14] Žalobkyně namítla i porušení zásady právní jistoty, neboť v daňovém řízení se společností EXPLAST, spol. s r.o. byl nárok této společnosti na odpočet DPH zachován. Jakkoliv je legitimní očekávání a z něho plynoucí zákaz překvapivých rozhodnutí ve správním řízení důležitou zásadou, neznamená to, že správní orgán nemůže v obdobném či shodném případě rozhodnout jinak. Žalobkyně konkrétní skutkový stav ve věci EXPLAST spol. s r.o. nezná a vychází pouze z ústně podaných informací od jednatele této

pokračování

společnosti. Úkolem krajského soudu není komparace správního rozhodnutí napadeného žalobou s jiným, byť podle tvrzení žalobkyně, obdobným rozhodnutím.

[15] Závěrem se krajský soud zabýval námitkou uplynutí lhůty pro stanovení daně, ani tu však neshledal důvodnou.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

II. A.

Kasační stížnost

[16] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[17] Podle jejího tvrzení představuje předmět sporu otázka, zda nespécifická výzva Policie ČR, jež se týkala fyzické osoby spolupracující s doposud bezproblémovým dodavatelem, která byla zaslána před zahájením trestního stíhání a bez uvedení konkrétního skutku, je způsobilá prolomit dosavadní dobrou víru stěžovatelky v tohoto dodavatele. Další otázkou podle ní je, zda byl krajský soud povinen vyžádat si od žalovaného rozhodnutí ve věci jiného daňového subjektu, společnosti EXPLAST, spol. s r.o., u kterého měla být stejná skutková situace posuzována odlišně. Spornou stěžovatelka učinila rovněž otázku, zda došlo k naplnění důvodů pro nepřiznání nároku na odpočet DPH.

[18] Konkrétní kasační námitky stěžovatelka vymezila v pěti stížnostních okruzích, přičemž první okruh kasačních námitek se týkal výzvy Policie ČR. Připomněla, že u ní správce daně vedl daňovou kontrolu za zdaňovací období červen 2014 až duben 2015 (dále jen „první část daňové kontroly“) a za zdaňovací období květen 2015 až srpen 2015 (dále jen „druhá část daňové kontroly“). Tyto části oddělovalo doručení výzvy Policie ČR. Druhá část daňové kontroly byla správcem daně ukončena se závěrem o odejmutí nároku na odpočet DPH i přes to, že se podle stěžovatelky jednalo o skutkově totožnou situaci jako v případě první části daňové kontroly. Upozornila, že trestní stíhání proti panu M. bylo zahájeno v roce 2016, přičemž o této skutečnosti se dozvěděla až z výzvy zasláné Policií ČR v roce 2018.

[19] Krajský soud podle stěžovatelky opomíjí, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uznal, že jím tvrzené objektivní okolnosti nemohly v kontextu důkazních prostředků a vysvětlení doložených stěžovatelkou obstát. Okolnosti byly již jednou správcem daně závazně posouzeny a samotná výzva Policie ČR nemohla mít na toto posouzení vliv. Postup správce daně byl podle stěžovatelky v první části daňové kontroly v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, v případě druhé části daňové kontroly však s ní byl v příkrém rozporu. K tomu stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60. Krajský soud rovněž opomíjí, že z judikatury vyplývá povinnost posuzovat jednotlivé okolnosti svědčící o zapojení do podvodu na DPH optikou průměrného daňového subjektu. Nelze očekávat, že průměrný daňový subjekt bez zkušeností s trestním právem bude na základě strohé výzvy Policie ČR vytvářet právní konstrukce, jaké krajský soud přdestřel v odstavci 49

napadeného rozsudku. Okolnosti případného zapojení stěžovatelky podvodu na DPH je rovněž nezbytné posuzovat optikou informací, které byly dostupné v rozhodném okamžiku, nikoliv podle informací zjištěných *ex post*.

[20] Za nepřezkoumatelný označila stěžovatelka závěr v odstavci 51 napadeného rozsudku, o tom, že: „[ž]alobkyně si byla velmi dobře vědoma, jakých obchodů s předmětnými dodavateli zastupovanými panem M. se účastní. Ve vztahu k obezřetnosti a přijetí opatření na základě této výzvy se žalobkyni jako jediná relevantní trestná činnost musela jevit právě ta, která souvisí s daňovým podvodem (zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby)“. Z důkazní situace nikterak nevyplývá, že by měla a mohla o podvodu na DPH vědět, a už vůbec ne to, že by se tohoto podvodu měla účastnit vědomě. Krajskému soudu vytkla i pochybení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť ze zprávy o daňové kontrole je podle ní zjevné, že závěry žalovaného byly v rozporu se zjištěným skutkovým stavem.

[21] Ve druhém okruhu kasačních námitek stěžovatelka namítala porušení principu právní jistoty. Podle ní existovaly dva skutkově shodné či podobné případy. Prvním z nich byly závěry správce daně ohledně první části daňové kontroly a druhým závěry v případě společnosti EXPLAST spol. s r.o. Pokud byly objektivní okolnosti určitým způsobem posouzeny v první části daňové kontroly, musí být za nezměněného skutkového stavu posouzeny stejným způsobem také v druhé části daňové kontroly. Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem krajského soudu, podle kterého má správní orgán právo rozhodnout ve skutkově obdobném či shodném případě jinak. Pokud chtěl krajský soud omezit právo stěžovatelky na úkor jiných významných zájmu, bylo na místě tento postup odůvodnit a provést test proporcionality. Krajský soud to však neučinil a tím zatížil napadený rozsudek nepřezkoumatelností. Informace o skutkovém stavu v případě společnosti EXPLAST spol. s r.o. získala stěžovatelka od jejího statutárního orgánu, tedy od osoby znalé poměrů.

[22] Byť jsou pro zrušení napadeného rozsudku a rozhodnutí žalovaného podle stěžovatelky dostačující výše uvedená pochybení, z důvodu procesní opatrnosti vznesla také námitky ohledně naplnění podmínek pro nepřiznání nároku na odpočet DPH. Zásadní pochybnosti podle ní existují ohledně prokázání existence podvodu na DPH. Těmto stěžovatelka vymezila další, v pořadí třetí okruh kasačních námitek.

[23] Z judikатурních závěrů Nejvyššího správního soudu se podle stěžovatelky podává, že ze strany správce daně a žalovaného nebyly dostatečně zjištěny okolnosti týkající se tvrzeného podvodu na DPH. Nezbytné je dostatečně identifikovat chybějící daň; nestačí její pouhé neodvedení. Žalobní námitku ohledně povinnosti daňových orgánů prověřit, zda v mezičase nedošlo (byť jen k částečné) k úhradě daňové ztráty, vyhodnotil krajský soud jako opožděnou, s čímž však stěžovatelka nesouhlasí. Krajský soud podle ní opomíjí, že námitku vznesla již žalobě a argumentace obsažená v replice na ní pouze navazuje. Žalobní námitku ohledně obstarání podkladů z trestního řízení vedeného proti panu M. byla podle krajského soudu vznesena neurčitě; podle stěžovatelky však ani její případná neurčitost nezbavuje správce daně důkazní povinnosti stran prokázání existence podvodu na DPH. Stěžovatelka upozornila i na odlišnost vnímání výzvy daňovým subjektem v roce 2015 a vnímání pozdějších dopadů výsledku trestního řízení vedeného proti panu M. jakožto podkladu pro závěr správce daně o existenci podvodu na DPH.

pokračování

[24] V rámci čtvrtého okruhu kasačních námitek poukázala stěžovatelka na vědomostní test. Opětovně odkázala na závěry první části daňové kontroly a výzvu Policie ČR, jež podle ní představuje jedinou skutkovou odlišnost mezi první a druhou částí daňové kontroly, která však není způsobilá změnit skutkovou situaci natolik, aby určitá okolnost tvrzená správcem daně jednou byla dostatečná k prokázání zapojení do podvodu na DPH a po druhé již dostatečná nebyla. Posouzení je možné změnit toliko za předpokladu, že by správce daně ve vztahu k druhé části daňové kontroly doložil takové důkazní prostředky, jež by byly pro změnu tohoto posouzení dostatečné. Žalovaný a krajský soud podle stěžovatelky ohledně její námítky týkající se porušení § 115 odst. 2 daňového řádu uvedli, že žalovaný dokazování nedoplnil a od původního posouzení správce daně se neodchýlil. Je tedy patrné, že skutkový stav je stejný jako v případě první části daňové kontroly. O údajné objektivní okolnosti tedy není možné závěr o oprávněném odnětí nároku na odpočet DPH opírat. V opačném případě by postup žalovaného představoval nové právní posouzení skutečností zjištěných správcem daně k tíži stěžovatelky, a tedy rozpor s § 115 odst. 2 daňového řádu.

[25] Stěžovatelka se v tomto okruhu kasačních námitek dále postupně blíže vyjádřila k jednotlivým objektivním okolnostem, a to konkrétně k (i) neprověření dodavatelů, (ii) historii, zázemí a prezentaci dodavatelů, (iii) nedostatkům smluvní dokumentace, (iv) personální propojenosti, (v) pochybnosti o ceně zboží a (vi) způsobu obchodování a placení za zboží. Uvedla, že své dodavatele prověřovala ve veřejně dostupných registrech; dobré zkušenosti měla rovněž z dosavadní spolupráce s panem M.. Prováděla také ověření kvality dodávaného zboží a schopnosti dodavatelů dodat jej řádně a včas. Otázka obchodní historie, zázemí či sebezprezentace není podle ní relevantní, pokud zárukou za řádné plnění povinností ze strany dodavatelů byla osoba pana M. Konstatovala, že závěry žalovaného nemají oporu v provedeném dokazování, či jsou s provedenými důkazními prostředky v rozporu, přičemž odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, a ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 95/2021 - 102. Krajskému soudu vyčetla, že přehlédl důkazní prostředky stran existence provozovny a jejího ověření pracovníky stěžovatelky, pročez jsou jeho závěry v tomto směru nepřezkoumatelné. Závěr o tom, že dodavatelé nedisponovali žádnými skladovacími prostory svědčí také o nesprávném právním posouzení věci, neboť krajský soud opomíjí judikaturu SDEU, podle níž, i kdyby stěžovatelka existenci skladovacích prostor neprověřovala, neměla by tato skutečnost na hodnocení objektivních okolností vliv, neboť není povinností daňových subjektů ověřovat, zda jsou jejich dodavatelé schopni plnit své závazky.

[26] Pokud jde o nedostatky smluvní dokumentace, stěžovatelka zdůraznila, že za formu písemné smlouvy je považována i e-mailová objednávka. Ani rozsáhlá písemná smlouva nemůže podle ní snížit faktické riziko nedodání zboží. Tuto argumentaci stěžovatelka doplnila odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 252/2017 - 31. Správce daně není oprávněn nadřazovat své vlastní osobní názory nad běžnou praxi daného trhu, k čemuž stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017 - 60. Krajský soud v napadeném rozsudku podle stěžovatelky vyjádřil domněnku, podle níž nejednala obezřetně, pokud neměla se svými dodavateli, kteří byli krátce na trhu, uzavřené písemné smlouvy (ačkoliv podle stěžovatelky byly). Krajský soud tak popřel právní úpravu obsaženou v občanském zákoníku. Kromě nesprávného posouzení vytkla stěžovatelka krajskému soudu i nepřezkoumatelnost jeho závěrů, neboť

podle stěžovatelky připisuje krajský soud existenci písemné smluvní dokumentace vysokou důležitost, aniž by se vypořádal se závěry plynoucími z výše uvedených rozhodnutí. Časté změny místa působení pana M. stěžovatelka vysvětlila jako běžné obchodní jednání.

[27] Ohledně pochybností o ceně zboží stěžovatelka namítla, že krajský soud přehlédl jí uvedené důkazní prostředky a odmítl závěry, které byly v rámci první části daňové kontroly uznány i samotným správcem daně. Správce daně byl podle stěžovatelky povinen prokázat, jaká byla běžná cena daného zboží, jakož i skutečnost, zda si neadekvátně nízké ceny byla vědoma. Konečně, pokud jde o způsob obchodování a placení zboží, i v tomto případě krajský soud podle stěžovatelky přehlédl doložené důkazní prostředky a vysvětlení objasňující důvody pro nastavení krátkých lhůt splatnosti. Skutečnost, zda dodavatelé obdrželi platbu za zboží ještě předtím, než uplynula jejich vlastní lhůta splatnosti, je pro stěžovatelku nejen neznámá, ale i nezjistitelná, neboť se týká obchodních vztahů jiných subjektů.

[28] Poslední, tedy pátý okruh kasačních námitek, věnovala stěžovatelka popisu opatření, která přijala. Uvedla, že si před zahájením spolupráce s dodavatelem ověřila informace ve veřejně dostupných registrech. Podle ní došlo i k ověření skladovacích prostor. Záruku za tyto dodavatele měla stěžovatelka v osobě pana M., v kontrole dodávaného zboží a v písemně uzavřené smlouvě v podobě e-mailové komunikace. Pro ověření svých dodavatelů a eliminaci podnikatelských rizik tedy podle svého tvrzení učinila maximum.

II. B.

Vyjádření žalovaného

[29] Podle žalovaného stěžovatelka bagatelizuje vliv výzvy Policie ČR. Informace o trestním řízení vedeném proti panu M. byly dostačujícím důvodem pro důkladné ověření obchodní spolupráce s dodavatelem, které zastupoval. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, podle níž mohla stěžovatelka pojmout pochybnosti až na základě výzvy doručené v roce 2018. Nelze přijmout ani názor, že na základě dřívější pozitivní zkušenosti rezignuje daňový subjekt na kritickou analýzu chování dodavatele. Stěžovatelka opomíjí konkrétní skutková zjištění učiněná daňovými orgány, která vedla k závěru o jejím zapojení do podvodu na DPH. Žalovaný zastává názor, že obchodování stěžovatelky podrobil zkoumání optikou průměrného daňového subjektu. Přisvědčil jí, že na okolnosti zkoumání zapojení do podvodu na DPH je potřeba nahlížet optikou informací dostupných v rozhodném okamžiku, avšak zdůraznil, že ani přes to na informaci o trestním řízení proti panu M. nereagovala a s dodavatelem spjatými s touto osobou nadále obchodovala.

[30] I v souvislosti s namítaným porušením právní jistoty zdůraznil žalovaný význam výzvy Policie ČR. Pokud jde o daňové řízení u společnosti EXPLAST spol. s r.o., jednalo se o dvě odlišná daňová řízení se svébytným obsahem a skutkovým stavem. Stran existence podvodu na DPH žalovaný poukázal na závěry obsažené v jeho rozhodnutí. Stěžovatelka v kasační stížnosti přitom nepopírá konkrétní závěry daňových orgánů, nýbrž to, že měly zjistit, zda v mezidobí nebyla daňová ztráta uhrazena. Jednotlivé objektivní okolnosti rozporuje samostatně, jejich síla však tkví v posouzení ve vzájemných souvislostech. Okolnosti v kasační stížnosti bagatelizuje pomocí odkazovaných rozhodnutí. Opatření, která stěžovatelka přijala, jsou podle žalovaného nedostatečná.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[31] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích uplatněných důvodů, přičemž též zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s.

[32] Kasační stížnost není důvodná.

[33] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností, neboť existence takové vady mu zpravidla neumožňuje přezkoumat námitky věcného charakteru, a bez dalšího proto vede ke zrušení napadeného rozsudku. Kasační soud však upozorňuje, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno jen těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, ve kterých pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Stěžovatelka namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v souvislosti s některými závěry krajského soudu.

[34] Krajský soud podle stěžovatelky opomíjí, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uznal, že jím tvrzené objektivní okolnosti nemohly v kontextu důkazních prostředků a vysvětlení doložených stěžovatelkou obstát. Vytýkaného pochybení se však krajský soud nedopustil, protože se související námitkou zabýval v odstavci 49 napadeného rozsudku. Zde poukázal na nutnost posuzovat objektivní okolnosti ve svém souhrnu a uzavřel, že správce daně tak učinil, neboť konstatoval, že tyto okolnosti spolu s výzvou Policie ČR vedou k závěru o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Námitka tak není důvodná.

[35] S výše uvedeným souvisí i další námitka, neboť podle stěžovatelky krajský soud rovněž opomíjí, že z judikatury vyplývá povinnost posuzovat jednotlivé okolnosti svědčící o zapojení do podvodu na DPH optikou průměrného daňového subjektu a nelze očekávat, že na základě výzvy Policie ČR bude stěžovatelka schopna vytvářet právní konstrukce, jak to učinil krajský soud v odstavci 49 napadeného rozsudku.

[36] Předně je nezbytné dodat, že uvedená námitka souvisí s další (věcnou) kasační argumentací, jež se týkala důkazních prostředků a jejich hodnocení; touto se Nejvyšší správní soud bude zabývat v dalším textu níže. Pokud jde o namítané opomenutí [jež se obsahově vztahuje ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], Nejvyšší správní soud takové pochybení v napadeném rozsudku neshledal. Krajský soud v odstavci 49 poukázal na potřebu hodnotit objektivní okolnosti v souhrnu, přičemž zdůraznil, že výzva Policie ČR byla natolik významnou objektivní okolností, že ve spojitosti s dalšími objektivními okolnostmi vedla správce daně i žalovaného k závěru o její účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka nadto nikterak nespécifikovala, která část (poměrně obsáhlého) odstavce 49 napadeného rozsudku se vymyká posouzení, jaké je průměrný daňový subjekt schopen učinit; Nejvyšší správní soud v odkazovaném odstavci takové posouzení přitom sám nenalezl.

[37] Za nepřezkoumatelné označila stěžovatelka tvrzení krajského soudu uvedené v odstavci 51 napadeného rozsudku o tom, že „[ž]alobkyně si byla velmi dobře vědoma, jakých obchodů s předmětnými dodavateli zastupovanými panem M. se účastní. Ve vztahu k obezřetnosti a přijetí opatření na základě této výzvy se žalobkyni jako jediná relevantní trestná činnost musela jevit právě ta, která souvisí s daňovým podvodem (zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby)“.

[38] Výše uvedená citace se vztahuje k žalobní námitce, kterou stěžovatelka poukázala na skutečnost, že ve výzvě Policie ČR se jen obecně konstatuje vedení trestního řízení proti panu M. pro možnou trestnou činnost hospodářského charakteru. Tato podle stěžovatelky ale skýtá přes 70 trestných činů, pročež nemohla bez dalšího dovodit, o jaký z nich se v souvislosti s osobou pana M. mělo jednat.

[39] Krajskému soudu lze vytknout, že zcela nadbytečně připisoval stěžovatelce schopnost po obdržení výzvy Policie ČR rozpoznat, o jakou možnou trestnou činnost se v případě pana M. mělo jednat. Z textu odstavce 51 napadeného rozsudku je nicméně zřejmé, že toto dílčí hodnocení je součástí právního názoru krajského soudu, podle kterého výzva Policie ČR mohla u stěžovatelky prolomit její dobrou víru v dodavatele, které pan M. navenek zastupoval, a to bez ohledu na to, že se týkala pana M. jakožto fyzické osoby bez bližší specifikace možné trestné činnosti hospodářského charakteru. Jinými slovy, citované tvrzení krajského soudu pouze doplňuje jeho další argumentaci, jejíž hlavním cílem bylo zdůraznit, že výzva Policie ČR měla být pomyslným červeným vykřičníkem při dalším hodnocení spolupráce stěžovatelky s dodavateli, které pan M. zastupoval.

[40] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla i porušení právní jistoty v souvislosti s daňovým řízením vedeným se společností EXPLAST, spol. s r.o., které mělo být obdobné daňovému řízení v nyní projednávané věci. Této společnosti byl nárok na odpočet DPH podle jejího tvrzení uznán, zatímco stěžovatelce nikoliv. Na nezbytnosti porovnání těchto dvou řízení setrvala i v podané žalobě a v kasační stížnosti namítla, že krajský soud měl provést test proporcionality, což neučinil, pročež zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností.

[41] Tato námitka však není důvodná. Neprovedení testu proporcionality nelze krajskému soudu vytýkat; pro jeho provedení nevidí Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci důvod. Krajský soud v odstavci 55 napadeného rozsudku reagoval na související žalobní námitku, jež se týkala porušení zásady právní jistoty a srozumitelně své rozhodovací důvody vysvětlil. Konstatoval, že stěžovatelka namítla porušení této zásady, aniž by byla účastníkem daňového řízení u společnosti EXPLAST, spol. s r.o. Zároveň dospěl k závěru, že úkolem krajského soudu není komparace přezkoumávaného rozhodnutí s jiným správním rozhodnutím, pročež označil stěžovatelkou navrhané provedení důkazu výsledkem svědka Ing. Sovy (jednatele společnosti EXPLAST, spol. s r.o.) a tamním správním spisem za nadbytečné.

[42] V souvislosti s nepřezkoumatelností stěžovatelka krajskému soudu rovněž vytkla, že v odstavci 34 napadeného rozsudku navázal na tvrzení žalovaného, že dodavatelé nedisponovali skladovacími prostory, přičemž přehlédl důkazní prostředky stran existence provozovny a jejího ověření pracovníky stěžovatelky.

[43] Předně, stěžovatelka v kasační stížnosti nespécifikovala, jaké důkazní prostředky měl krajský soud opomenout. Kasační námitce nicméně předchází text, který stěžovatelka (s menšími změnami či s doplněním odkazů na judikaturu Nejvyššího správního soudu) převzala ze žaloby a v němž rozporuje nesprávné hodnocení otázky prokázání návštěvy provozovny Plast Recykling services a.s. žalovaným. K podpoře tohoto tvrzení uvedla i důkaz svědeckou výpovědí Ing. D., záznam o servisním zásahu Ing. D., čestné prohlášení Ing. D. a konečně, svědeckou výpověď Ing. Z.

[44] Nelze opomenout, že v úvodu vlastního posouzení žaloby krajský soud předeslal, že žalobní námitky jsou z podstatné části opakováním, případně rozšířením odvolací argumentace, přičemž žaloba je velmi obsáhlá, což podle krajského soudu snížilo její přehlednost. Upozornil, že smyslem soudního přezkumu není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že soud může v případech shody mezi jeho názorem a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění. S uvedeným se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[45] V odstavci 34 napadeného rozsudku, v němž stěžovatelka spatřovala nepřezkoumatelnost, krajský soud označil jako nestandardní okolnost i to, že dodavatelé plastového granulátu nedisponovali žádnými skladovacími prostory. V odstavci, jenž mu předchází, krajský soud poukázal na popis nestandardních okolností svědčících o existenci daňového podvodu, přičemž odkázal na strany 24 až 26 zprávy o daňové kontrole, výzvu k prokázání skutečností ze dne 20. 11. 2017 a odstavce 57 až 75 rozhodnutí žalovaného. V kontextu uvedeného lze tedy dovodit, že krajský soud se se závěry daňových orgánů ztotožnil i v otázce absence skladovacích prostor, a tudíž mu nelze připisovat stěžovatelkou tvrzené pochybení. Kasační námitka tedy není důvodná.

[46] Podle stěžovatelky připisuje krajský soud existenci písemné smluvní dokumentace vysokou důležitost, aniž by se vypořádal s judikatorními závěry plynoucími z rozhodnutí, na která odkazovala. V uvedeném spatřovala naplnění kasačního důvodu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Na rozhodnutí, která v souvislosti s touto kasační námitkou stěžovatelka zmínila (rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 252/2017 - 31 a č. j. 5 Afs 60/2017 - 60) však v souvislosti se žalobní námitkou ohledně nedostatků smluvní dokumentace přímo neodkazovala (zmiňovala je na jiných místech kasační stížnosti). Krajský soud nicméně v rámci posouzení této námitky zdůrazňoval nutnost posoudit objektivní okolnosti v uceleném souhrnu, nikoliv izolovaně, přičemž obecně nevyloučil možnost ústního uzavření dotčených smluv, což judikaturním závěrům odpovídá.

[47] Stěžovatelka v souvislosti s námitkou nepřezkoumatelnosti krajskému soudu vytkla i to, že přehlédl důkazní prostředky ohledně ceny zboží a odmítl závěry, které byly v rámci první části daňové kontroly uznány i samotným správcem daně, stejně jako důkazní prostředky a vysvětlení objasňující důvody pro nastavení krátkých lhůt splatnosti.

[48] Ani tuto námitku nelze hodnotit jako důvodnou, a to ze stejných důvodů jako námitku týkající se opomenutí důkazních prostředků v souvislosti se skladovacími prostory.

Jelikož se krajský soud ztotožnil se závěry daňových orgánů i v otázkách ohledně ceny zboží a nastavení krátkých lhůt splatnosti (blíže viz odstavce [44] napadeného rozsudku), nelze považovat za pochybení, že na závěry plynoucí z napadeného rozhodnutí, potažmo zprávy o daňové kontrole odkázal.

[49] Poté, co Nejvyšší správní soud shledal, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není naplněn, zabýval se dále kasačními námitkami věcného charakteru. Předně je však nezbytné uvést, že i v případě kasační stížnosti se jedná o rozsáhle podání. Byť jí stěžovatelka ve snaze o přehlednost rozčlenila do několika okruhů, jednotlivé námitky se obsahově prolínají. Jádrem kasační argumentaci je podle Nejvyššího správního soudu zejména hodnocení výzvy Policie ČR, jakožto významné objektivní okolnosti.

[50] Stěžovatelka namítla, že objektivní okolnosti byly závazně již jednou posouzeny správcem daně a výzva Policie ČR nemohla mít na toto posouzení vliv. Postup správce daně byl podle ní v první části daňové kontroly v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, v případě druhé části daňové kontroly však s ní byl v příkrém rozporu.

[51] Jak již bylo uvedeno výše, daňová kontrola se skládala ze dvou částí, přičemž je pomyslně oddělovalo právě doručení výzvy Policie ČR stěžovatelce. Ve vztahu k výsledkům kontrolního zjištění za zdaňovací období červen až prosinec 2014 a leden až duben 2015, tedy k první části daňové kontroly (viz strana 66 zprávy o daňové kontrole), správce daně konstatoval, že: „[p]o vyhodnocení důkazních prostředků, a to jak jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, správce daně u přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů P. M. a Plast Recykling services a.s. v kontrolovaných zdaňovacích obdobích červen – prosinec 2014, leden – duben 2015 dospěl k závěru, že nezískal takové důkazy, které by vyvrátily tvrzení zástupce daňového subjektu, že se jednalo o standardní obchodní transakce a zároveň by vyvolaly podezření o tom, že dané obchody mohly být zasaženy podvodem na DPH a že daňový subjekt se zřetelem ke všem okolnostem věděl, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH“.

[52] Po tomto hodnocení následoval ve zprávě o daňové kontrole výsledek kontrolního zjištění za zdaňovací období květen až srpen 2015. V této části správce daně uvedl, že: „[n]a základě předložených důkazních prostředků a nově zjištěných skutečností vyplývajících z odpovědi zástupce daňového subjektu, z výsledků svědků a dalších šetření správce daně znovu hodnotil objektivní okolnosti, na základě kterých by mohl konstatovat, že daňový subjekt o tomto podvodu věděl, resp. vědět měl a mohl a následně zda přijal opatření k zamezení jeho účasti na daňovém podvodu, aby mohl být v dobré víře ohledně jim uplatněného nároku na odpočet daně“. Ve vztahu k dodavatelům Plast Recykling services a.s. a MiD Trade s.r.o. (výsledky kontrolního zjištění obsahují i závěry správce daně ohledně přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období červen a červenec 2015, která však nejsou předmětem nyní projednávané věci) správce daně nadto konstatoval, že zjistil existenci objektivního kritéria, kterým byla výzva Policie ČR o prověřování trestné činnosti hospodářského charakteru daňového subjektu P. M., osoby sjednávající se stěžovatelkou obchody za výše uvedené dodavatele.

[53] Závěrům, které správce daně formuloval ve zprávě o daňové kontrole (viz odstavce [51] a [52] výše) předcházelo hodnocení jednotlivých objektivních okolností (nižší nákupní ceny, absence písemných slov, rychlá úhrada pohledávek atd.). Nejvyšší správní soud

pokračování

nikterak nepřehlédl, že tyto okolnosti v případě první části daňové kontroly ani ve svém souhrnu správce daně nevyhodnotil jakožto objektivní okolnosti, které by zakládaly vědomost stěžovatelky o její účasti na obchodních transakcích zasažených podvodem na DPH. I přes to u některých z nich konstatoval, že svědčí o její neobezřetnosti.

[54] Ve vztahu ke druhé části daňové kontroly správce daně nicméně dospěl k opačnému závěru. Stěžovatelka svoji pozornost však zaměřuje výhradně na hodnocení jednotlivých skutečností ve zprávě o daňové kontrole a zároveň bagatelizuje význam výzvy Policie ČR. Právě ono hodnocení jednotlivých objektivních okolností v návaznosti na závěr první části daňové kontroly odpovídá podle ní judikatuře Nejvyššího správního soudu. Její argumentaci lze popsat i tak, že závěry ohledně objektivních okolností, které byly ve vztahu k první části daňové kontroly nedostatečné, by měly být bez dalšího přeneseny i na druhou část daňové kontroly.

[55] Jak již v napadeném rozsudku uvedl krajský soud, výzva Policie ČR představovala pomyslný poslední dílek do sestavy objektivních okolností, na základě kterých správce daně i žalovaný dovodili účast stěžovatelky na daňovém podvodu. V první části daňové kontroly nebyl (bez výzvy Policie ČR) soubor objektivních okolností pro tento závěr dostatečný, proto její výsledek byl pro stěžovatelku příznivý. Poté, co obdržela výzvu Policie ČR se však tento náhled správce daně změnil. Nejvyšší správní soud nesdílí právní názor stěžovatelky, podle něhož nemohla mít výzva Policie ČR vliv na již jednou provedené posouzení objektivních okolností vliv.

[56] Pokud jde o samotný (rovněž namítaný) obsah výzvy Policie ČR, jakkoliv je z jejího obsahu výzvy patrné, že se vztahuje k blíže nespecifikované trestní činnosti hospodářského charakteru a osobě pana M. jakožto podnikající fyzické osoby, nemůže být bagatelizována takovým způsobem, jak to činí stěžovatelka. Právě v této situaci se podle Nejvyššího správního soudu uplatní stěžovatelkou prosazovaná „optika průměrného daňového subjektu“. Kasační soud zastává názor, že pokud průměrný daňový subjekt obdrží výzvu policejního orgánu s informací, že proti osobě, která jedná za jeho dodavatele, je vedeno trestní řízení pro možnou trestnou činnost hospodářského charakteru, je relevantní pojmout pochybnosti i vůči samotným dodavatelům, která tato osoba z v obchodních transakcích zastupuje. Jinými slovy, logickým vyústěním doručení výzvy tohoto charakteru, je klást si otázky, zda a jak může být možnou trestní činností dotčena i činnost dodavatelů, které fyzická osoba zastupuje. Není přitom nezbytné vytvářet konstrukce nebo domněnky, na místě je „pouze“ jistá obezřetnost, a to zejména, pokud daňový subjekt uskutečňuje s dodavateli zastupovanými takovou fyzickou osobu obchodní transakce v řádech milionů korun. Ostatně, i správce daně na straně 64 zprávy o daňové kontrole konstatoval, že: „*již pouhé podezření na spáchání hospodářského trestného činu panem M., o kterém byl daňový subjekt vyrozuměn policejním orgánem vedoucím trestní řízení, mělo u daňového subjektu vzbudit podezření, že došlo a dále může docházet k podvodu, a to bez ohledu na to, za jakou firmu pan M. vůči daňovému subjektu vystupoval*“. Již samotná skutečnost, že je činnost fyzické osoby zastupující dodavatele předmětem zájmu ze strany Policie ČR, je podle Nejvyššího správního soudu způsobila vyvolat u průměrného daňového subjektu obavy, stejně jako vzbudit pochybnosti. Těžko si lze představit, že průměrný daňový subjekt obdrží výzvu policejního orgánu, seznámí se s jejím obsahem, a poté jí odloží stranou s vlastním vnitřním

ujistěním, že je možná trestní činnost připisována (v právním smyslu) osobě odlišné od jejich dodavatelů.

[57] Objektivní okolnosti je podle stěžovatelky nezbytné posuzovat optikou informací, které byly dostupné v rozhodném okamžiku, nikoliv podle informací zjištěných *ex post*. S uvedeným se Nejvyšší správní soud v obecné rovině ztotožňuje, nezbytné je však zároveň uvést, že tomu tak bylo i v nyní projednávané věci. Pokud stěžovatelka namítla, že nutné pochybnosti mohla pojmout až na základě další výzvy Policie ČR z roku 2018, neboť až tato výzva obsahovala informace o tom, že proti panu M. je vedeno trestní stíhání, specifikaci trestního činu, jakož i informaci, že je trestná činnost spojována mj. i s dodavatelem stěžovatelky, nelze se s uvedeným s ohledem na závěry formulované v odstavci výše ztotožnit.

[58] Stěží lze v této souvislosti rovněž přisvědčit tezi prosazované stěžovatelkou, že v případě pana M. vycházela ze svých dřívějších pozitivních zkušeností. Přijetí tohoto závěru by představovalo aprobovat rezignaci daňového subjektu kriticky reagovat na jakoukoliv informaci o činnosti jeho obchodních partnerů (či osob, která za ní jedná), a v návaznosti na to provést analýzu jejich chování. Jinými slovy, v intencích nyní projednávané věci je informace o vedení trestního řízení podle kasačního soudu jistě důvodem ke kritické analýze chování dodavatelů a představuje jednu ze složek obezřetného přístupu průměrného daňového subjektu. Další výzva Policie ČR z roku 2018 bezesporu mohla stěžovatelce přinést bližší informace ohledně osoby pana M., pro prověření předmětných dodavatelů a přehodnocení spolupráce s nimi však byla podle Nejvyššího správního soudu zcela dostačující již výzva Policie ČR z roku 2015.

[59] Krajskému soudu stěžovatelka dále vytkla i pochybení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť ze zprávy o daňové kontrole je podle ní zjevné, že závěry žalovaného byly v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Žalovaný se podle jejího tvrzení v rámci rozhodování o odvolání vrací k posuzování objektivních skutečností a k vyvozování důsledku pro daňový subjekt, přičemž tyto závěry se liší od původního posouzení správcem daně.

[60] Závěry, ke kterým dospěl správce daně i žalovaný, se ve svém výsledku shodují (nárok na odpočet DPH nebyl stěžovatelce přiznán). Řízení před správcem daně vyústilo ve vydání dodatečných platebních výměrů a shora citovaného výsledku kontrolního zjištění. Správce daně na straně 67 zprávy o daňové kontrole konstatoval, že „*daňový subjekt ERA-PACK s.r.o. věděl a vědět musel, že přijatá zdanitelná plnění mohla být zasažena podvodem na DPH*“. Žalovaný ve svém rozhodnutí naproti tomu dospěl k závěru, že: „*odvolatel o podvodu na DPH minimálně vědět měl a mohl*“. Je zřejmé, že žalovaný předchozí závěr správce daně ohledně vědomosti stěžovatelky korigoval, byť po zhodnocení objektivních okolností dospěl ohledně nároku na DPH ke stejnému závěru. Výsledné posouzení daňových orgánů se ve své podstatě neliší.

[61] Stěžovatelka svoji pozornost zaměřuje toliko na izolované hodnocení jednotlivých objektivních okolností. Žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel z obsahu daňového správního spisu a neprováděl žádné nové dokazování. Objektivní okolnosti si lze představit jako množinu indicií, které ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně

pokračování

se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, z nichž je možné dovodit, že společnost přinejmenším vědět měla a mohla, že se účastní podvodu. Správce daně, potažmo žalovaný, dospěli k závěru, že pokud jde o první část daňové kontroly, nebyly pochybnosti správce daně dostačující pro závěr o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu. Až po doručení výzvy Policie ČR, jakožto rozhodující objektivní okolnosti, jež do věci vnesla jiné světlo a změnila náhled správce daně, který se projevil ve výsledku v podobě nepřiznání nároku na odpočet DPH. Žalovaný se objektivními okolnostmi zabýval a po jejich hodnocení dospěl k závěru, který nelze hodnotit jako nepříznivý pro stěžovatelku, neboť jeho výsledkem bylo potvrzení dodatečných platebních výměrů. Krajský soud se s uvedeným závěrem ztotožnil a Nejvyšší správní soud po prostudování spisového materiálu nemá důvod se od tohoto závěru odchýlit. Kasační soud nicméně zastává v souladu se žalovaným názor, že stěžovatelka o daňovém podvodu ve zkoumaných zdaňovacích obdobích po obdržení výzvy Policie ČR měla a mohla vědět. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zmiňuje přímo vědomost stěžovatelky; tu ji však podle kasačního soudu nelze v kontextu objektivních okolností připsat.

[62] Správě uvedeným úzce souvisí i námitka porušení principu právní jistoty. Podle stěžovatelky existovaly dva skutkově shodné či podobné případy; a to první část daňové kontroly a daňové řízení vedené se společností EXPLAST spol. s r.o.

[63] V souvislosti s první částí daňové kontroly lze odkázat na výše uvedené závěry. Byť byly skutkové okolnosti v obou případech obdobné, ve druhé části daňové kontroly existovala další zásadní objektivní okolnosti v podobě výzvy Policie ČR. Tato odlišnost přitom znemožňuje nahlížet na obě části daňové kontroly stejnou optikou; kdyby tomu tak bylo, zcela jistě by správce daně nečlenil závěry svých kontrolních zjištění na dvě části s odlišným posouzením. Tento případ přitom ilustruje, že jakkoliv se obecně mohou objektivní okolnosti na první pohled jevit jako totožné, existence, byť jen jediné další okolnosti, může mít na závěry daňových orgánů zásadní vliv.

[64] Pokud jde o daňové řízení u společnosti EXPLAST spol. s r.o., Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s posouzením krajského soudu, který s odkazem na náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, vysvětlil, že zásada legitimního očekávání nemá absolutní hodnotu. Krajský soud zároveň konstatoval, že stěžovatelka nezná skutkový stav v případě společnosti EXPLAST spol. s r.o.; vychází toliko z ústní informace jednatele této společnosti. Krajský soud v této souvislosti nicméně dospěl podle Nejvyššího správního soudu ke správnému závěru o tom, že úkolem při přezkumu správního rozhodnutí není jakási komparace správního rozhodnutí napadeného žalobou s jiným rozhodnutím. Námitka tudíž není důvodná.

[65] Další část kasační argumentace věnovala stěžovatelka námitce stran existence podvodu na DPH. Podle ní se z judikatorních závěrů Nejvyššího správního soudu podává, že ze strany správce daně a žalovaného nebyly dostatečně zjištěny okolnosti týkající se tvrzeného podvodu na DPH. Na toto tvrzení reagoval přílehlavě žalovaný, jenž uvedl, že z judikatorních závěrů se o konkrétním skutkovém stavu stěžovatelky nepodává ničeho, neboť každý případ je jedinečný. Stěžovatelka nesouhlasí ani s hodnocením krajského soudu, který námitku ohledně povinnosti daňových orgánů prověřit, zda v mezích nedošlo (být jen k částečné) k úhradě daňové ztráty, vyhodnotil krajský soud jako opožděnou.

[66] Byť stěžovatelka v této souvislosti prosazuje názor, že námitku uplatnila již v podané žalobě, nikterak nespécifikuje, na jakém místě tak učinila. Nejvyšší správní soud prozkoumal obsah podané žaloby (jakož i dalšího procesního podání stěžovatelky) a ověřil, že námitku stěžovatelka uplatnila poprvé až v podané replice (č. l. 256 soudního spisu). Její kasační námitka tak není důvodná. Nezbyvá než dodat, že jakkoliv krajský soud vyhodnotil tuto námitku jako opožděnou, věnoval se nadto i jejímu věcnému vypořádání (odstavce 28 až 31 napadeného rozsudku).

[67] Další žalobní námitku ohledně obstarání podkladů z trestního řízení vedeného proti panu M. vyhodnotil krajský soud jako neurčitou; podle stěžovatelky ani případná neurčitost nezabavuje správce daně důkazní povinnosti stran prokázání existence podvodu na DPH. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že jak správce daně ve zprávě o daňové kontrole, tak žalovaný ve svém rozhodnutí existenci podvodu na DPH obsáhle popsali, přičemž stěžovatelka své výtky zaměřila na prokázání případné úhrady daňové ztráty. K tomu lze uvést, že s touto námitkou se krajský soud vypořádal již v odstavci 28 napadeného rozsudku ve kterém uvedl, že v dané věci nic nenasvědčovalo tomu, že by kdokoliv zjištěnou chybějící daň mohl hradit.

[68] Značnou část textu věnovala stěžovatelka v kasační stížnosti vědomostnímu testu a hodnocení objektivních okolností. Opětovně přitom odkázala na závěry první části daňové kontroly a výzvu Policie ČR. K jednotlivým objektivním okolnostem se postupně vyjádřila.

[69] V této části kasační stížnosti však stěžovatelka (s menšími změnami) převzala většinu textu ze žaloby. Hodnocením souvisejících námitek se tedy již zabýval krajský soud. Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná (jak ostatně rovněž uvedl i krajský soud), že smyslem soudního přezkumu není opakovat již jednou vyřčené, a proto v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na napadený rozsudek, s nimiž se plně ztotožňuje (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, či ze dne 2. 2. 2017, č. j. 2 As 209/2016 - 93). Stěžovatelka však na některých místech vytkla krajskému soudu konkrétní pochybení stran jeho hodnocení.

[70] Ještě před samotným vypořádáním námitek je nezbytné uvést, že stěžovatelka rozporovala objektivní okolnosti izolovaně, přičemž, jak správně podotkl žalovaný ve svém vyjádření, jejich síla tkví v jejich posouzení ve vzájemných souvislostech. Ke stejnému závěru dospěl i krajský soud v odstavci 47 napadeného rozsudku. Připustil, že pokud by jednotlivé skutečnosti a okolnosti byly jediným důvodem závěru o existenci daňového podvodu a účasti stěžovatelky na něm, v testu formulovaném SDEU by nemusely obstát. Krajský soud na tento závěr příhodně navázal konstatováním, že v obchodní praxi není nelegální uzavírat kupní smlouvy v ústní formě nebo je v obchodní praxi možné využívat tzv. virtuální adresu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47 a ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 - 47).

[71] I přes to jedna z námitek směřovala proti nedostatkům hodnocení smluvní dokumentace. Tuto však krajský soud při posuzování v rámci svého posouzení

pokračování

vědomostního testu zvlášť nevyzdvíhal. Byť stěžovatelka namítla, že krajský soud popřel úpravu obsaženou v občanském zákoníku, podle Nejvyššího správního soudu tak neučinil. Stěžovatelka prosazovala názor, že i v případě e-mailové objednávky a její akceptace se jedná o písemně uzavřenou smlouvu. Namítla, že ani rozsáhlá písemná smlouva nemůže podle ní snížit faktické riziko nedodání zboží. Podle Nejvyššího správního soudu však jde o zjednodušující tvrzení. V rámci obchodních transakcí, jaké stěžovatelka uskutečňovala, by jistě bylo na místě zvolit formu písemné smlouvy (nikoliv e-mailové objednávky), která by v případě sporu mohla stěžovatelce ulehčit důkazní pozici. V obecné rovině lze jistě souhlasit s tím, že jakkoliv podrobná smlouva nezaručuje smluvním stranám bezproblémovou transakci, nelze opomenout, že v případě sporů, jež v obchodní praxi mohou nastat, může výrazně pomoci k jejich vyřešení.

[72] Pokud stěžovatelka namítla, že své dodavatele prověřovala ve veřejných rejstřících, nelze takové ověření považovat za dostatečné, neboť se jedná o prověření zcela formálního charakteru (viz odstavec [79] rozhodnutí žalovaného). Byť stěžovatelka vytrvale odkazuje na záruku v podobě osoby pana M., s nímž měla obchodovat na základě předchozích pozitivních zkušeností, její tvrzení se v průběhu daňového řízení nepotvrdilo. Svá tvrzení o tom, že pan M. byl osobou s dlouholetou praxí a obchodními zkušenostmi, stěžovatelka nijak nedoložila a podle žalovaného tak ani učinit nemohla, neboť pan M. začal v oboru obchodu a výroby plastů působit ve větší míře až v roce 2014, tedy nedlouho před tím, než začal jako osoba samostatně výdělečně činná se stěžovatelkou uzavírat obchody.

[73] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani pokud se jedná o námitky ohledně opatření, které měla podle svého tvrzení přijmout. Jak již bylo v podrobnostech uvedeno výše, ani výzva Policie ČR ve stěžovatelce nevzbudila jakákoliv podezření, ani nepředstavovala impulz k prověření dodavatelů, které pan M. zastupoval (viz odstavec [56] tohoto rozhodnutí). Ověření skladovacích prostor nebylo v řízení prokázáno (stěžovatelka nadto zdůrazňovala, že k takovému ověření dodavatelů nemusí ani dojít), ověření ve veřejných registrech bylo pouze formálního charakteru. Ani absence odpovídajících písemných smluv, které by pokryly smluvní rizika, nikterak nnesvědčí o přijetí opatření k zamezení rizika. Podle Nejvyššího správního soudu tedy nelze souhlasit s tím, že stěžovatelka pro ověření svých dodavatelů a eliminaci podnikatelských rizik učinila maximum tak, jak tvrdila.

IV. Závěr a náklady řízení

[74] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu je zákonný, a proto kasační stížnost proti němu podanou podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[75] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení ze zákona, žalovaný byl ve věci úspěšný, prokazatelné náklady mu však v souvislosti s řízením o kasační stížnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak že nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. února 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu