



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudců Faisala Husseiniho a Martina Jakuba Bruse v právní věci žalobkyně: **ESCAGOT s.r.o.**, Na Zbytkách 83, Staré Město, zast. advokátem Mgr. Tomášem Bařinou, Burianovo nám. 681/8a, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2020, čj. 2952/20/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 12. 2023, čj. 22 Af 22/2020-68,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 12. 2023, čj. 22 Af 22/2020-68, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

1. Popis věci

[1] Dodatečnými platebními výměry ze 17. 4. 2018, 18. 4. 2018 a 22. 11. 2017 doměřil Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (*správce daně*) žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor, březen, duben, květen, červen, červenec, srpen a říjen roku 2014 a současně jimi stanovil zákonnou povinnost uhradit penále. Platebním výměrem ze 7. 12. 2016 správce daně přiznal žalobkyni odpočet DPH ve výši 91.703 Kč. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání. O nich rozhodl žalovaný rozhodnutím z 28. 1. 2020, č. j. 2952/20/5300-21442-712243, tak, že odvolání zamítl a dotčené dodatečné platební výměry, resp. platební výměr, potvrdil.

[2] Žalovaný totiž dospěl k závěru, že žalobkyně za dotčená zdaňovací období nesplnila podmínky pro nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Zboží

(káva, cukrovinky atp. v hodnotě přes 50 milionů Kč) žalobkyně dodala odběrateli, společnosti DOMINOR s.r.o. na Slovensko. Žalovaný dospěl k závěru, že hmotněprávní podmínky nároku na osvobození od daně dle zákona o DPH byly splněny. Odepření nároku na osvobození od daně pak opřel o závěr, že dané obchodní transakce mezi žalobkyní a společností DOMINOR byly zasaženy podvodným jednáním, o tomto jednání žalobkyně věděla či mohla vědět, přičemž nepřijala dostatečná opatření, aby se účasti na podvodu na DPH vyhnula.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou. Krajský soud nejprve rozsudkem ze dne 13. 7. 2021, č. j. 22 Af 22/2020 - 45, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Jeho rozsudek však NSS svým rozsudkem ze dne 31. 10. 2023, čj. 4 Afs 313/2021 - 50, (*rušící rozsudek*) zrušil pro nepřezkoumatelnost. Krajský soud následně žalobu rozsudkem ze dne 19. 12. 2023, čj. 22 Af 22/2020-68, zamítl.

[4] Zatímco v rozsudku ze dne 13. 7. 2021 krajský soud dospěl k závěru, že při sjednávání obchodů se společností DOMINOR byla žalobkyně dostatečně obezřetná, aby se vyhnula účasti na podvodu na DPH, přičemž ani nebylo zřejmé, proč se žalovaný přiklonil k verzi jednoho ze svědků (pana Božika, jednatele DOMINOR) a nevyslechl dalšího svědka (pana L., zprostředkovatele obchodů), v případě rozsudku ze dne 19. 12. 2023 tomu bylo naopak. V tomto případě krajský soud uvedl jednotlivé nestandardní okolnosti obchodování, z čehož mělo vyplynout také to, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu. V tomto světle pak ani nebylo třeba opětovného výslechu svědka L..

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností a navrhla, aby jej NSS zrušil.

[6] Podle stěžovatelky se krajský soud dopustil „naprosto nezdůvodněného obratu“ oproti názoru vyjádřenému v rozsudku ze dne 13. 7. 2021. Přitom NSS v rušícím rozsudku zavázal krajský soud k tomu, aby se vypořádal nejen s námitkami stěžovatelky, ale také s námitkami a důvody, které uváděl žalovaný. Nyní se však krajský soud naopak vypořádal s (původně opomenutými) námitkami žalovaného, ale bez jakéhokoli relevantního odůvodnění opomenul námitky stěžovatelky. Tak například ve svém prvním rozsudku krajský soud považoval ústně sjednanou úhradu kupní ceny předem za znak stěžovatelčiny obezřetnosti, nyní naopak vychází z toho, že nedostatek smluvního zajištění obchodů je nestandardní. To se týká i dalších podobných okolností, které krajský soud v prvním rozsudku nepovažoval za problematické, avšak ve svém rozsudku z 19. 12. 2023 je již klade stěžovatelce k tíži. Takto krajský soud rozhodl i přes nezměněný skutkový stav.

[7] Stěžovatelka považuje takové výkyvy a zvraty v právním názoru téhož soudu při nedostatku změny ve skutkovém stavu za faktory zeslabující předvídatelnost soudního rozhodování, a tedy i právní jistotu. Takové změny v soudním rozhodování přináší její naopak právní nejistotu, zakládají nepřehlednost a vytvářejí prostředí, v němž lze jen stěží dosáhnout spravedlivé ochrany práv a oprávněných zájmů účastníků řízení.

pokračování

[8] Podle stěžovatelky je od úvodní napadeného rozsudku koncipováno tak, že jsou zde pod body 26 až 33 popsány závěry žalovaného ohledně nestandardnosti v transakcích mezi stěžovatelkou a odběratelem DOMINOR. Těm pak krajský soud v rámci bodu 36 napadeného rozsudku pouze přisvědčuje, aniž by však odůvodnil, proč tak učinil. Nevypořádal se proto, ani implicitně, s odlišnými tvrzeními stěžovatelky obsaženými v její žalobě. Pokud byl tedy krajský soud v návaznosti na zrušení svého rozsudku ze strany NSS zavázán k nutnosti vypořádat se v rámci nového rozhodnutí se všemi podstatnými okolnostmi a žalobními námitkami, měl tak jistě učinit vůči tvrzením a námitkám obou stran sporu, nikoliv do nového rozhodnutí pouze výběrově upřednostnit tvrzení a závěry jedné strany.

[9] Stěžovatelka má za to, že pokud má být nestandardnost určitých okolností adekvátně hodnocena, je nutné tuto nestandardnost hodnotit v souvislosti s veškerými relevantními okolnostmi. V bodě 37 napadeného rozsudku je uvedeno, že „*ačkoliv by jednotlivé nestandardní, potažmo objektivní okolnosti samy o sobě nemusely svědčit o existenci podvodu na DPH, ve svém souhrnu již o existenci podvodu svědčí.*“ Krajský soud v šak dle názoru stěžovatelky postupoval zcela selektivně, neboť vytrhává tyto „objektivní okolnosti“ z jejich kontextu.

[10] V návaznosti na výše uvedené pak stěžovatelka opětovně zpochybňuje údajně nestandardní okolnosti, na jejichž základě je vystavěno rozhodnutí žalované, a které krajský soud bez dalšího převzal. Ty měly, v kontextu tvrzené vědomé účasti stěžovatelky na podvodu na DPH, spočívat zejména v

- neexistenci smluvního zajištění transakcí,
- nedostatku osobního jednání mezi stěžovatelkou a odběratelem DOMINOR,
- rezignaci stěžovatelky na kontrolní mechanismy a prověření transakcí.

[11] Stěžovatelka také uvádí, že ve světle shora popsaného bylo nedostatečné vypořádání se krajského soudu s otázkou opětovného výslechu svědka L., a to také při zohlednění toho, že v rozsudku z 13. 7. 2021 tuto okolnost považoval za klíčovou.

Vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný se ztotožnil s posouzením věci krajským soudem. Co se týká změny právního názoru krajského soudu, je třeba vzít v potaz, že se krajský soud v bodech 36 až 39 napadeného rozsudku minimálně implicitně vypořádal se stěžejní argumentací stěžovatelky. Ostatně sama stěžovatelka nijak nekonkretizuje, s jakými odporujícími tvrzeními se krajský soud údajně nevypořádal, přičemž žalovanému ani soudu nepřísluší za stěžovatelku její argumentaci domýšlet. Podle žalovaného krajský soud v souladu s judikaturou Ústavního soudu i NSS vystavěl ucelený argumentační systém, v jehož rámci je odůvodnění dostatečné.

[13] Ve zbytku se žalovaný znovu věnoval jednotlivým konkrétním okolnostem obchodování mezi stěžovatelkou a společností DOMINOR a otázce, zda stěžovatelka mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH. Žalovaný se také vyslovil k problematice neprovedení opakovaného výslechu svědka L..

3. Hodnocení věci

[14] NSS připomíná, že přezkoumává rozhodnutí krajského soudu v této věci již podruhé. Zatímco v případě rušícího rozsudku rozhodoval o kasační stížnosti žalovaného, nyní kasační stížnost podává žalobkyně. Proto je tato kasační stížnost **přípustná** (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017, čj. 6 Afs 102/2016 - 26, bod 22). Zároveň je kasační stížnost i **důvodná**.

[15] Pouze pro úplnost NSS poznamenává, že v rušícím rozsudku vyslovil nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ze dne 13. 7. 2021. Nepředjímal přitom, k jakým závěrům krajský soud v dalším řízení dospěje. V odstavci 34 rušícího rozsudku pak NSS výslovně uvedl, že je na krajském soudu, „*aby znovu projednal v mezích žalobních bodů podanou žalobu, přičemž zohlední i námitky uváděné stěžovatelem v řízení před krajským soudem [...]. Nejvyšší správní soud přitom nyní nijak nepředjímá právní posouzení věci krajským soudem, tedy samotnou otázku, zda je žaloba důvodná a zda žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH*“. Všechny otázky týkající se okolností, za kterých obchodování mezi stěžovatelkou a společností DOMINOR probíhalo, včetně opatření, přijatých v této souvislosti stěžovatelkou, měl v mezích žalobních bodů, při zohlednění obsahu rozhodnutí žalovaného a jeho argumentace v řízení o žalobě, zodpovědět krajský soud a na základě toho se zabývat i nutností opakovaného výslechu svědka L..

[16] Této povinnosti však krajský soud nedostál. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[17] Krajský soud v napadeném rozsudku nejprve správně poukázal na to, jak judikatura NSS, resp. Soudního dvora EU, definuje daňový podvod a jaké jsou povinnosti daňových orgánů a daňového subjektu, pokud jde o dokazování relevantních skutečností. Rovněž správně krajský soud upozornil na to, že jednotlivé nestandardní okolnosti není možné posuzovat izolovaně, ale v jejich souhrnu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33). Krajský soud dále vyjmenoval jednotlivé nestandardní okolnosti, které podle něj svědčí o tom, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodu na DPH minimálně mohla a měla vědět. Učinil tak v bodech 26 až 33, v nichž shrnul, co k věci uvádí žalovaný; zmínil tedy to, na co žalovaný „*poukázal*“, co „*vyhodnotil*“, „*zdůraznil*“, či jak o věci soudil. Z toho mělo dle žalovaného (viz bod 34 rozsudku) vyplynout, že stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu. Proto dle bodu 35 rozsudku „*nelze přiznat důvodnosti žalobním námitkám*“. V bodech 36 a 37 pak krajský soud v podstatě obsah bodů 26 až 33 a skutečnosti v nich uvedené znovu shrnul a uvedl, že ve své kumulaci tyto okolnosti svědčí o existenci podvodu na DPH, že stěžovatelka tak mohla a měla vědět o svém zapojení v něm, a přesto neučinila dostatečné kroky k zabránění své účasti na podvodu. V bodě 38 pak krajský soud konstatoval, že souhlasí se závěry daňových orgánů o narušení daňové neutrality, přičemž za těchto okolností by opakovaný výslech svědka L. „*nemohl přinést objasnění takových skutečností, které mohly mít vliv na závěry daňových orgánů*“ (bod 39).

[18] Popsaným postupem se však krajský soud opomenul vypořádat s žalobními námitkami, které stěžovatelka k jednotlivým nestandardním okolnostem uváděla.

[19] NSS zdůrazňuje, že není možné vzít za prokázané jednotlivé nestandardní okolnosti a činit na jejich základě závěry o důvodnosti odepření nároku stěžovatelky na odpočet DPH

pokračování

a ignorovat přitom argumenty, které stěžovatelka ve vztahu k těmto nestandardním okolnostem v žalobě uplatnila. NSS nesdílí názor žalovaného, podle něž stačí, že se s příslušnými žalobními body krajský soud vypořádal implicitně. Aby mohl krajský soud vycházet z toho, že nastaly žalovaným popsané nestandardní okolnosti, bylo nutné níže uvedené a řádně uplatněné žalobní body vypořádat výslovně. To však krajský soud neučinil.

[20] Krajský soud přijal žalovaným uváděnou nestandardní okolnost spočívající v absenci písemných smluv v situaci, kdy stěžovatelka a společnost DOMINOR uzavíraly obchody v hodnotě víc než 1 000 000 Kč, přičemž se jednatel stěžovatelky nikdy nesetkal se zástupcem odběratele a zprostředkovatel, pan L., tak učinil pouze jednou. V žalobě však stěžovatelka vysvětlovala, proč podle ní takový obchodní model byl racionální (mj. zkušenosti stěžovatelčina jednatele či důvěra ve zprostředkovatele a jím předložené dokumenty), jaká byla motivace jednotlivých účastníků transakcí (např. ekonomicky racionální neochota zprostředkovatele přijít o provize, pakliže by umožňoval přímý styk mezi stěžovatelkou a společností DOMINOR) a jak byly z hlediska spolehlivosti kontraktace zajištěny stěžovatelčiny zájmy prostřednictvím plateb, které za zboží obdržela vždy již před dodáním zboží. Krajský soud se k těmto námitkám nevyjádřil.

[21] Podobné se týká skutečností, které krajský soud bez dalšího přijal, a to sice nedostatky CMR listů nebo dodacích listů. K tomu stěžovatelka v žalobě uváděla např. to, jak byl zvolen dopravce a jaké tento skýtal záruky pro řádnou dopravu zboží na místo určení na Slovensku. Stěžovatelka také namítala, že do října roku 2014 neměla důvod pochybovat o tom, že na slovenské straně je vše v pořádku (podání daňových přiznání společností DOMINOR, křížová kontrola souhrnných hlášení). Zároveň se stěžovatelka vyjadřovala k tomu, jak bylo možné, že její odběratel znal při platbách variabilní symboly, které až později obsahovaly vydané faktury; taktéž zdůrazňovala dle ní silný význam toho, že plnění probíhala bezhotovostně na její účet.

[22] Právě s ohledem na shora uvedené stěžovatelka v žalobě formulovala námitku, že byla zkrácena její procesní práva tím, že daňové orgány neprovedly opětovný výslech pana L., jehož výpovědi by bylo možné vyvrátit údajně nepravdivá tvrzení pana Božika. K tomu přitom NSS uvádí, že přezkoumatelný závěr týkající se opakovaného výsledku jmenovaného svědka mohl krajský soud řádně provést až poté, co by se jednoznačně vypořádal s předcházejícími žalobními námitkami.

[23] NSS shrnuje, že chybějící vypořádání všech shora uvedených žalobních námitek činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. NSS také znovu zdůrazňuje, že nijak nepředjímá závěry, ke kterým krajský soud při vypořádání opomenutých žalobních bodů dospěje. Proto také NSS nyní blíže nehodnotí jednotlivé kasační námitky, kterými se stěžovatelka vyjadřuje k okolnostem jejího obchodování se společností DOMINOR.

[24] NSS dodává, že hodnocení jednotlivých závěrů žalovaného – ve světle žalobních námitek – nemusí být nijak dlouhé, aby bylo přezkoumatelné. Musí však reagovat na jednotlivosti případu, tj. posuzovat objektivní okolnosti nejen jednotlivě, ale i ve vzájemných souvislostech, a především se musí vypořádat s konkrétními žalobními námitkami týkajícími se těchto objektivních okolností. Nelze si závěry správního orgánu

přisvojit prostým souhlasem, aniž by je krajský soud nějak hodnotil nebo s jejich pomocí vyvracel dílčí stěžovatelčiny žalobní námitky. V takovém případě taková tvrzení nejsou ani tak vlastním odůvodněním krajského soudu jako spíše rekapitulací závěrů žalovaného. Přezkum správního rozhodnutí je přitom podstatou správního soudnictví. Úkolem správních soudů je jednak ověřit, zda správní orgány rozhodly v souladu se zákonem, jednak o tom přesvědčit i účastníka, který tento předpoklad zpochybnil. Z odůvodnění jejich rozsudků tak musí být zřejmý nejen výsledek přezkumu, ale i argumentační cesta, po níž soud ke svému výsledku dospěl.

4. Závěr a náklady řízení

[25] NSS proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. NSS proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným NSS v rušícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud tedy v dalším řízení doplní rozsudek o vypořádání všech dosud nevypořádaných žalobních bodů.

[26] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 28. května 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu