



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Chanar, s.r.o.**, se sídlem Polní 77/2, Moravany, zast. Mgr. Ing. Jiřím Horou, advokátem se sídlem Moravské náměstí 15, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2021, čj. 531/21/5300-214441-712599, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2022, čj. 29 Af 19/2021-49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v tomto kasačním řízení je především posouzení otázky, zda žalobkyně mohla a měla vědět, že je součástí dodavatelského řetězce zatíženého podvodem na DPH.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 7. 2019 daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2017 ve výši 551 937 Kč (platební výměr čj. 3482084/19/3005-52521-712643) a za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 ve výši 854 593 Kč (platební výměr č. j. 3482229/19/3005-52521-712643). Současně jí za obě zdaňovací období uložil povinnost hradit penále. Správce

daně neuznal žalobkyni nároky na odpočet ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatelů VOLOS GROUP, s.r.o., REMAS GROUP s.r.o., a KAPUNA s.r.o., neboť žalobkyně byla zapojena do podvodu na DPH, o kterém vědět mohla a měla, přičemž nepřijala taková rozumná opatření, kterými by své účasti na podvodu na DPH zamezila.

[3] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání žalobkyně proti platebním výměřům zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Brně, který žalobu výše označeným rozsudkem zamítl. Přednesl, že žalobní námitky jsou totožné s námitkami odvolacími. S těmi se žalovaný důkladně vypořádal a krajský soud se s jeho závěry ztotožnil. Připomněl, že spor se týká neuznání odpočtu za uskutečnění zdanitelných plnění (nákupu textilního zboží). Existence chybějící daně, kterou zde krajský soud ve shodě se žalovaným shledal, není jediným předpokladem závěru o existenci podvodu na DPH. V této souvislosti žalovaný důkladně (s oporou ve skutkových zjištěních) popsal nestandardní a v řadě rysů shodný postup uvedených společností a podrobně vymezil zjištěné nestandardní okolnosti obchodních transakcí ve sledovaných řetězcích. Všechny dodavatele charakterizují podezřelé znaky jako je tzv. virtuální sídlo, jednatel cizí státní příslušnosti bez trvalého pobytu na území ČR či nezveřejňování účetních závěrek ve Sbírce listin. Žádný z dodavatelů neměl v době šetřené obchodní spolupráce v živnostenském rejstříku registrovanu žádnou provozovnu, kde by mohla být reálně vykonávána ekonomická činnost či alespoň umístěny sklady (disponovali pouze prodejním stánkem na veřejné tržnici bez jakékoliv identifikace prodejce). Taktéž se jednalo o subjekty pro finanční správu nekontaktní, které svou činnost nijak nepropagovaly na vlastních webových stránkách. Kupní smlouvy se s ohledem na zcela zásadní obsahové nedostatky jeví pouze jako formální a vzhledem k tvrzení jednatele žalobkyně o způsobu výběru jednotlivých dodavatelů také jako antedatované. Platby za zboží byly prováděny téměř výhradně v hotovosti, ač se jednalo o opakované obchodní transakce ve výši přesahující 6 milionů Kč a dva z dodavatelů disponovali zveřejněným bankovním účtem. Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že zjištěné skutečnosti ve svém celku prokazují, že dané obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH. V daném obchodním řetězci byla u přímého dodavatele žalobkyně identifikována chybějící daň a žalobkyně si tuto daň uplatňovala v rámci nároku na odpočet daně na vstupu za nestandardních okolností.

[5] Krajský soud dále s odkazem na judikaturu uvedl, že kromě prokázání povědomosti o podvodném jednání je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých. Za klíčovou považoval otázku, zda žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Žalovaný zde nestandardnosti v obchodní praxi žalobkyně prokázal. Pokud jde o nedostatky ve smluvní dokumentaci (strohost a chybějící konkrétní ujednání, která by dostatečně vymezila předmět smluv, obchodní a platební podmínky, ochranu práv smluvních stran, ošetření rizik), krajský soud s přihlédnutím k ostatním okolnostem ve shodě s žalovaným považuje tyto nedostatky za podezřelou okolnost. Chybějící písemná smlouva (její strohost) sama o sobě nečiní obchod podezřelým. Pokud však plátce daně hodlá uplatnit nárok na odpočet, musí zachovávat určitou míru obezřetnosti. Smluvní dokumentace zde měla podchycovat obchodní spolupráci v celkových milionových objemech. Pro žalobkyni neskýtala zhola žádné záruky, které jsou mezi

pokračování

účastníky obchodní spolupráce v rozsahu a hodnotě odpovídající daným transakcím v běžném obchodním styku s naprostou samozřejmostí sjednávány. S tím pak souvisí další podezřelá okolnost, a to preference hotovostních plateb v částkách v souhrnné výši přesahující 6 milionů Kč, přestože dva z dodavatelů disponovali zveřejněnými účty. Uvedené platí tím spíše, že totožnost konkrétních příjemců těchto plateb na stáncích v tržnici a jejich právní vztah k dodavatelům nebyla žalobkyni známa a nijak ji neprověřovala.

[6] Neztotožnil se ani s námitkou, podle níž nebylo po žalobkyni možno požadovat, aby prostřednictvím písmoznalce ověřovala, zda faktury různých dodavatelů nepodepsala stejná osoba. Takový požadavek ze závěrů žalovaného nevyplýval. Krajský soud se touto otázkou se zabýval již v rozsudku ze dne 31. 8. 2018, čj. 29 Af 112/2016-59. Správce daně byl v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů nadán pravomocí sám zhodnotit na první pohled zjevnou totožnost podpisů na fakturách jednotlivých dodavatelů. Žalobkyně neměla povinnost předkládat faktury k posouzení písmoznalci, avšak v rámci obezřetného přístupu měla za situace přebírání faktur od cizích osob, které s ohledem na svou národnost zjevně nemohly být jednateli dodavatelů, zkontrolovat obsah faktur a vyvodit příslušné závěry ze stejných podpisů na fakturách, které jsou zjevné na první pohled i laikovi. Skutečnost, že podpisy na fakturách od různých dodavatelů jsou shodné, pak koresponduje s dalšími zjištěními správce daně. K námitce týkající se ověřování si sídla dodavatele krajský soud předeslal, že k prověření sídla není nezbytné jej osobně navštívit (pro základní posouzení postačuje lustrace prostřednictvím internetu). Nelze tudíž akceptovat námitku, že zjišťování charakteru sídla obchodního partnera je pro žalobkyni fakticky nemožné. K samotné povaze virtuálního sídla dodavatelů pak žalovaný konstatoval, že s ohledem na další zjištění správce daně (v době obchodní spolupráce se žalobkyní dodavatelé neměli ani žádné registrované provozovny, ani neprezentovali své kontakty a nabídku zboží či služeb na internetu), nelze tyto podnikatelské subjekty charakterizovat jako standardní. To mělo i s ohledem na objem pořízeného zboží zcela logicky u žalobkyně vyvolat zvýšenou obezřetnost. Pokud jde o námitku, že žalobkyni nemůže být kladeno k tíži to, že její obchodní partneři nesplnili své daňové povinnosti, přičemž ona sama provedla základní ověření svých obchodních partnerů (nebyli nespolehlivými plátcí), krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, čj. 10 Afs 338/2017-70. Přisvědčil pak žalovanému, že s neoznačením dodavatele jako nespolehlivého plátce DPH se nelze spokojit a uvedené nezbavuje daňový subjekt povinnosti chovat se při navazování obchodní spolupráce obezřetně a vyvarovat se tak svého zapojení do podvodného jednání.

[7] Krajský soud uzavřel, že popsané objektivní okolnosti, které ačkoliv samostatně nemusí být v rozporu se zákonem, ve svém souhrnu prokazují, že žalobkyně o své účasti na podvodu na DPH mohla nebo měla vědět. Na uvedeném nic nemění ani žalobkyní odkazovaný rozsudek krajského soudu ze dne 31. 3. 2020, čj. 29 Af 98/2018-40, neboť se věcně i právně týkal odlišné věci (ač téže žalobkyně a daňového řízení). Soud zde posuzoval zákonnost vydání zajišťovacího příkazu, nikoliv otázky, zda byla žalobkyně zapojena do daňového podvodu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost. Předeslala, že s uvedenými subjekty skutečně obchodovala. Přestože krajský soud závěr o aktivním

podílu stěžovatelky na daňovém podvodu odůvodnil podrobněji než žalovaný, ztotožnil se s jeho závěry. Stěžovatelka neporušila žádnou zákonnou ani jinou povinnost. V případě obchodů s uvedenými společnostmi učinila vše, na co mohla mít vliv (zaplatila a odebrala zboží, vše zařadila do účetnictví, doklady byly řádně vystaveny se všemi náležitostmi). Stěžovatelka v době uskutečnění uvedených obchodů provedla základní ověření obchodních partnerů; v té době ještě žádný z nich nebyl evidován jako nespolehlivý plátce. K této otázce, kterou stěžovatelka považuje za zcela stěžejní, se nijak podrobně nevyjádřil ani krajský soud. Pokud v době uskutečnění obchodů neměl informaci, že se jedná o nespolehlivého plátce, ani správce daně, nemohla ji mít ani stěžovatelka. Zboží odebírá od různých dodavatelů a není v možnostech běžného podnikatele, aby o každém dodavateli zjišťoval podrobné informace a dovozoval, že jde o nespolehlivého plátce, ačkoliv tak daný subjekt dosud nebyl označen.

[9] K otázce virtuálního sídla stěžovatelka uvedla, že od ní nelze očekávat, že bude zjišťovat, zda je sídlo bytový dům. Není v jejích možnostech u každého dodavatele navštívit jeho sídlo. Je navíc nepřiměřené, aby legální skutečnost (mít virtuální sídlo), měla být jen na základě úvahy správce daně považována za podezřelý prvek. Žalovaný odkázal též na to, že dle obchodního rejstříku mají za dodavatele stát osoby cizí národnosti. Pokud by ovšem snad v rámci opatrnosti nemělo být obchodováno se subjekty, za kterými stojí cizinci, tak se trh zhroutí. Jde-li pak o kvalitu smluvní dokumentace, krajský soud připustil, že smlouvy lze i uzavírat ústně, ale použil paušalizovanou argumentaci. Smlouvy byly uzavřeny písemně a obsahují to, co strany považovaly za podstatné ve smlouvě mít. Je nepřiměřené, aby jako podezřelé bylo hodnoceno, že smlouva je sice písemná, ale podle názoru správce daně vágní. K opakujícím se podpisům na fakturách stěžovatelka uvádí, že jde o zcela vykonstruovaný argument. Stěžovatelka nemá odborné znalosti v oboru písmoznalectví a nedokáže posoudit, zda jde o stejné podpisy. Krajský soud zde argumentoval tím, že správce daně nemá povinnost podobnost podpisů řešit znalecky, pokud je sám schopen uvedené vyhodnotit. Podle stěžovatelky není přiměřené po ní požadovat, aby v rámci opatrnosti nesla faktury k písmoznalci a ověřovala, jestli náhodou nejde o stejnou osobu. V době provedení obchodů učinila vše, co bylo v jejích reálných možnostech a žádné podezřelé okolnosti se ve věci nevyskytovaly. Veškeré nákupy vykázala v kontrolních hlášeních i přiznáních k DPH. O žádnou podezřelou okolnost ve výsledku nejde, a to v jednotlivostech ani v souhrnu. Zcela standardní je i to, že při koupi zboží nekomunikovala s jednatelem, ale se zaměstnancem, který obsluhoval provozovnu. K neexistenci webových stránek dodavatelů pak uvedla, že při nákupu zboží na tržnici ani nepředpokládala, že takový prodejce stránky má.

[10] Stěžovatelka též upozornila na to, že v daném daňovém řízení jí již jednou dal krajský soud za pravdu, neboť již shora označeným rozsudkem čj. 29 Af 98/2018-40, zrušil zajišťovací příkazy (kasační stížnost žalovaného byla zamítnuta). Zajišťovací příkaz a rozhodnutí ve věci samé není totéž, nicméně rozpornost přístupu a názoru téhož soudu v obou věcech je zjevná. Proto působí nemístně aktuální názor soudu, který se snaží od svého předchozí rozhodnutí distancovat. Přitom obdobný náhled na věc se zcela jistě nabízí. Krajský soud nyní věc hodnotí opačně. Jde podle ní o narušení principu právní jistoty.

[11] Žalovaný se ztotožnil se závěry napadeného rozsudku a navrhl kasační stížnost zamítnout. Stěžovatelka evidentně ignorovala, že v dané věci existují objektivní okolnosti, jež v ní musely vzbudit podezření ohledně možné účasti na podvodu na DPH. Nedůvodná je námitka, že stěžovatelka neporušila žádnou zákonnou ani jinou povinnost. Žalovaný

pokračování

v této souvislosti odkázal na závěry svého rozhodnutí i odůvodnění napadeného rozsudku. Stěžovatelka nepřijala veškerá opatření, která o od ní mohla být rozumně vyžadována k zamezení účasti na podvodu. Žalovaný v této souvislosti zdůraznil, že dané transakce nebyly maloobchodním nákupem koncového zákazníka v tržnici, nýbrž pořízením značného množství zboží v rámci velkoobchodního prodeje (převyšujícím 6 milionů Kč). Jde-li o nedostatečné prověření dodavatelů, krajský soud s odkazem na judikaturu vysvětlil, že s neoznačením dodavatele jako nespolehlivého plátce v době realizace obchodní spolupráce si nelze vystačit. Jde-li o jednotlivé objektivní okolnosti, polemizuje s jejich hodnocením stěžovatelka účelově. K ověření virtuálního sídla není třeba toto sídlo fyzicky navštívit. U jednatelů stěžovatelka opomněla, že nejde jen o jejich státní příslušnost, ale že dva ze tří jednatelů nemají pobyt na území ČR. Posuzované smlouvy jsou zcela strohé (formální) a nadto stěžovatelka ponechala bez reakce související zjištění správce daně o jejich pravděpodobném dodatečném vyhotovení. Jde-li o podpisy na fakturách, zde žalovaný odkazuje na část odůvodnění napadeného rozsudku, která na tuto otázku výslovně reaguje. Stěžovatelka setrvává na svých předchozích argumentech a v podstatě ani nerozporuje podrobné odůvodnění krajského soudu. Jde-li pak o narušení principu právní jistoty, zde žalovaný upozornil na to, že v odkazovaném rozsudku krajský soud posuzoval zcela odlišnou věc. Kromě odlišností obou řízení měla obě rozhodnutí odlišný skutkový základ.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů; neshledal přitom vady, k nimž přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] První část kasační argumentace uplatněné v dané věci stěžovatelkou spočívá ve zdůraznění průběhu daných obchodních transakcí; stěžovatelka namítá, že neporušila žádnou zákonnou ani jinou povinnost a vše, na co mohla mít vliv, proběhlo zcela standardně. Provedla i základní prověření uvedených subjektů, které v té době ještě nebyly nespolehlivými plátcí daně. V tomto ohledu se nicméně především nelze ztotožnit se stěžovatelkou v tom, že by se k této otázce krajský soud nijak podrobně nevyjádřil. Podle Nejvyššího správního soudu požadavky judikatury na přezkoumatelnost napadený rozsudek v tomto ohledu nepochybně splňuje (rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Krajský soud nejen že obecněji popsal východiska týkající se prokázání povědomosti daňového subjektu o podvodném jednání na DPH, ale především v bodě 34 napadeného rozsudku konkrétně vysvětlil a s odkazem na existující judikaturu uzavřel, že s neoznačením dodavatele jako nespolehlivého plátce v době realizace obchodní spolupráce se nelze spokojit, přičemž takové neoznačení nezbavuje daňový subjekt povinnosti chovat se při navazování obchodní spolupráce obezřetně. Shrnuje-li potom stěžovatelka v kasační stížnosti data, kdy se uvedené společnosti nespolehlivými plátcí staly, není zřejmé, jak toto shrnutí reaguje na závěry krajského soudu. Ten totiž zjevně nevycházel z toho, že by uvedené subjekty nespolehlivými plátcí byly. Odůvodnění napadeného rozsudku pak rozhodně nelze vnímat ani tak, že by krajský soud (či žalovaný) nepřiměřeně nutil stěžovatelku zjišťovat spolehlivost (ve smyslu

plátcovství DPH) jejich obchodních partnerů. Naopak, z napadeného rozsudku je zjevné (a to nejen v této části), že krajský soud při hodnocení dílčích objektivních okolností zdůrazňoval jejich souvislost s dalšími zjištěnými okolnostmi (indiciemi), na které nahlížel v souhrnu.

[15] Z napadeného rozsudku tedy nelze dovodit, že by k zamítnutí podané žaloby došlo jen proto, že si stěžovatelka neprověřila (ne)spolehlivost obchodních partnerů (viz např. bod 27 rozsudku krajského soudu). Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že jednotlivé zjištěné okolnosti nemusí být (hodnoceno jednotlivě) nezákonné, ani samy o sobě podezřelé. Podstatné je právě jejich souhrnné hodnocení z hlediska běžného obchodování (např. rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2021, čj. 2 Afs 37/2019-34). Nejvyšší správní soud si je samozřejmě vědom, že v dané věci šlo o obchodování s textilním zbožím na veřejné tržnici, což s sebou nepochybně může přinášet určitá specifika oproti obchodování na jiném segmentu trhu. V této souvislosti je nicméně třeba poukázat na to, že stěžovatelka v kasační stížnosti na některé dílčí zjištěné okolnosti nereaguje vůbec (např. platby v hotovosti, otázka antedatování smluv či nezveřejňování účetních závěrek obchodních partnerů), některé jen bez další konkrétní argumentace označuje za standardní (nekomunikace s jednatelem, neexistence webových stránek obchodních partnerů) a především pak nijak konkrétně nepolemizuje se souhrnným hodnocením všech zjištěných okolností a jejich (vzájemně provázaným) významem pro její povědomí o existenci podvodu na DPH. Za těchto okolností nelze považovat kasační námitky poukazující na průběh transakcí a týkající se neporušení (zákonných) povinností ze strany stěžovatelky za důvodné.

[16] Jde-li o další část kasační argumentace, zde Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že kasační stížnost lze podat jen z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost podaná z jiných důvodů je nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatel musí reagovat na argumentaci krajského (městského) soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedl v řízení před krajským soudem, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, ze dne 15. 9. 2009, čj. 6 Ads 113/2009-43, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36). Kasační stížnost je oprávněným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Aby tedy byla přípustná, musí stěžovatel reagovat na rozhodnutí krajského soudu a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě jeho závěry. Nepostačuje proto, je-li kasační stížnost pouhým opakováním žalobních námitek (viz též usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

[17] Jinak řečeno, aby byla kasační stížnost přípustná a projednatelná, nemůže spočívat v pouhém zopakování žalobních námitek anebo se nemůže zakládat výhradně na argumentaci, která se zcela míjí s nosnými důvody napadeného rozhodnutí krajského soudu. Tomuto požadavku stěžovatelka v další části kasační argumentace nedostala a Nejvyšší správní soud není oprávněn za ni jakkoliv domýšlet, v jakém jiném ohledu nemůže odůvodnění napadeného rozsudku obstát.

pokračování

[18] V návaznosti na shora uvedené je třeba označit za nepřijatelnou předně tu část kasační argumentace, v níž stěžovatelka brojí proti závěrům žalovaného týkajícím se otázky virtuálního sídla jejich dodavatelů. V této souvislosti totiž krajský soud v napadeném rozsudku (bod 33 odůvodnění) ve vztahu k související žalobní námitce poukázal jednak na to, že k prověření obchodního sídla partnera není nezbytné toto sídlo osobně navštívit (a nesouhlasil s tím, že zjišťování charakteru sídla je pro stěžovatelku fakticky nemožné), a jednak tuto okolnost hodnotil v souvislosti s okolnostmi dalšími, které na téže místě rozsudku výslovně zmínil (zejména neexistence registrovaných provozoven či chybějící nabídka zboží či služeb na internetu). Stěžovatelka však v rámci dané části kasační stížnosti setrvává na tom, že skutečně není v jejich možnostech u každého odběratele (dodavatele) navštívit jeho sídlo a zkontrolovat si, zda náhodou nejde o sídlo virtuální. Uvádí též, že na rozdíl od správce daně nemá možnost to ověřit. Na výše reprodukované závěry napadeného rozsudku však nijak relevantně nereaguje. Poukazuje-li pak obecně na to, že legální skutečnost mít virtuální sídlo nelze na základě úvahy správce daně považovat za podezřelý prvek, lze k tomu (v obdobné míře obecnosti) dodat, že s virtuálním sídlem jako objektivní okolností svědčící (ve spojení s dalšími okolnostmi) o vědomosti daňového subjektu o zapojení do podvodu na DPH rozhodovací praxe standardně pracuje (např. rozsudek NSS ze dne 9. 1. 2024, čj. 8 Afs 20/2022-48).

[19] Výše uvedené závěry lze pak vztáhnout i na tu část kasační argumentace, v níž stěžovatelka polemizuje s odkazem žalovaného na to, že dle obchodního rejstříku mají za dodavatele stát osoby cizí národnosti. Jak totiž v této souvislosti plyne z napadeného rozsudku, krajský soud vycházel z toho, že jednateli byli cizí státní příslušníci, a to bez pobytu na území ČR (bod 21 napadeného rozsudku). V tomto ohledu je tedy nutno ztotožnit se se žalovaným, který ve vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje a to, že na danou okolnost stěžovatelka nereaguje v celé šíři a zmiňuje pouze otázku „cizí národnosti“. Stěžovatelka v tomto směru v podstatě převzala svoji žalobní argumentaci (viz bod III. žaloby) a v kasační stížnosti pouze uvedla, že soud danou „podezřelou okolnost“ bez dalšího akceptoval. V tom se však stěžovatelka mýlí jak z hlediska souvislosti s dalšími hodnocenými objektivními okolnostmi, tak z hlediska této dílčí okolnosti, jejíž součástí nebyla jen státní příslušnosti jednatelů dodavatelů, ale též otázka jejich pobytu na území ČR.

[20] Na závěry napadeného rozsudku krajského soudu pak nereaguje ani ta část odůvodnění kasační stížnosti, v níž stěžovatelka polemizuje s okolností spočívající v opakujících se podpisech na fakturách vystavených jinými dodavатели. Stejně jako v žalobě tak i v kasační stížnosti totiž vyslovuje pochybnost, zda po ní lze požadovat, aby v rámci opatrnosti nesla faktury k písmoznalci. Krajský soud nicméně v tomto směru v napadeném rozsudku výslovně uzavřel, že stěžovatelka opravdu takovou povinnost neměla, ale i s ohledem na další okolnosti věci měla zkontrolovat obsah faktur a vyvodit závěry ze stejných podpisů na fakturách od různých dodavatelů (bod 22 napadeného rozsudku). Zmíněnou povinnost, jejíž přiměřenost stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňuje, tak po stěžovatelce krajský soud nevyžadoval.

[21] Jde-li pak o kasační argumentaci týkající se „kvality“ smluvní dokumentace, tu lze považovat ve světle výše uvedené judikatury za hraničně přípustnou. Stěžovatelka zde totiž výslovně nesouhlasí se závěry napadeného rozsudku, které označuje za paušalizované.

S takovým hodnocením odůvodnění napadeného rozsudku se nicméně Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Krajský soud totiž rozhodně nepřistoupil k paušalizujícímu hodnocení dané otázky. Naopak podrobně vysvětlil (a to opět s přihlédnutím k dalším okolnostem), proč v dané věci považuje blíže popsané nedostatky smluvní dokumentace za podezřelou okolnost. Výslovně popsal, jaká chybějící smluvní ustanovení jej k takovému závěru vedla a mimo jiné též zdůraznil, že smluvní dokumentace měla podchycovat obchodní spolupráci v celkových milionových objemech (bod 31 napadeného rozsudku). Takové odůvodnění podle Nejvyšší správního skutečně nelze považovat za paušalizující, jak nyní tvrdí stěžovatelka. Daná kasační námitka proto není důvodná.

[22] Stěžovatelka též namítá, že krajský soud jí dal již jednou za pravdu (ve věci přezkumu zajišťovacích příkazů). Připouští, že přezkum zajišťovacího příkazu a rozhodnutí ve věci není tím samým, nicméně rozpornost názoru krajského soudu je podle ní v obou věcech zjevná. Ani s touto kasační argumentací se však Nejvyšší správní soud neztotožnil. Z odlišnosti přezkumu zajišťovacího příkazu na straně jedné a rozhodnutí o samotné daňové povinnosti vychází i odůvodnění nyní napadeného rozsudku (bod 36 jeho rozsudku). K tomu lze v obecné rovině dodat, že v rámci přezkumu zajišťovacích příkazů (jakožto dočasného nástroje) se správní soudy zjednodušeně řečeno zabývají mimo jiné posouzením pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Zatímco cílem nalézacího řízení je stanovení samotné daně, institut zajišťovacího příkazu představuje tzv. předstižné rozhodnutí, často založené na hypotetické úvaze správce daně. Ten totiž v případě vydávání zajišťovacího příkazu nevychází z dokazování, nýbrž toliko ze skutečností a zjištění, které má v daný moment k dispozici. V zajišťovacím řízení (a případně na něj navazujícím soudním řízení) nelze zkoumat, zda daň skutečně bude dostatečně stanovena (rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 Afs 108/2015-35). Rozhodnutí týkající se zajišťovacího příkazu (z května a července 2018) navíc v dané věci časově poměrně výrazně předcházela zprávě o daňové kontrole a samotným platebním výměřům (z července 2019).

[23] Krajský soud ve stěžovatelkou odkazovaném rozsudku čj. 29 Af 98/2018-40 týkajícím se přezkumu zajišťovacích příkazů dospěl k závěru, že v dané věci žalovaným předestřené skutečnosti nepředstavují popis skutkových okolností, v nichž by mohl spočívat daňový podvod (bod 19 daného rozsudku). Zde je třeba připustit, že se jednalo i o některé okolnosti (skutečnosti), od nichž v nynějším řízení odvozují povědomí o daňovém podvodu stěžovatelky žalovaný i krajský soud (provozovny dodavatelů se nachází na stejných adresách, tyto společnosti mají ve funkci statutárního orgánu dosazenou osobu cizí státní příslušnosti, platby v hotovosti). Pro posouzení nyní projednávané věci je nicméně rozhodné nejen to, že výčet těchto okolností v nyní přezkoumávaném rozhodnutí je širší (viz zejména bod 21 nyní napadeného rozsudku), ale především to, že krajský soud žalovanému v předchozím řízení a stěžovatelkou odkazovaném rozsudku vytkl, že v zajišťovacím příkazu postrádá jakýkoliv popis okolností, za nichž měl daňový podvod v daném řetězci nastat (bod 18 odůvodnění daného rozsudku). Daňové orgány podle něj zcela rezignovaly na popis jakýchkoliv souvislostí mezi žalobkyní (stěžovatelkou) a jejími dodavateli, na základě kterých by bylo možno vytvořit si byť jen hypotetickou představu o tom, že by obchod mezi nimi mohl představovat jednání, jehož cílem a smyslem by bylo podvodně vylákat odpočet na DPH (bod 21 téhož rozsudku). S tím se pak ztotožnil i Nejvyšší správní soud, který zamítl kasační stížnost žalovaného proti uvedenému rozsudku a mimo jiné v této souvislosti uzavřel, že v zajišťovacím příkazu nejsou zdůvodněny přesvědčivým způsobem

pokračování

okolnosti, v nichž měl daňový podvod reálně spočívat (rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2022, čj. 7 Afs 117/2020-27, bod 24). S ohledem na výše uvedené je tedy zjevné, že v odkazovaném rozsudku se úvahy (pochybnosti) krajského soudu týkaly samotné existence podvodu, předmětem sporu v nynější věci je nicméně význam popsanych okolností z hlediska povědomí stěžovatelky o podvodu. Stěžovatelkou citované závěry krajského soudu se tedy týkaly posouzení kvalitativně jiné otázky. Ani tato kasační námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené žádnou z přípustných kasačních námitek neshledal důvodnou, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[25] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 4. června 2024

Milan Podhrázký
předseda senátu