



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **Pavel Šubrt**, IČO 15839842, se sídlem Družstevní 267, Týnec nad Sázavou, zast. Mgr. Janem Gebouským, advokátem, se sídlem Klimentská 1246/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2021, č. j. 38426/21/5300-21441-712870, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2023, č. j. 54 Af 21/2021-33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „krajský soud“) domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2021, č. j. 38426/21/5300-21441-712870, který zamítl jeho odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 12. 2020, č. j. 5215567/20/2103-50522-209698, č. j. 5216217/20/2103-50522-209698 a č. j. 5216217/20/2103-50522-209698 (dále jen „platební výměry“). Platebními výměry byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až březen 2018 ve výši 360 461 Kč a uloženo penále ve výši 72 091 Kč. Úkony v daňovém řízení prováděl Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále rovněž jen „správce daně“).

[2] Důvodem doměření daně byla žalobcova účast na daňovém podvodu. Daňovým podvodem byl dle správce daně zasažen obchodní řetězec, v jehož rámci žalobce od společnosti K.Z.B. MASO-GROUP s.r.o. (dále jen „K.Z.B.“) odebíral mražené maso. Správce daně jako tzv. *missing tradera* původně identifikoval společnost Bamboo Company s.r.o. (dále jen „Bamboo“), která byla dodavatelem společnosti K.Z.B. Podle žalovaného byla však *missing traderem* právě společnost K.Z.B. Ta totiž během jiného daňového řízení neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti Bamboo, a došlo proto k neuznání uplatněných nároků na odpočet DPH u společnosti K.Z.B. a k přerušení obchodního řetězce.

[3] V řetězci identifikoval správce daně řadu nestandardních okolností, které v souhrnu svědčily o existenci daňového podvodu. Společnost K.Z.B. bezprostředně před uskutečněním transakcí v milionových objemech změnila název, sídlo i jednatele. Nová jednatelka přitom neměla žádné zkušenosti s prodejem masa a k jejímu výmazu z obchodního rejstříku došlo zpětně k datu před zahájením daňové kontroly. Správce daně u společnosti K.Z.B. eviduje vysoké daňové nedoplatky, v roce 2019 jí byl udělen status nespolehlivého plátce a v roce 2021 jí byla zrušena registrace plátce DPH. Dlouhodobě nezveřejňovala účetní závěrky. Po zahájení daňové kontroly se společnost K.Z.B. stala pro správce daně nekontaktní, od roku 2019 je jejím jednatelem ukrajinský občan. Podobné skutečnosti byly identifikovány i u společnosti Bamboo. Ta sídlila na adrese, na níž se nachází bytový dům a kde je zapsáno více než 1000 daňových subjektů. V listopadu 2017 společnost ukončila provoz ve všech svých provozovnách, neměla ani žádnou prezentaci ve formě reklamy. Taktéž dlouhodobě nezveřejňovala účetní závěrky. Krátce před zahájením dotčených obchodů došlo ke změně na pozici jednatele společnosti, který byl stejně jako v případě společnosti K.Z.B. vymazán se zpětnou účinností z obchodního rejstříku a nahrazen ukrajinským občanem, načež se společnost stala pro správce daně nekontaktní. Rovněž u ní správce daně eviduje řadu daňových nedoplatků. Společnost Bamboo navíc maso dodávala společnosti K.Z.B. levněji, než ho zakoupila od svého dodavatele, slovenské společnosti TENDERFOOD AB s.r.o., a ke snížení ceny došlo i při prodeji žalobci. V řetězci navíc docházelo k platbám pozpátku.

[4] Správce daně identifikoval i řadu skutečností svědčících o vědomém zapojení žalobce do podvodného řetězce. Předně správce daně uvedl, že si měl žalobce být vědom podezřelých vlastností svého dodavatele. Ten byl na trhu zcela novým subjektem; povolení k prodeji živočišných produktů obdržel těsně před provedením dotčených transakcí. Neměl žádnou provozovnu a jeho jednatelka neměla s prodejem masa žádné zkušenosti. I přesto žalobce s dodavatelem uskutečnil transakce v hodnotě milionů korun a učinil ho svým hlavním dodavatelem. Žalobce měl dbát zvýšené pozornosti vzhledem k podezřelým skutečnostem, které mohl o dodavateli zjistit z obchodního rejstříku (absence účetních závěrek, změna jednatele, sídla a názvu). Podezřelá je dle názoru správce daně i skutečnost, že žalobce několikrát změnil svoji výpověď ohledně navázání spolupráce se společností K.Z.B. Žalobce se společností K.Z.B. neměl uzavřeny písemné kupní smlouvy, a to i přes její výše popsané rizikové vlastnosti a cenu dodaného zboží. S jinými dodavateli přitom písemné smlouvy sjednané měl, ačkoli se jednalo o velké a na trhu zavedené subjekty. Před navázáním obchodní spolupráce se společností K.Z.B. obchodoval žalobce v největším objemu se společností Animalco s.r.o. (dále jen „Animalco“), zavedeným a důvěryhodným subjektem, a to na základě písemné smlouvy, a její výměna za společnost K.Z.B. tedy nedává

pokračování

z obchodního hlediska smysl. První platba společnosti K.Z.B. proběhla prostřednictvím vysoké zálohové platby, což není u nezavedených obchodních partnerů obvyklé. Dle názoru žalovaného měla na existenci podvodu žalobce upozornit i podezřele nízká nabídková cena ze strany společnosti K.Z.B. Žalovaný konstatoval, že žalobce nepřijal potřebná opatření, kterými by mohl předejít či zabránit své účasti na daňovém podvodu.

[5] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou. V té rozporoval, že by k daňovému podvodu vůbec došlo, a pokud ano, nemohl o něm vědět. Uvedl, že při obchodování se společností K.Z.B. žádné podezřelé skutečnosti neshledal. Obchody (včetně reklamace) proběhly řádně a byla k nim vystavena náležitá dokumentace. Nabídkové ceny byly na daném segmentu trhu obvyklé. Před společností K.Z.B. obchodoval se společností Animalco, kterou si také nijak hlouběji neprovéřoval, a problémy s odpočtem DPH nikdy neměl. Účastník obchodního vztahu nemá k takovému prověřování ani povinnost. Společnost K.Z.B. si prověřil standardním způsobem ve veřejných rejstřících. Žalovaný klade na žalobce jako živnostníka ve směru prověřování obchodních partnerů stejné požadavky jako na velké korporace, což není přiměřené ani realizovatelné. Žalovaný nehodnotil míru potřebné opatrnosti z pohledu subjektivních schopností a možností žalobce (zkušenosti, inteligence, vzdělání). Skutečnost, že společnost K.Z.B. byla na trhu s masem nováčkem, nemohla být žalobci *a priori* podezřelá, neboť to by musel být podezřelý každý obchodní subjekt, který s podnikáním na daném segmentu trhu začíná. Žalobce si může své obchodní partnery volit svobodně. Výklad žalovaného stran absence písemných smluv je přehnaně formalistický. Žádný právní předpis neukládá žalobci povinnost písemné smlouvy uzavírat. Rizika spojená s neuzavřením písemné smlouvy nese žalobce a orgánů finanční správy se nijak netýkají. Napadené rozhodnutí stojí na citacích judikatury vytržených z kontextu, nemá oporu v zákoně a absentuje v něm posouzení konkrétních okolností případu.

[6] Krajský soud žalobu zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že se citace judikatury v rozhodnutí žalovaného nachází v části věnované právnímu základu případu, přičemž žalovaný následně tento právní základ správně aplikoval na zjištěný skutkový stav. Je pravdou, že doktrína daňových podvodů nemá oporu v zákoně, vyplývá však z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Žalovaný správně identifikoval okolnosti, které svědčily o zapojení do daňového podvodu v dotčeném řetězci. Není přitom třeba dokazovat, který konkrétní článek obchodního řetězce se podvodu dopustil. Stran námitek týkajících se vědomosti žalobce o spáchání daňového podvodu krajský soud uvedl, že podrobnější námitky tohoto druhu žalobce uplatnil již v odvolání, přičemž v žalobě nenamítá, že by se s nimi žalovaný ve svém rozhodnutí nevypořádal dostatečně. Žalobní námitky jsou nadto formulovány velmi obecně. Žalobce sice namítá, že obchodovat s novým subjektem na trhu není samo o sobě nestandardní, opomíjí však řadu jiných okolností, které jejich obchodní vztah nestandardním činily. Neuzavření písemné smlouvy se společností K.Z.B. se jednoznačně vymyká běžným praktikám žalobce. Žalobce nadto v žalobě nijak nevyvrátil žalovaným zdůrazněnou souvislost mezi podezřelými vlastnostmi společnosti K.Z.B., objemem dodávek a absencí písemné smlouvy. Žalobce sice uvedl, že cena za dodávky byla obvyklá, nereagoval však nijak konkrétněji na obsah rozhodnutí žalovaného, které je v rámci hodnocení otázky cen dostatečně podrobné. Žalovaný po žalobci nežádá, aby si své obchodní partnery podrobně lustroval, ale aby v obchodním styku dbal běžné opatrnosti a učinil opatření proti tomu, aby se stal účastníkem podvodu na DPH.

Řadu podezřelých okolností mohl žalobce seznat právě z veřejných rejstříků, v nichž si svého dodavatele ostatně dle svých slov prověřoval. Jestliže zjistil, že dodavatel těsně před uzavřením obchodů s žalobcem změnil název, sídlo, jednatele, jímž se stala osoba žalobci neznámá a v oboru nezkušená, dále si ji neprověřoval a uzavřel s dodavatelem rozsáhlé obchody, a to bez písemné smlouvy, lze dospět k závěru, že žalobce adekvátní opatření nepřijal. Krajský soud rovněž uvedl, že mu není zřejmé, jak by se mělo bližší posouzení zkušeností, vědomostí a inteligence žalobce projevit na výsledku řízení; zkušenosti žalobce nadto žalovaný ve svém rozhodnutí řádně zohlednil. Dalšími námitkami se krajský soud pro jejich obecnost a pro podrobnost rozhodnutí žalovaného nezabýval.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že dotčené transakce proběhly zcela standardně, v běžné kvantitě a za obvyklou cenu. K transakcím byly vystaveny řádné doklady, jakož i k následné reklamaci, která rovněž proběhla bez problémů. K obchodování se společností K.Z.B. stěžovatel přistoupil poté, co jeho předchozí dodavatel, společnost Animalco, neměl momentálně k dispozici poptávané zboží. Jednotlivé dodávky od společnosti K.Z.B. probíhaly na základě telefonické a e-mailové komunikace, písemná smlouva o dodávkách neexistovala. Stěžovatel tvrdí, že žádná skutečnost dohledatelná z veřejných zdrojů nenasvědčovala tomu, že by na společnosti K.Z.B. mělo být cokoliv podezřelého. Ceny, za které stěžovatel koupil zboží od dodavatele, byly v obchodním odvětví běžné a za stejné ceny dříve nakupoval i od společnosti Animalco. Dotčené transakce se nijak nevymykaly zvyklostem na daném segmentu trhu, tj. na trhu se zbožím s blížícím se koncem trvanlivosti, na němž jsou běžné množstevní slevy. Závěr žalovaného o nestandardnosti cen je opřen o ceník společnosti Animalco, přímého konkurenta společnosti K.Z.B. s dominantním postavením, který byl správcí daně dodán nepodepsaný.

[9] Stěžovatel i nadále trvá na tom, že ve věci nebyla prokázána ani existence daňového podvodu. Dle názoru stěžovatele žalovaný nedostál své povinnosti hodnotit specifické skutkové okolnosti věci, které by osvědčovaly souvislost mezi neodvedením daně a jednáním článků obchodního řetězce včetně stěžovatele. Náзор, že není třeba zjišťovat, kdo a v jaké míře participoval na daňovém podvodu a jaká byla výše neodvedené daně, stěžovatel považuje za nesprávný. Stěžovateli jsou kladeny k tíži skutečnosti, o kterých v době provedení transakcí nemohl vědět, jako je neodvedení daně předchozími články obchodního řetězce či jejich nekontaktnost.

[10] Rozsudek krajského soudu považuje stěžovatel za vnitřně rozporný, neboť na jednu stranu se krajský soud ztotožnil s žalovaným v tom, že dodavatel stěžovatele měl nestandardní vlastnosti, zároveň však uvedl, že změny údajů v obchodním rejstříku nejsou samy o sobě podezřelé. Dále je rozporné i jeho hodnocení otázky nepřiměřeně nízké ceny. Odůvodnění této otázky žalovaným totiž soud označil za dostatečné a srozumitelné,

pokračování

zároveň však uvedl, že závěr o nepřiměřeně nízké ceně nelze učinit toliko na základě srovnání s cenami jiného potenciálního dodavatele.

[11] Stěžovatel uzavírá, že závěry krajského soudu jsou v rozporu s judikaturou SDEU a NSS, jsou vnitřně rozporné a neodůvodněné.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že správce daně dostatečně prokázal existenci daňového podvodu v dotčeném obchodním řetězci. Judikatura, na kterou stěžovatel odkazuje stran prokazování výše neodvedené daně, je již překonaná; správce daně tedy nemá povinnost chybějící daň vyčíslit zcela přesně. Rovněž nemá povinnost identifikovat konkrétní subjekt, který v řetězci neodvedl daň. Dále žalovaný rekapituluje jednotlivé okolnosti svědčící o podvodu na DPH. Žalovaný je toho názoru, že rozsudek krajského soudu není vnitřně rozporný. Stěžovatel toliko vytrhuje některé části rozsudku z kontextu tak, aby jevíly známky vnitřní rozpornosti.

[13] Žalovaný souhlasí s krajským soudem ohledně posouzení otázky vědomosti stěžovatele o zapojení do podvodného řetězce. Odkazuje přitom na své rozhodnutí a rekapituluje jednotlivé okolnosti, které ho k závěru o nedostatečné obezřetnosti stěžovatele v rámci dotčených transakcí vedly. Námitka, podle níž stěžovatel obchodoval se společností K.Z.B. z toho důvodu, že jeho dosavadní dodavatel neměl k dispozici poptávané zboží, je nepřijatelná, neboť nebyla uvedena v žalobě, a stěžovatel ji neuplatnil ani v daňovém řízení. Nadto se jedná o zcela nepodložené tvrzení. Obdobné platí i o námitce „nepodepsaného“ ceníku od společnosti Animalco. To, zda byl ceník podepsán, či nikoliv, navíc nemá na jeho autenticitu žádný vliv. Dále se žalovaný neztotožnil s námitkou, že by stěžovateli kladl k tíži okolnosti, které nastaly až po ukončení jeho spolupráce se společností K.Z.B., neboť těmi zdůvodnil toliko existenci daňového podvodu.

[14] Stran ceny stěžovatelem přijatých plnění žalovaný uvádí, že byla nepřiměřeně nízká, což mělo být stěžovateli jako zkušenému obchodníkovi v oboru podezřelé. Společnost Animalco nabízela totéž zboží ve stejném zdaňovacím období o 8 % dráž, což se při velkých dodávkách značně projeví na výsledné ceně. V případě společnosti Animalco se navíc jedná o subjekt, který má v daném obchodním odvětví dominantní postavení, přičemž velké a zavedené společnosti obvykle nabízejí zboží levněji než subjekty nové. Stěžovatel přitom věděl, za jakou cenu mu společnost Animalco zboží dříve dodávala. Stěžovatel tvrdí, že se v případě cen společnosti K.Z.B. jednalo o ceny obvyklé, toto však ničím nedoložil.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jeden z článků obchodního řetězce neodvede daň, přičemž neodvedení daně nemá původ v podnikatelském selhání subjektu, a další si ji za nestandardních okolností čerpá prostřednictvím odpočtu, čímž získá daňové zvýhodnění, které je v rozporu s účely směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Daňovému subjektu, který věděl nebo mohl a měl vědět, že se uskutečněním obchodních transakcí zapojí do daňového podvodu, nárok na odpočet nevzniká. Nezáleží přitom na tom, zda měl z účasti na podvodu jakýkoliv prospěch (rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve věci *Optigen*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, či ze dne 21. 6. 2012 ve věci *Mahagében*, C-80/11 a C-142/11, nebo ze dne 24. 11. 2022 ve věci *Finanzamt M*, C-596/21). Skutečnost, zda daňový subjekt věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět, že se transakcí zapojuje do daňového podvodu, se posuzuje na základě objektivních okolností transakce. Tyto okolnosti osvědčují nejen samotnou vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu (tedy zda o něm daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl), ale i to, zda přijal adekvátní opatření, která byla způsobilá zabránit jeho účasti na podvodu a která po něm mohla být v dané věci vyžadována pro jeho dobrou víru. V případě, že daňový subjekt „projde“ vědomostním testem, může si úspěšně nárokovat odpočet i z transakcí, které byly prokazatelně zasaženy daňovým podvodem (rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve věci *Kittel*, C-439/04 a C-440/04, či ze dne 18. 5. 2017 ve věci *Litdana*, C-624/15).

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje závěr žalovaného, že v dotčeném obchodním řetězci došlo k daňovému podvodu. Nesouhlasí s názorem krajského soudu, podle nějž není třeba identifikovat konkrétní subjekt, který v obchodním řetězci spáchal podvod, a zjistit, jakým způsobem k němu došlo. Rovněž je toho názoru, že správce daně musí identifikovat přesnou výši neodvedené daně. Závěry krajského soudu považuje za rozporné s judikaturou NSS (cituje pasáže rozsudků ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, a ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44).

[19] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že citovaná judikatura nijak nepodporuje stěžovatelova tvrzení. Vyplývá z ní, že k závěru o existenci podvodu na DPH nepostačuje prokázat neodvedení daně jedním ze subjektů v obchodním řetězci. Rovněž z ní plyne, že v případě posuzování daňových podvodů nelze dovozovat objektivní odpovědnost jednoho subjektu za neodvedení daně subjektem jiným. Tato judikatura však nezpochybňuje závěr žalovaného a krajského soudu, podle nějž není nutné přesně identifikovat subjekt, který daň za účelem spáchání podvodu neodvedl, ani přesnou výši neodvedené daně. K tomu je třeba doplnit, že některé závěry rozsudku č. j. 3 Afs 85/2019-44 byly překonány judikaturou SDEU, jak vyložil NSS v rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS. Ze stěžovatelem citované judikatury naopak plyne, že daňový podvod lze prokázat za předpokladu, že daňové orgány v obchodním řetězci identifikují takové nestandardní okolnosti, které nasvědčují tomu, že daň nebyla odvedena právě za účelem spáchání daňového podvodu (tedy nikoliv jako důsledek podnikatelského rizika, např. v podobě platební neschopnosti). Takové okolnosti však správce daně v nynější věci identifikoval a stěžovatel jejich validitu v kasační stížnosti nenapadá (nečinil tak ani v žalobě). Lze proto jen odkázat na body 43 až 47 rozhodnutí žalovaného, v nichž se žalovaný těmito okolnostem podrobně věnoval. Úkolem daňových orgánů není „rozplést“ dopodrobna podvodný

pokračování

řetězec, ale identifikovat a dostatečně popsat daňový podvod a dále posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět, že se konkrétní transakcí zapojí do daňového podvodu (viz rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2024, č. j. 7 Afs 193/2022-48). Proto ani není třeba, aby správce daně podrobně zjišťoval, jak přesně každý jednotlivý subjekt na daňovém podvodu participoval; to by ostatně ani nebylo v drtivé většině případů možné.

[20] Co se týče přesné identifikace subjektu, který neodvedl daň, resp. který spáchal daňový podvod, lze v souladu s krajským soudem odkázat na příslušnou judikaturu NSS (rozsudky ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, či ze dne 12. 1. 2024, č. j. 3 Afs 343/2021-43). Stěžovatel v kasační stížnosti nesouhlasně cituje pasáž rozsudku krajského soudu, v níž krajský soud sám přímo cituje rozsudek NSS č. j. 8 Afs 201/2021-74. Kasační argumentace stěžovatele tedy v tomto bodě směřuje proti rozsudku NSS. Nejvyšší správní soud však považuje své dřívější závěry za správné, a neshledal tak důvod se od nich odchýlovat.

[21] Nejvyšší správní soud dodává, že jádrem žaloby byla otázka, zda stěžovatel věděl nebo alespoň mohl a měl vědět o zapojení do daňového podvodu (k tomu viz níže). Stěžovatel brojl proti vypořádání otázky existence daňového podvodu pouze v nejobecnější možné míře, když uvedl, že „*se domnívá, že ze spisu vedeného finanční správou nevyplývá, že by některá z výše uvedených společností spáchala daňový podvod ve smyslu kritérií uvedených v rozhodnutích SDEU*“. Otázka přesné identifikace subjektu, který spáchal daňový podvod, tedy nebyla předmětem žaloby a vyvstala až v řízení o kasační stížnosti v důsledku reakce stěžovatele na vypořádání jeho obecné žalobní námitky krajským soudem, který citací rozsudku č. j. 8 Afs 201/2021-74 vymezil základní východiska posuzování existence daňového podvodu. Ze spisového materiálu, jakož i z rozsudku krajského soudu totiž vyplývá, že není pochyb o tom, že žalovaný identifikoval subjekt, který neodvedl v obchodním řetězci daň (viz body 38 – 41 rozhodnutí žalovaného).

[22] Otázka potřeby identifikace výše neodvedené daně nebyla předmětem žaloby vůbec, ačkoliv uplatnění takového žalobního bodu nic nebránilo, a tudíž se jedná o kasační námitku nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[23] Stěžovatel dále brojí proti tomu, jak krajský soud posoudil námitky proti závěru žalovaného, že mohl a měl vědět o svém zapojení do daňového podvodu.

[24] Nejvyšší správní soud předesílá, že pro řízení o kasační stížnosti je stěžejní, jaké žalobní body a v jaké míře podrobnosti žalobce uplatnil v řízení před krajským soudem. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. totiž brání tomu, aby v kasační stížnosti byly uplatňovány takové důvody, které nemají předobraz v žalobních bodech, ačkoliv tomu objektivně nic nebránilo. Předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti je totiž rozsudek krajského soudu. Ten je při posuzování žaloby vázán řádně a včas vymezenými žalobními body, přičemž obsahové zaměření v nich uplatněné argumentace a míra její podrobnosti jsou určující pro to, z jakých hledisek a v jaké míře podrobnosti se může krajský soud zabývat zákonností rozhodnutí žalovaného. To ostatně krajský soud zcela výstižně s odkazem na judikaturu rozšířeného senátu uvedl v bodech 21 a 33 svého rozsudku, na které Nejvyšší správní soud odkazuje. Pokud se krajský soud zabýval některými otázkami nad rámec toho, co by odpovídalo způsobu koncipování žalobních bodů, nezatížil tím řízení vadou, již by

zkrátil stěžovatele na jeho právech (právě naopak), nicméně takový přístup nemůže mít vliv na rozsah použití § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatel tak již značnou obecností žaloby předurčil, do jaké hloubky budou moci soudy přezkoumávat závěry žalovaného, což nemohl zvrátit ani kasační stížností.

[25] Žalovaný v napadeném rozhodnutí přehledně a zcela srozumitelně vymezil jednotlivé objektivní skutečnosti, z jejichž souhrnu dovodil, že stěžovatel mohl a měl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Stěžovateli tedy nic nebránilo v tom, aby jednoznačně formuloval žalobní body, tedy označil konkrétní úvahy žalovaného, které považuje za nesprávné, a uvedl skutkové a právní důvody, pro které je má za chybné. Proti podrobné argumentaci žalovaného nicméně postavil jen obecné výhrady paušálně popírající správnost úvah žalovaného, jak přílehavě stěžovateli vytkl krajský soud v bodě 33 svého rozsudku.

[26] Stěžovatel namítá, že krajský soud dospěl k rozpornému závěru, když se na jedné straně ztotožnil s žalovaným v tom, že dodavatel stěžovatele vykazoval nestandardní vlastnosti, zároveň však uvedl, že změny údajů o dodavateli v obchodním rejstříku nejsou samy o sobě podezřelé. Stěžovatel však vytrhává toto tvrzení krajského soudu z kontextu. Vynechává totiž část věty odůvodnění krajského soudu, z níž plyne, že podezřelými se tyto změny stávají až v souvislosti s jinými okolnostmi. Nejvyšší správní soud k tomu odkazuje na komplexní úvahu obsaženou ve zbývajících částech bodu 34 rozsudku krajského soudu.

[27] Stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje úvahu krajského soudu týkající se nepřiměřeně nízké kupní ceny. V žalobě ovšem, pokud jde o cenu, toliko uvedl, že se nevymykala cenám běžným v daném místě a čase. Žalovaný přitom ve svém rozhodnutí důkladně vyložil, z jakých podkladů vycházel při určování běžné ceny, proč při srovnání cen nezohlednil cenové nabídky jiných subjektů spojených s panem Ž., kterých se dovolával stěžovatel, a proč má cenu za nepřiměřeně nízkou. Žádnou z těchto zcela konkrétních úvah však stěžovatel v žalobě nenapadl. Pouze lakonicky konstatoval, že nakupoval zboží za běžné ceny. Krajskému soudu proto nelze vytýkat, že se s tímto tvrzením vypořádal způsobem zachyceným v bodě 36 rozsudku. Krajský soud shrnul argumentační postup žalovaného, konstatoval, že stěžovatel proti němu nic nenamítl, a dodal, že ani nic konkrétního neuvedl na podporu svého tvrzení, že kupoval zboží za běžné ceny. Krajský soud připustil, že některé části úvahy žalovaného o nepřiměřeně nízké ceně mohou být nesprávné, ovšem zdůraznil, že se jimi nemůže zabývat nad rámec žalobních námitek, tedy *ex officio*.

[28] Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje pouze na nekonzistenci tohoto hodnocení ze strany krajského soudu (první odstavec na str. 5 doplnění kasační stížnosti). Nejvyšší správní soud ovšem ani v tomto ohledu neshledal vnitřní rozpornost úvah krajského soudu. Závěr, že žalovaný srozumitelně vysvětlil své úvahy o přiměřenosti ceny, se nevylučuje s konstatováním, že jelikož vůči nim nebyly uplatněny žádné konkrétní výhrady, nemůže se krajský soud jejich správností zabývat, a to ani tehdy, je-li možné o ní pochybovat.

[29] Teprve v kasační stížnosti stěžovatel konkrétním způsobem zpochybňuje úvahy krajského soudu (ve skutečnosti však žalovaného) o nepřiměřeně nízké ceně, neboť se nekriticky opírají o nepodepsaný ceník společnosti Animalco, což je přímý konkurent

pokračování

společnosti K.Z.B. a dominantní hráč na trhu. Tato námitka mohla být uplatněna již v řízení před krajským soudem, ovšem nebyla. Nejvyšší správní soud ji proto vyhodnotil jako nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[30] Rovněž námitku, že žalovaný nevzal v potaz obchodní zvyklosti na daném segmentu trhu, pokud jde o průběh transakcí a skutečnou cenu zboží, jehož trvanlivost se blíží k expiraci nebo které je odebíráno ve velkém objemu, uplatnil stěžovatel poprvé v kasační stížnosti. Tato námitka je proto nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., přičemž nelze krajskému soudu vytýkat, že se těmito okolnostmi nezabýval, neboť nebyly namítány v žalobě. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný, jestliže se nezabývá zákonností správního rozhodnutí z hledisek, která nebyla v řízení před ním řádně a včas uplatněna žalobcem.

[31] Stěžovatel vytýká krajskému soudu, že mu kladl k tíži skutečnosti, o nichž v době obchodování se společností K.Z.B. nemohl vědět (neodvedení daně, následná nekontaktnost statutárních orgánů, „bílí koně“). Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že krajský soud ve svém rozsudku pouze převzal objektivní skutečnosti nasvědčující tomu, že stěžovatel přinejmenším mohl a měl vědět o svém zapojení do daňového podvodu, z rozhodnutí žalovaného. Nijak se od něj neodchýlil. Pokud měl stěžovatel za to, že již žalovaný zahrnul do okruhu objektivních skutečností i takové, o nichž z jejich podstaty nemohl vědět v době obchodování se společností K.Z.B., měl uplatnit takový žalobní bod v řízení před krajským soudem. To však neučinil. Kasační námitka tak je rovněž nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Lze dodat, že žalovaný v tomto ohledu důsledně respektoval požadavky judikatury Nejvyššího správního soudu a při hodnocení toho, zda stěžovatel mohl o zapojení do daňového podvodu vědět, vycházel toliko ze skutečností, které mu měly být známy v okamžiku navázání obchodní spolupráce se společností K.Z.B. To ostatně i odůvodnil (viz např. bod 65 rozhodnutí žalovaného). Neodvedení daně společností K.Z.B. nadto nebylo zahrnuto mezi objektivní skutečnosti ve shora uvedeném smyslu, nýbrž bylo zmíněno v té části rozhodnutí žalovaného, v které jsou popisovány skutkové okolnosti, v nichž spočíval samotný daňový podvod (tyto závěry přitom mohou vycházet i ze skutečností, k nimž došlo až po uskutečnění posuzovaných transakcí, viz např. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33).

[32] Stěžovatel v kasační stížnosti pomíjí, že žalovaný identifikoval několik objektivních okolností, které ve svém souhrnu nasvědčují tomu, že stěžovatel přinejmenším mohl a měl vědět o zapojení do daňového podvodu. Vedle výše zmíněné nepřiměřeně nízké ceny zboží jde především o rozpory v tvrzení stěžovatele týkajících se navázání obchodní spolupráce se společností K.Z.B., zásadní změny v této společnosti bezprostředně před zahájením obchodování s masem, nezkušenost dodavatele a jeho statutárního orgánu s daným trhem, nedodržení elementárních pravidel obezřetnosti při obchodování (zejména poskytnutí zálohy v řádu statisíců korun před prvním dodáním zboží ve spojení s absencí jakéhokoliv písemného smluvního ujednání). To, že stěžovatel takto neobezřetně obchoduje standardně, neznamená, že by se nejednalo o objektivní skutečnosti nasvědčující tomu, že mohl a měl vědět o zapojení do daňového podvodu. Žalovaný nadto poukázal na to, že se svými ostatními dominantními dodavateli jednal stěžovatel obezřetněji, např. měl s nimi uzavřenu písemnou smlouvu. Podstatná jsou rovněž zjištění ohledně podnikatelské historie pana Ž., jenž za společnost K.Z.B. fakticky jednal (byť to stěžovatel v úvodní fázi daňové kontroly

nepřiznal) a jenž v minulosti již dvě společnosti, v nichž figuroval, převedl na „bílé koně“, což mohl stěžovatel před zahájením obchodní spolupráce zjistit z obchodního rejstříku.

[33] Stěžovatel tyto objektivní skutečnosti jednotlivě nezpochybňuje, pouze setrvale opakuje, že obchodoval běžným způsobem, s běžným zbožím, za běžné ceny a obchody probíhaly bez potíží. Pokud chtěl být stěžovatel se svojí žalobou a posléze kasační stížností úspěšný, měl svoji argumentaci zaměřit proti jednotlivým objektivním skutečnostem popsaným žalovaným a konkrétním způsobem je zpochybnit. Pak by se mohly i soudy k jednotlivým objektivním skutečnostem vyjádřit. Takovou obranu ovšem stěžovatel v soudním řízení až na výjimky nepředložil. V žalobě se vymezil proti výhradě žalovaného, že nebyla uzavřena písemná smlouva. To však již v kasační stížnosti nezopakoval. Naopak až v kasační stížnosti (tj. nepřipustně) napadl úvahy o nepřiměřeně nízké ceně. Na povšechné tvrzení, že vše bylo standardní a bezproblémové, tak může Nejvyšší správní soud reagovat pouze odkazem na popis konkrétních varovných signálů (objektivních skutečností) obsažený v rozhodnutí žalovaného, jež měly stěžovatele vést k závěru, že se obchodními transakcemi se společností K.Z.B. může zapojit do daňového podvodu. Prostor k přezkoumání těchto jednotlivých skutečností se vzhledem k obecnosti kasační stížnosti (stejně jako předtím žaloby) nenabízí.

[34] V neposlední řadě stěžovatel poukazuje na to, že transakce se společností K.Z.B. pro něj nebyly nijak významné, nýbrž běžné, odehrávaly se v rámci zaběhnuté spolupráce. Ani tuto námitku stěžovatel nepředestřel v řízení před krajským soudem, ač mohl, a proto je nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Lze nicméně dodat, že stěžovatel odhlíží od toho, že se v posuzovaných zdaňovacích obdobích nejednalo o dlouhodobou (rutinní) obchodní spolupráci se společností K.Z.B., nýbrž naopak o spolupráci nově navázanou, a to v takovém rozsahu, že se tato společnost ihned stala hlavním dodavatelem stěžovatele, jenž nahradil dodavatele dřívějšího. Skutečnost, že dosavadní dodavatel nemohl v posuzovaných zdaňovacích obdobích dodat stěžovateli zboží pro jeho nedostupnost, byla poprvé uplatněna až v kasační stížnosti, a proto k ní Nejvyšší správní soud nepřihlédl podle § 109 odst. 5 s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení nebyl úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 29. ledna 2025

pokračování

Tomáš Kocourek
předseda senátu