

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **ELEKTRA PV, s.r.o.,** IČ 48202550, se sídlem Vrbenská 197/23, České Budějovice, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, za účasti osoby zúčastněné nařízení: insolvenční správkyně žalobkyně JUDr. Daniela Urbanová, se sídlem Na Příkopě 31, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 4. 2017, č. j. 15869/17/5300-22443-702189, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 7. 2020, č. j. 50 Af 25/2018-205,

takto:

I. V řízení o kasační stížnosti **se pokračuje.**

II. Kasační stížnost **se zamítá.**

III. Žádný z účastníků ani osoba zúčastněná na řízení **nemají** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1990966/16/2201-51522-307389, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2013 ve výši 1.182.872 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 236.574 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991007/16/2201-51522-307389, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období únor 2013 ve výši 4.388.981 Kč a současně jí

stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 877.796 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991042/16/2201-51522-307389, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období březen 2013 ve výši 11.421.772 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2.284.354 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991055/16/2201-51522-307389, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období duben 2013 ve výši 7.031.514 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.406.302 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991091/16/2201-51522-307389, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období květen 2013 ve výši 7.496.305 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.499.261 Kč. Platebním výměrem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991113/16/2201-51522-307389, vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červen 2013 ve výši 7.870.908 Kč. Platebním výměrem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991208/16/2201-51522-307389, vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červenec 2013 ve výši 8.595.656 Kč. Platebním výměrem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991226/16/2201-51522-307389, vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 12.679.136 Kč. Platebním výměrem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991239/16/2201-51522-307389, vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období září 2013 ve výši 8.175.633 Kč. Platebním výměrem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991258/16/2201-51522-307389, vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 6.002.206 Kč. Konečně dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991267/16/2201-51522-307389, doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 457.800 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 91.560 Kč. Důvodem doměření a vyměření DPH byl závěr správce daně o zapojení žalobkyně do podvodného řetězce transakcí při obchodování s bílou technikou od dodavatele EDEN WAY, s.r.o. (dále jen „společnost EDEN WAY“) a při obchodování s mobilními telefony od dodavatele TRAMAX TRADING, s.r.o. (dále jen „společnost TRAMAX“) a dalších minoritních dodavatelů.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 4. 2017, č. j. 15869/17/5300-22443-702189, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), odvolání žalobkyně zamítl a uvedená rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Krajský soud v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) nejprve usnesením ze dne 23. 10. 2018, č. j. 50 Af 25/2018 - 36, odmítl žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně je osobou zjevně neoprávněnou k podání žaloby, neboť se vzhledem k tomu, že na ni byl v průběhu odvolacího řízení prohlášen konkurs, měla domáhat soudní ochrany prostřednictvím insolvenční správkyně.

[4] Toto usnesení však zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 1. 2019, č. j. 4 Afs 332/2018 - 27, v němž uvedl, že řízení, v němž správce daně žalobkyni vyměřil a doměřil DPH a uložil penále z doměřené daně, bylo nalézacím daňovým řízením ve smyslu § 140d odst. 2 písm. a) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon) ve spojení s § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Vzhledem k tomu, že na taková řízení podle § 140d odst. 1 insolvenčního zákona v zásadě nemá vliv rozhodnutí

o úpadku, nemělo toto rozhodnutí vliv ani na navazující soudní řízení správní před krajským soudem. S ohledem na toto oddělené pojímání insolvenčního řízení a soudního řízení správního proto prohlášení konkursu nemohlo vyloučit aktivní žalobní legitimaci st ěžovatelky.

[5] Krajský soud následně výrokem I. rozsudku ze dne 29. 7. 2020, č. j. 50 Af 25/2018-205, rozhodl, že *„rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 4. 2017, č. j. 15869/17/5300-22443-702189, se v části týkající se v části zamítající se dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1991055/16/2201-51522-307389, č. j. 1991091/16/2201-51522-307389, č. j. 1991208/16/2201-51522-307389 a č. j. 1991226/16/2201-51522-307389 zrušují včetně těchto platebních výměrů a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení*“. Ve zbytku krajský soud žalobu výrokem II. téhož rozsudku zamítl.

[6] Důvodem pro zrušující výrok I. rozsudku krajského soudu byla prekluze daňových povinností. Správce daně totiž kontrolu DPH za zdaňovací období duben, květen, červenec a srpen 2013 zahájil ve dnech 18. 9. 2013 a 21. 10. 2013, avšak příslušná rozhodnutí o doměření a vyměření daní byla doručena žalobkyni až dne 29. 10. 2016, tedy po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

[7] Krajský soud se naopak neztotožnil s názorem žalobkyně o prekluzi práva doměřit či vyměřit daně ve všech případech, neboť rozhodnutí žalovaného bylo řádně doručeno až dne 5. 3. 2019, když původně jej obdržela jen insolvenční správkyně. Vzhledem k tomu, že na žalobkyni byl prohlášen konkurz, uplatnila se totiž v projednávané věci speciální úprava zakotvená v § 243 odst. 2 daňového řádu, podle něhož *ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu soudem nabývá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci*. Datum doručení rozhodnutí o odvolání žalobkyni tedy nebylo z hlediska jeho nabytí právní moci relevantní a vzhledem k tomu, že přezkumné jednání bylo ukončeno dne 31. 5. 2017, byla ve vztahu k ostatním zdaňovacím obdobím zachována zákonná lhůta pro stanovení daně.

[8] Při formulaci výroku rozsudku krajský soud vycházel z toho, že ačkoli výrok rozhodnutí žalovaného není jazykově ani textově oddělitelný, je nutné přistoupit k jeho věcnému rozdělení. Zrušil-li by totiž žalobou napadené rozhodnutí jako celek, byl by žalovaný nucen konstatovat prekluzi daňové povinnosti žalobkyně ve vztahu ke všem přezkoumávaným rozhodnutím správce daně, včetně těch, jejichž nezákonnost nebyla v žalobním řízení shledána, čímž by došlo k přímému narušení právní jistoty značného okruhu subjektů, zejména osob účastnících se insolvenčního řízení. Krajský soud k tomuto postupu přikročil na základě zcela výjimečných okolností majících původ v judikaturním posunu. Jedná se o nestandardní situaci, neboť krajský soud přezkoumával pravomocné rozhodnutí z roku 2017, v jehož rámci byla řešena daňová povinnost žalobkyně za celkem jedenáct zdaňovacích období roku 2013. V okamžiku rozhodování krajského soudu bylo přitom zřejmé, že lhůta pro stanovení daně v těchto případech již uplynula.

[9] Krajský soud dále nepovažoval za důvodnou námitku žalobkyně, že v důsledku postupu správce daně došlo k závažnému omezení možnosti její věcné argumentace v daňovém řízení. V průběhu daňové exekuce prováděné na základě zajišťovacího příkazu došlo dne 5. 9. 2016 k odpojení datového kabelu od serveru žalobkyně. Ačkoli tím bylo prokazatelně zasaženo do veřejných subjektivních práv žalobkyně, neplyne z toho automaticky, že tento nezákonný zásah správce daně by jí znemožnil účinně rozporovat zjištění, ke kterým dospěli správce daně i žalovaný. Žalobkyně se totiž ve svých podáních omezila na zcela obecnou argumentaci, z níž nelze zjistit, v jakém směru byla v důsledku znemožnění přístupu k datům uloženým na daném serveru omezena její možnost efektivně argumentovat v daňovém řízení.

[10] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž byl žalovaný povinen před vydáním svého rozhodnutí vyčkat na doplnění odvolání, jež žalobkyně v rámci podaného odvolání avizovala. Takový požadavek by byl v rozporu se zásadou rychlosti a hospodárnosti, neboť i odvolací orgán je vázán lhůtou pro vydání rozhodnutí.

[11] Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku, že žalovaný nezákonně vedl daňovou kontrolu, neboť před jejím zahájením nevyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových tvrzení. Správce daně má sice obecně povinnost před zahájením daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, nicméně není tomu tak ve všech případech, a to zejména v situaci, kdy reálně hrozí, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním, typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícími skutečný stav věci, zmařit správné stanovení daně. Taková situace přitom nastala i v projednávané věci.

[12] V otázce objektivních okolností svědčících o nestandardnosti obchodů se společností EDEN WAY dospěl krajský soud k závěru, že žalobkyně nepodložila své námitky konkrétní polemikou s důvody žalobou napadeného rozhodnutí, kterou by bylo možné relevantně hodnotit. Bylo přitom na žalobkyni, aby svoji žalobní argumentaci přednesla řádným způsobem, přičemž není úkolem soudu ji za ni domýšlet. K další obdobné námitce žalobkyně krajský soud uvedl, že s ohledem na zjištěné skutečnosti, které žalobkyně zcela pomíjí (viz str. 102 a násl. zprávy o daňové kontrole týkající se zejména absence jakéhokoli ekonomického smyslu obchodního modelu), nelze vztah žalobkyně, společnosti EDEN WAY a dalších polských dodavatelů označit za standardní.

[13] Ve vztahu k spolehlivosti jednatele společnosti EDEN WAY pana Blahuta se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, podle něhož skutečnost, že pan Blahut své dřívější společnosti různě převáděl na bulharské státní příslušníky, měla v žalobkyni vyvolat minimálně náznak možného neseriózního jednání této osoby. Argumentaci srovnáním cen od společnosti EDEN WAY s běžnými spotřebitelskými cenami získanými z portálu Heureka.cz krajský soud odmítl s tím, že bez ohledu na konečné prodejní ceny společnost EDEN WAY nakupovala zboží za výrazně vyšší ceny oproti těm, za něž je následně prodávala žalobkyni.

[14] K otázce přijetí dostatečných kontrolních opatření při obchodech s mobilními telefony se společností TRAMAX krajský soud uvedl, že z žalobou napadeného

rozhodnutí se zcela jednoznačně podává podoba opatření, která měla žalobkyně realizovat a která byla primárně postavena na kontrole IMEI kódů, tedy toho, které konkrétní telefonní přístroje byly prodávány. Bylo přitom nade vší pochybnost prokázáno, že tato kontrola byla nedostatečná, respektive její výsledky nebyly žalobkyní řádně reflektovány. Žalovaný i správce daně totiž zjistili celou řadu duplicit v kódech IMEI dodávaných telefonů. Žalobkyně svoji obranu stavěla na tom, že IMEI kódy aktivně kontrolovala a ze svých zjištění vyvozovala patřičná opatření, což však bylo správcem daně vyvráceno. Žádnou novou argumentaci, jež by tyto jeho závěry vyvracela, přitom žalobkyně nepředložila.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[15] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) blanketní kasační stížnost. V jejím doplnění učiněném v měsíční lhůtě stanovené ve výzvě soudu stěžovatelka uvedla, že tak činí z důvodů obsažených v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[16] Stěžovatelka v kasační stížnosti konkrétně namítla nesprávnost závěru krajského soudu, že žalobou napadené rozhodnutí, bez ohledu na to, kdy bylo stěžovatelce doručeno, nabylo právní moci nejpozději ukončením přezkumného jednání v rámci insolvenčního řízení konaného dne 31. 5. 2017. Krajský soud totiž při výkladu této otázky použil jen jazykový výklad ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, aniž by přihlédl ke smyslu a účelu insolvenčního řízení a zejména k zásadě rovnosti všech věřitelů. Podle stěžovatelky je zřejmé, že hlavní motivace, kterou byl zákonodárce veden při textaci ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, ve skutečnosti spočívala ve zvýhodnění správce daně, jemuž jeho nepravomocná pohledávka nabude právní moci jen na základě právní události (ukončení přezkumného řízení) bez ohledu na vlastní výsledek daňového řízení. Taková právní úprava však jednoznačně vykazuje zásadní ústavně právní deficity, neboť je v přímém rozporu se stěžejní zásadou insolvenčního práva, a to rovnosti věřitelů. Stěžovatelka je přesvědčena, že § 243 odst. 2 daňového řádu je ústavně nekonformní, a proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud předložil Ústavnímu soudu návrh na jeho zrušení.

[17] Stěžovatelka dále namítla vadnost postupu krajského soudu, který, ačkoli rozhodnutí žalovaného obsahuje toliko jeden výrok, jej bez jakékoliv procesní opory zrušil pouze v jeho části, jež však od ostatních částí není plně oddělitelná. Z odůvodnění rozsudku je přitom zřejmé, že krajský soud při soudním přezkumu rozhodnutí žalovaného neposuzoval jeho zákonnost tak, jak by podle soudního řádu správního měl, ale místo toho zohledňoval zájem osob účastnících se insolvenčního řízení. V této souvislosti však stěžovatelka zdůraznila, že největším věřitelem v rámci insolvenčního řízení je správce daně. Krajský soud tedy jinými slovy záměrně akcentoval zájmy správce daně nad hledisko zákonnosti rozhodnutí žalovaného; takový postup je však zcela nezákonný.

[18] Stěžovatelka dále zpochybnila způsob, jakým se krajský soud vypořádal s žalobní námitkou, že její důkazní situace byla zhoršena postupem správce daně, který ji odpojil od datového serveru, v důsledku čehož ztratila přístup k některým důkazům. Krajský soud

tuto námitku odmítl s tím, že argumentace týkající se odpojení serveru správcem daně byla obecná, a dále, že stěžovatelka byla i přes absenci přístupu k datům uloženým na serveru schopna vznést obsáhlou žalobní argumentaci. Stěžovatelka je však přesvědčena, že tuto námitku v žalobě vznesla dostatečně podrobně a konkrétně na to, aby mohla být krajským soudem řádně přezkoumána.

[19] Ani způsob, jakým se krajský soud vypořádal s žalobní námitkou o nezákonnosti postupu žalovaného v rámci odvolacího řízení, nepovažovala stěžovatelka za zákonný. Ve své žalobě žalovanému vytýkala, že vydal rozhodnutí o odvolání, aniž by ji o tom předem informoval, přestože v samotném odvolání avizovala svůj záměr jej doplnit. Krajský soud se k této námitce postavil tak, že nebylo povinností žalovaného na doplnění odvolání vyčkat, a to z důvodu zásady rychlosti a hospodárnosti řízení, neboť i odvolací orgán je vázán lhůtou k vydání svého rozhodnutí. Podle stěžovatelky tímto svým závěrem krajský soud nepřijatelně akcentuje toliko zásadu rychlosti, aniž by jakkoliv reflektoval zásadu součinnosti a zásadu klientského přístupu. Stěžovatelka v této souvislosti zdůraznila, že není pravdou, jak se mylně snaží dovodit krajský soud, že by snad byl žalovaný v dané věci nucen vydat rozhodnutí kvůli potenciálnímu uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť v době vydání rozhodnutí o odvolání zbývalo z této lhůty více než půl roku.

[20] Stěžovatelka rovněž zpochybnila závěr krajského soudu, kterým legitimizoval postup správce daně v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně totiž zahájil postup k odstranění pochybností (resp. následně daňovou kontrolu), aniž by předtím vydal výzvu k podání dodatečných daňových přiznání. V projednávané věci přitom nelze přijmout odkaz krajského soudu na možnost správce daně v určitých případech od výzvy k podání dodatečného daňového přiznání upustit, a to zejména z taktických důvodů. Správce daně totiž více méně obratem poté, co v rámci místních šetření získal veškeré dokumenty týkající se obchodování se společností TRAMAX, vydal výzvu k odstranění pochybností, ve které stěžovatelku nařkl z participace na daňovém podvodu. Nelze tedy vůbec uvažovat o tom, že výzvu k podání dodatečného přiznání legitimně nevydal proto, aby příliš brzy „neodkryl karty“.

[21] V dalších částech kasační stížnosti stěžovatelka polemizuje se závěry správce daně a krajského soudu ohledně prokázání samotného daňového podvodu, objektivních okolností svědčících o její vědomosti o podvodu na DPH, o dostatečnosti přijatých opatření a kontrolních mechanismů a o hodnocení dobré víry na straně stěžovatelky.

[22] V otázce existence objektivních okolností, jež měly ve stěžovatelce přinejmenším vzbudit důvodné podezření o legitimitě předmětných obchodních vztahů, stěžovatelka zejména zpochybňuje způsob, jakým se krajský soud vypořádal s jejími námitkami ohledně výslechu jednatele společnosti EDEN WAY pana Blahuta. Podle stěžovatelky byla tímto výslechem prokázána cenotvorba společnosti EDEN WAY (včetně principu kumulativních marží, který vedl k nižší ceně zboží) i existence internetového portálu, jehož prostřednictvím stěžovatelka zadávala objednávky.

[23] Stěžovatelka rovněž krajskému soudu vytkla, že jí přičítal k tíži skutečnosti, které nastaly nebo byly zjistitelné až poté, co se sporné obchody uskutečnily, a nemohou tedy být považovány za relevantní objektivní okolnosti. Tak tomu bylo v případě hodnocení osoby a obchodní historie pana Blahuta i skutečnosti, že obchodování se společností EDEN WAY pro stěžovatelku skončilo ztrátou.

[24] Ve vztahu k obchodování se společností TRAMAX stěžovatelka setrvala na svém názoru, že učinila dostatečná opatření, aby předešla své účasti na daňovém podvodu. Poukazuje zejména na prověřování obchodních partnerů ve veřejných rejstřících, na vedení evidence IMEI čísel telefonů a kontrolu, zda u nich nedochází k duplicitám. Stěžovatelka rovněž uvádí, že pokud žalovaný považoval jí učiněná opatření za nedostatečná, byl povinen uvést, jaká jiná opatření měla provádět. Navíc v roce 2013 byly ve srovnání s pozdější dobou značně omezené jak možnosti prověřování obchodních partnerů, tak i povědomí o existenci a podstatě karuselových podvodů.

[25] Celkově hodnocení zjištěných skutečností ze strany žalovaného i krajského soudu považuje stěžovatelka za tendenční a rozporné s § 8 daňového řádu i s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

[26] Konečně stěžovatelka namítla, že se krajský soud nevypořádal s některými jejími žalobními námitkami, zejména těmi uvedenými ve třetím doplnění žaloby.

[27] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[28] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. K ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že správce daně nijak nezvýhodňuje. Rovněž poukázal na skutečnost, že rozhodnutí o odvolání bylo řádně doručeno insolvenční správkyni, a stalo se tedy účinným. Předchozí zrušující rozsudek se přitom nevyjadřoval k otázce, zda nedoručení rozhodnutí stěžovatelce mělo za následek jeho nenabytí právní moci, nýbrž pouze k tomu, zda může za těchto okolností stěžovatelka proti tomuto rozhodnutí podat správní žalobu i poté, co insolvenční správkyni uplyne zákonná lhůta pro její podání.

[29] K otázce odpojení stěžovatelky od jejího datového serveru žalovaný připomněl, že k němu došlo až v samotném závěru daňové kontroly, tedy až přibližně měsíc poté, co se stěžovatelka vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění. Po celou dobu řízení před správcem daně tedy měla k datům přístup a měla možnost předložit důkazy na podporu svých tvrzení.

[30] K povinnosti správce daně vydat před zahájením daňové kontroly výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení žalovaný uvedl, že s ohledem na účast stěžovatelky v podvodem zasažených řetězcích transakcí nebylo vydání této výzvy namístě. Stěžovatelka rovněž existenci důvodů pro stanovení daně vyšší oproti dani tvrzené jednoznačně odmítla a záměr pokračovat v obchodování, a dokonce zvýšit objem předmětných transakcí, deklarovala již v době před zahájením daňové kontroly. V projednávané věci

navíc byla výzva k odstranění pochybností vydána před prvním stanovením daně, a stěžovatelce tedy nehrozilo penále. Důvody pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení proto před zahájením postupu k odstranění pochybností nebyly dány.

[31] Žalovaný následně zrekapituloval objektivní okolnosti svědčící o podezřelém charakteru stěžovatelkou realizovaných obchodů s cílem ukázat jejich vzájemné souvislosti. Stěžovatelka ve svých podáních setrvale ignoruje komplexní hodnocení věci a rozporuje toliko význam jednotlivých objektivních okolností, a to pouze některých. Když opakovaně namítá, že se správce daně, žalovaný i krajský soud dopouští předsudku zpětného hodnocení, zcela pomíjí existenci objektivních okolností, které existovaly již před zahájením obchodní spolupráce se společností EDEN WAY.

[32] K otázce existence stěžovatelkou přijatých kontrolních opatření žalovaný uvedl, že s ohledem na veškerá zjištění správce daně nelze považovat za přiměřené opatření kontrolu veřejně dostupných informací o potenciálním dodavateli, tím spíše pokud i z ní bylo možné zjistit určité podezřelé okolnosti (za celou dobu existence společnosti EDEN WAY do navázání obchodní spolupráce se stěžovatelem nezveřejnila tato společnost ve sbírce listin obchodního rejstříku jedinou účetní závěrku a prostřednictvím internetu se podle výpovědi jejího jednatele prezentovala jako prodejce vín). Stěžovatelčino vnitřní opatření o kontrole IMEI kódů pak v praxi nebylo dodržováno, když tato spoléhala na správnost údajů poskytovaných jejími obchodními partnery.

[33] Ke stěžovatelkou tvrzenému nevypořádání některých žalobních námitek žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se soud podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se toliko dílčího nedostatku odůvodnění. V posuzované věci stěžovatelka předložila obsáhlou kasační argumentaci, ve které se závěry krajského soudu polemizuje. Již proto se žalovaný nedomnívá, že by námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku byla důvodná.

[34] Osoba zúčastněná na řízení (insolvenční správkyně stěžovatelky) se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[35] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[36] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*.

[37] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*.

[38] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

III/1. Forma výroku rozsudku krajského soudu

[39] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou směřující proti způsobu, jakým krajský soud formuloval výrok napadeného rozsudku. Podle názoru stěžovatelky totiž nemohl zrušit rozhodnutí žalovaného pouze v části, která není oddělitelná od zbytku výroku tohoto rozhodnutí.

[40] Vzhledem k tomu, že otázka dělitelnosti a částečného rušení formálně jednotných výroků rozhodnutí správního orgánu byla předmětem posouzení před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Azs 16/2021, čtvrtý senát usnesením ze dne 5. 10. 2021, č. j. 4 Afs 306/2020-67, přerušil řízení o této kasační stížnosti do doby, než rozšířený senát o uvedené problematice rozhodne. Rozšířený senát však v usnesení ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, dospěl k závěru, že ji nemůže věcně posuzovat, neboť v jím projednávané věci již Nejvyšší správní soud v předchozím zrušujícím rozsudku na ni vyslovil právní názor, který má kasační závaznost, a nelze jej proto překonat rozhodnutím rozšířeného senátu.

[41] Jelikož v důsledku vydání uvedeného usnesení rozšířeného senátu odpadl důvod pro přerušení řízení o této kasační stížnosti, rozhodl nejprve Nejvyšší správní soud podle § 48 odst. 6 s. ř. s. o jeho pokračování.

[42] Rozšířený senát nedal na otázku přípustnosti částečného rušení formálně jednotných výroků rozhodnutí jasnou odpověď, a proto musel přistoupit čtvrtý senát k jejímu vlastnímu posouzení. Vyšel přitom z judikatury Nejvyššího správního soudu představované kupříkladu usnesením ze dne 17. 7. 2018, č. j. 5 Afs 83/2017-103, či rozsudkem ze dne 15. 1. 2020, č. j. 4 Afs 366/2019-51, která dovodila, že není *a priori* vyloučeno, aby soudy ve správním soudnictví zrušily jen některý z výroků žalobou napadeného rozhodnutí nebo část některého z nich. Dělitelnost výroku rozhodnutí žalovaného přitom závisí nejen na výroku samém, ale rovněž na oddělitelnosti posouzení

skutkových a právních otázek, tedy na odůvodnění rozhodnutí ve vztahu k výroku. V posuzované věci přitom rozhodnutí o odvolání obsahuje jeden výrok, ve kterém jsou uvedena všechna rozhodnutí správce daně, proti kterým stěžovatelka podala odvolání. Podle Nejvyššího správního soudu tudíž bylo možné prostřednictvím čísel jednacích jednotlivých rozhodnutí správce daně jednoznačně vymezit, která část výroku rozhodnutí žalovaného se zrušuje, respektive která rozhodnutí správce daně se zrušují, a krajský soud nepochybil, pokud tak učinil. Tento postup není v rozporu s § 78 s. ř. s. ani neporušil kasační princip, na němž je založeno správní soudnictví, podle kterého krajský soud může napadené správní rozhodnutí pouze zrušit a nemůže ho změnit či nahradit, s výjimkou moderace správního trestu a nařízení povinnému subjektu poskytnout požadované informace podle § 16 odst. 4 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím. Výroková část rozsudku krajského soudu je navíc v souladu se zásadou procesní ekonomie, neboť nevede k dalšímu pokračování daňového řízení, jehož výsledek by byl naprosto stejný, pokud by krajský soud zrušil celé rozhodnutí žalovaného a zavázal jej svým závazným právním názorem ke zrušení těch rozhodnutí správce daně, která krajský soud shledal nezákonnými. Skutečnost, že celá věc byla posuzována žalovaným jako celek a správce daně svá rozhodnutí vydal na základě shodného odůvodnění obsaženého ve zprávě o daňové kontrole, nebrání tomu, aby krajský soud zrušil rozhodnutí o odvolání v části týkající se (dodatečných) platebních výměrů, u nichž došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro doměření či vyměření daně. Tento specifický důvod má totiž za následek nezákonnost rozhodnutí správce daně, i když jinak by obstála. Jelikož forma výrokové části napadeného rozsudku odpovídá zákonu i judikaturním požadavkům, není rozhodné, zda tento postup krajského soudu zvýhodnil v insolvenčním řízení daňovou správu, jak rovněž uvedla stěžovatelka v kasační stížnosti.

III/2. Prekluze práva na stanovení daně

[43] Další ze stěžovatelčiných námitek směřovala proti závěru krajského soudu o tom, že k prekluzi práva stanovit daň nedošlo u všech (dodatečných) platebních výměrů, nýbrž pouze u čtyř z nich. Tento závěr krajský soud opřel o ustanovení § 243 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, podle něhož *ukončením přezkumného jednání se nalézací řízení týkající se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, zastavuje a dosud nepravomocné rozhodnutí nabývá právní moci*. Stěžovatelka je však přesvědčena o protiústavnosti uvedeného ustanovení kvůli jeho neodůvodněnému zvýhodnění orgánu finanční správy, což považuje za přímý rozpor se zásadou rovnosti věřitelů v insolvenčním řízení.

[44] Důvodová zpráva k předmětnému ustanovení uvádí, že „*v souvislosti s insolvenčním řízením dochází k zastavení nalézacího řízení týkajícího se daňových povinností, které vznikly do rozhodnutí o úpadku. Časový okamžik zastavení nastane ukončením přezkumného jednání, a to ex lege s tím, že vydané rozhodnutí nabývá tímto dnem právní moci. Návrh tak reflektuje princip úpadkového práva, podle něhož všichni věřitelé mají v insolvenčním řízení rovné možnosti, a zároveň zohledňuje zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie vycházeje z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví jako efektivní. Při přihlášení nepravomocné pohledávky totiž s velkou pravděpodobností dojde k jejímu účinnému popření, přičemž v případě popření*

pohledávky z více než padesáti procent může insolvenční soud dle § 178 insolvenčního zákona uložit správci daně příslušnou peněžitou sankci. Insolvenční správce či daňový subjekt (dlužník) má pak možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu."

[45] Jedním z cílů uvedeného ustanovení je tak předejít zbytečnému vedení nalézacího daňového řízení v době, kdy by stanovenou daň již stejně nebylo možné v insolvenčním řízení uplatnit. Tento cíl je přitom legitimní a ústavně konformní, neboť jde o projev zásady hospodárnosti daňového řízení. Navíc není v rozporu se zásadou rovnosti věřitelů v insolvenčním řízení, neboť pohledávku, která se stala předčasně pravomocnou na základě § 143 odst. 2 daňového řádu, lze plnohodnotně přezkoumat ve správním soudnictví, k čemuž došlo i v dané věci, jakož i v rámci incidenčního sporu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2018, č. j. 9 Afs 110/2017 - 37, a rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 31. 1. 2019, sp. zn. 29 ICdo 4/2017, a ze dne 31. 10. 2019, sp. zn. 29 ICdo 159/2017). Proto Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro předložení věci Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení § 243 odst. 2 daňového řádu.

[46] Za této situace vycházel z toho, že kontrola DPH byla zahájena dne 18. 9. 2013 za zdaňovací období duben, květen a červenec 2013, dne 21. 10. 2013 za zdaňovací období srpen 2013, dne 29. 10. 2013 za zdaňovací období červen 2013, dne 21. 11. 2013 za zdaňovací období září 2013, dne 18. 12. 2013 za zdaňovací období říjen 2013 a dne 3. 2. 2014 za zdaňovací období leden, únor, březen a listopad 2013, tedy v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu ve tříleté lhůtě pro stanovení daně běžící od lhůty k podání řádných daňových tvrzení. Od zahájení daňových kontrol počala podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet nová tříletá prekluzívní lhůta. Až po jejím uplynutí byly dne 29. 10. 2016 stěžovatelce doručeny shora uvedené (dodatečné) platební výměry za zdaňovací období duben, květen, červenec a srpen 2013, takže krajský soud učinil správný závěr, že v těchto případech došlo k prekluzi práva na stanovení daně.

[47] Nicméně rozhodnutí správce daně o vyměření či doměření daně za zbývajících sedm zdaňovacích období byla stěžovatelce dne 29. 10. 2016 doručena v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadních lhůt pro stanovení daně, čímž došlo v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k jejich prodloužení o 1 rok. V průběhu takto prodloužených prekluzivních lhůt vydal žalovaný rozhodnutí o odvolání ze dne 1. 4. 2017, č. j. 15869/17/5300-22443-702189, které však o dva dny později doručil jen insolvenční správkyni. Stěžovatelka se o jeho existenci podle svého tvrzení dozvěděla až v rámci incidenčního sporu dne 12. 7. 2018, řádně jí bylo doručeno nejspíše dne 5. 3. 2019. Nicméně z výpisu z insolvenčního rejstříku, který si krajský soud opatřil, vyplývá, že dne 31. 5. 2017 bylo v insolvenční věci stěžovatelky ukončeno přezkumné jednání, v důsledku čehož se podle § 243 odst. 2 daňového řádu rozhodnutí správce daně o doměření a vyměření DPH za zdaňovací období leden, únor, březen, červen, září, říjen a listopad 2013 stala pravomocnými před uplynutím lhůty uvedené v § 148 odst. 1 daňového řádu. Proto krajský soud nepochybil, když dospěl k závěru, že v těchto případech k prekluzi práva na stanovení daně nedošlo.

III/3. Odpojení datového serveru a jeho vliv na procesní obranu stěžovatelky

[48] Další námitkou stěžovatelka brojila proti způsobu, jakým krajský soud posoudil důsledky jejího nezákonného odpojení od datového serveru pro možnosti její procesní obrany. Krajský soud v této otázce dospěl k závěru, že v kontextu obecné argumentace stěžovatelky nelze mít rozumně za to, že deklarovaný nezákonný zásah by měl na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a na správnost argumentace v něm obsažené jakýkoli podstatný prokázaný vliv. Jak plyne z žaloby a jejího opakovaného doplnění, stěžovatelka byla schopna vznést rozsáhlou žalobní argumentaci zaměřenou na jednotlivé části žalobou napadeného rozhodnutí. To, že se jedná o relativně obecnou argumentaci, podle krajského soudu na posouzení věci nic nemění, neboť v rámci své žaloby a jejích doplnění stěžovatelka neuvádí, že určité skutečnosti by nemohla s ohledem na nezákonný zásah správce daně prokázat či doložit.

[49] Z daňového spisu vyplývá, že datový kabel od serveru stěžovatelky byl odpojen dne 5. 9. 2016 v rámci daňové exekuce prováděné na základě zajišťovacích příkazů, čímž stěžovatelka efektivně ztratila přístup ke všem datům, která byla na serveru uložena. Proti postupu správce daně se stěžovatelka bránila správní žalobou, kterou krajský soud nejprve zamítl. Nejvyšší správní soud však rozsudek krajského soudu zrušil svým rozsudkem ze dne 9. 11. 2017, č. j. 10 Afs 122/2017 - 50, v němž konstatoval, že „*pokud stěžovatelka skutečně neměla veškerá data zálohována mimo servery (např. na cloudu), měl žalovaný stěžovatelce umožnit, aby před odpojením serveru data zkopírovala. Obecně není možné, aby v rámci (jakékoliv) exekuce byl povinný připraven nejen o nosič dat (datové médium), ale i o data samotná … Ustanovení § 207 daňového řádu poskytuje exekutorovi dostatečný prostor pro výkon jeho správního uvážení, které však musí směřovat k onomu cíli. Pokud by daňový exekutor z těchto mezí vykročil (např. exekučním úkonem směřoval nikoliv k vymožení nedoplatku na dani, ale primárně k něčemu jinému, zde k „odříznutí" stěžovatelky od jejích dat), jednalo by se o zneužití mezí jeho uvážení a tedy o nezákonný zásah do práv stěžovatelky*."

[50] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 31. 5. 2018, č. j. 50 A 35/2016 - 110, konstatoval, že odpojení datového kabelu bylo nezákonným zásahem. Tento závěr odůvodnil mimo jiné tím, že „*nelze akceptovat jednání žalovaného, jako že to daňového exekutora, kterým je daňový subjekt připraven nejen o nosič dat, ale i o data uložená na tomto nosiči, když tato skutečnost následně zcela paralyzuje nejen ekonomickou činnost daňového subjektu. … Cíle sledovaného správcem daně tak mohlo být dosaženo jiným vhodnějším způsobem, a to ponecháním připojení datového kabelu, zvláště pak za situace, kdy byly servery ponechány na místě a byly pouze přelepeny páskou finanční správy. Ztrátou dat a odpojením serverů od datového připojení bylo žalobci znemožněno pokračovat v jeho podnikatelské činnosti, stejně tak mu bylo znemožněno činit další úkony související s insolvenčním řízením a s probíhající daňovou kontrolou*."

[51] V žalobě a jejích doplněních stěžovatelka argumentovala tím, že v důsledku odpojení od datového serveru neměla přístup ke všem relevantním obchodním, účetním, daňovým, právním či jiným podkladům, které by mohla použít v rámci své procesní obrany. Z rozsudků ve věci týkající se samotného odpojení datového kabelu pak vyplývá,

že stěžovatelka tvrdila, že na serveru se nacházela mimo jiné část jejího účetnictví, skladové hospodářství a další dokumenty a informace vztahující se k její podnikatelské činnosti. Záloha těchto dat se rovněž nacházela na odpojeném serveru a stěžovatelka v důsledku jeho odpojení efektivně ztratila k těmto datům přístup.

[52] S ohledem na výše uvedené dává Nejvyšší správní soud krajskému soudu zapravdu v tom, že argumentace stěžovatelky ohledně negativních dopadů odpojení serveru na možnosti její procesní obrany je značně nekonkrétní. Stěžovatelka v daňovém řízení, v žalobě a jejích doplněních ani v kasační stížnosti neuvádí, jaké konkrétní skutečnosti nemohla s ohledem na deklarovaný nezákonný zásah tvrdit či prokázat. Rozsah soudního přezkumu je přitom ve správním soudnictví vymezen námitkami a tvrzeními vznesenými žalobcem a soudům nepřísluší dotvářet žalobní argumentaci. Z žádného stěžovatelčina podání přitom neplyne, která z jejích tvrzení by data obsažená na daném serveru mohla podpořit.

[53] Krajský soud tedy nepochybil, když se touto žalobní námitkou zabýval pouze v obecné rovině, neboť její odůvodnění podrobnější přezkum neumožňovalo. Závěr krajského soudu o tom, že za těchto okolností je nutné tuto námitku považovat za nedůvodnou, je proto zcela namístě. Konkrétnější dopady odpojení od datového serveru přitom stěžovatelka nepopisuje ani v kasační stížnosti. Krajský soud rovněž správně poukázal na to, že stěžovatelka naopak setrvale ve svých podáních tvrdila, že uvedla vše, co uvést měla, doložila vše, co doložit měla, a byl to naopak sám správce daně, kdo své důkazní břemeno neunesl.

[54] Nejvyšší správní soud si uvědomuje, že po stěžovatelce není bez přístupu k datovému serveru možné reálně požadovat, aby přesně uvedla, jaké dokumenty se na něm nacházejí. Požadavky na přesnost a podrobnost žalobní argumentace za těchto okolností tedy nemohly být stejné jako v případě, že by stěžovatelka měla všechna relevantní data k dispozici. Způsob, jakým stěžovatelka přistoupila k odůvodnění své žalobní námitky, však ani tyto snížené požadavky nenaplnily. Z žádného stěžovatelčina podání totiž není ani vzdáleně možné zjistit, co chtěla prostřednictvím dat uložených na serveru prokazovat. Tvrzení o tom, že na serveru se nachází její účetnictví či skladové hospodářství, je přitom z tohoto hlediska zcela nedostatečné.

[55] Přestože tedy Nejvyšší správní soud dává stěžovatelce zapravdu v tom, že nezákonné odpojení od serveru nepochybně mohlo významným způsobem zasáhnout do jejích možností efektivně uplatňovat svoji procesní obranu, vzhledem k chybějící žalobní a kasační argumentaci nemohl shledat, že se v projednávané věci jednalo o zásah takové intenzity, která by zakládala nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

III/4. Nevyčkání na doplnění odvolání

[56] Dále stěžovatelka zpochybňuje způsob, jakým krajský soud potvrdil postup žalovaného, který vydal své rozhodnutí, aniž by vyčkal na doplnění odvolání ze strany stěžovatelky, přestože ta v rámci odvolání avizovala, že jej hodlá doplnit. Krajský soud s

poukazem na zásadu rychlosti a hospodárnosti daňového řízení dospěl k závěru, že obdrží-li odvolací orgán projednatelné odvolání a není-li zde jakýchkoli zvláštních okolností, není povinen vyčkávat na jeho eventuální další doplnění.

[57] Z daňového spisu vyplývá, že stěžovatelka podala proti (dodatečným) platebním výměrům odvolání dne 27. 11. 2016, v němž vznesla řadu věcných námitek, zejména ohledně nerespektování rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem. V textu odvolání stěžovatelka rovněž uvedla, že ačkoliv je přesvědčena, že ji důkazní břemeno v dané věci netíží, v dalším svém podání se blíže vyjádří k jednotlivým kontrolním zjištěním správce daně, což však do vydání rozhodnutí o odvolání neučinila.

[58] Podané odvolání tedy neobsahovalo vadu spočívající v absenci důvodů, v nichž stěžovatelka spatřovala nesprávnost nebo nezákonnost rozhodnutí správce daně, a proto nebylo důvodu ji vyzývat k doplnění odvolání se stanovením přiměřené lhůty, jak vyplývá z § 112 odst. 1 písm. d) a odst. 2 daňového řádu. Navíc stěžovatelka měla dostatečný prostor k doplnění svého odvolání, jelikož žalovaný vydal rozhodnutí více než čtyři měsíce poté, co mu stěžovatelka tento úmysl oznámila. Uvedeným postupem žalovaného tak nedošlo k porušení procesních práv stěžovatelky v odvolacím řízení.

III/5. Nevydání výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení

[59] Další stěžovatelčina námitka směřovala proti závěru krajského soudu, který aproboval postup správce daně spočívající v zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud uvedený postup shledal zákonným s odůvodněním, že stěžovatelka jednak deklarovala správnost svého dřívějšího daňového tvrzení a za takové situace nelze mít rozumně za to, že výzva vydaná dle uvedeného ustanovení by vedla k jakékoli změně v jejím daňovém tvrzení, a jednak správce daně disponoval zcela jednoznačnými indiciemi o účasti stěžovatelky na podvodném jednání.

[60] Podle § 143 odst. 3 daňového řádu *k doměření daně z moci úřední může dojít pouze a) na základě výsledku daňové kontroly, nebo b) v případě, kdy daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení*. Znění § 145 odst. 2 daňového řádu pak stanoví, že *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek*.

[61] Povahou povinnosti správce daně zakotvené v citovaném ustanovení se Nejvyšší správní soud zabýval například v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, v němž dospěl k závěru, že „*dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení*.“ Z této obecné povinnosti správce daně dovodil rozšířený senát výjimku v případě, že „*by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké*

informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní … O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně."

[62] Krajský soud dospěl k závěru, že právě tato výjimka se v projednávané věci uplatní, neboť správce daně disponoval zcela jednoznačnými indiciemi o účasti stěžovatelky na podvodném jednání. Nicméně zcela pominul otázku, zda by již samotné informování daňového subjektu o podezřeních správce daně vedlo ke zmaření cíle správy daní. Jak přitom správně uvedla stěžovatelka, z postupu správce daně lze jen obtížně vyvodit závěr, že by jej k nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení vedly obavy ze zmaření cíle správy daní. Z daňového spisu totiž vyplývá, že správce daně provedl dne 31. 5. 2013 místní šetření ve věci ověření obchodních vztahů stěžovatelky se společností TRAMAX. Dne 25. 7. 2013 podala stěžovatelka přiznání k DPH za červen 2013, na jehož základě jí vznikl daňový odpočet. Dne 15. 8. 2013 správce daně provedl další místní šetření vztažené k témuž zdaňovacímu období, na což navazovala výzva k odstranění pochybností ze dne 23. 8. 2013. V ní žalovaný podrobně popsal obchodní model stěžovatelky a uvedl, že nese znaky charakteristické pro řetězce, v jejichž rámci jsou páchány daňové podvody. Daňová kontrola za jednotlivá zdaňovací období byla zahájena v období od 18. 9. 2013 do 3. 2. 2014.

[63] Stěžovatelce je tedy nutné dát zapravdu v tom, že nevydání výzvy k podání dodatečných daňových přiznání a zahájení daňové kontroly nelze v projednávané věci ospravedlnit obavou ze zakrývání skutkového stavu daňovým subjektem, neboť již ve výzvě k odstranění pochybností podrobně uvedl svá podezření ohledně podvodného jednání, jehož se stěžovatelka měla účastnit. S krajským soudem přitom není možné souhlasit, že „*to, že správce daně své podezření žalobci vyjevil, čímž mu mohl ve smyslu citovaného umožnit zakrýt skutečná stav věci, není podstatné, neboť se jednalo o prvotní dílčí zjištění v rámci postupu k odstranění pochybností, která svým rozsahem a kvalitou ani zdaleka neodpovídala zjištěním učiněným na základě daňové kontroly*." Je jistě pravda, že míra podrobnosti a přesnosti podezření sdělených stěžovatelce ve výzvě k odstranění pochybností byla výrazně nižší než v následné zprávě o daňové kontrole či v rozhodnutí o odvolání. Pro posouzení toho, zda bylo namístě odepřít stěžovatelce její právo na nápravu v podobě možnosti podat dodatečné daňové tvrzení, však není toto srovnání významné. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu je totiž možné daňovému subjektu toto právo odepřít pouze v případě, že by reálně hrozilo, že daňový subjekt zneužije poskytnutých informací ve snaze zmařit stanovení daně. Rozsah informací, které správce daně sdělil již ve výzvě k odstranění pochybností, byl přitom zcela dostatečný k tomu, aby stěžovatelka pochopila, že je podezřelá z účasti v podvodném řetězci. Tím, že tedy správce s odstupem přinejmenším tří týdnů od vydání této výzvy přistoupil rovnou k zahájení daňové kontroly, a nikoliv nejprve k výzvě k podání dodatečného daňového tvrzení, tedy nijak nesnížil pravděpodobnost, že se stěžovatelka bude snažit zakrýt své tvrzené nelegální jednání.

[64] Jak však ve svém vyjádření ke kasační stížnosti správně uvedl žalovaný, smyslem výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení je umožnit napravení potenciálního pochybení v době, kdy daňovému subjektu ještě nehrozí předepsání penále. Rozšířený senát k tomu ve výše citovaném usnesení uvedl, že „*zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně, jistou hierarchii postupů správce daně. Její základní logikou je postupné posilování vrchnostenské stránky správy daní a oslabování její „dialogické" či kooperativní stránky. Jinak řečeno, daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkomplexnějšího kontrolního postupu, jejž má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě*." V projednávané věci byl smysl tohoto požadavku naplněn. Stěžovatelka totiž v rámci výzvy k odstranění pochybností vztahující se k červnu 2013 dostala konkrétní informace o podezřeních správce daně ohledně jejího zapojení do daňového podvodu i o tom, že za takovéto transakce nemůže oprávněně uplatňovat odpočet daně. Stěžovatelce tedy byla poskytnuta dostatečná příležitost k přehodnocení svého postoje a k případnému podání dodatečných daňových tvrzení i za další zdaňovací období, byť k tomu nebyla výslovně vyzvána.

[65] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že v projednávané věci nepředstavovalo nevydání výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení pochybení takové závažnosti, že by to zakládalo nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně. S ohledem na skutkové okolnosti věci přitom nemělo toto pochybení vliv ani na zákonnost stanovení penále. K tomuto závěru jej vedly zejména již uvedené a následující okolnosti:

- Důvodem zakládajícím pochybnosti o správnosti daňového tvrzení stěžovatelky bylo podezření z účasti na daňovém podvodu, což v citovaném usnesení uvádí rozšířený senát jako jeden z příkladů, kdy vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení nemusí být vždy nezbytné.
- Stěžovatelka byla řádně seznámena s podezřeními ve výzvě k odstranění pochybností, a to v době, kdy ještě nebyla zahájena daňová kontrola za žádné zdaňovací období, a proto stále měla možnost podat dodatečné daňové tvrzení bez nutnosti platit penále.
- Výzva k odstranění pochybností byla vydána v rámci vyměřovacího řízení, nikoliv doměřovacího. Stěžovatelce tedy ve vztahu k zdaňovacímu období červen 2013 nehrozilo stanovení povinnosti k platbě penále.
- Stěžovatelka v reakci na výzvu k odstranění pochybností jednoznačně odmítla podezření správce daně a vyjádřila přesvědčení o legálnosti i racionalitě jejího obchodního modelu. Z tohoto vyjádření plyne přesvědčení stěžovatelky o tom, že splňuje požadavky stanovené Soudním dvorem Evropské unie pro přiznání odpočtu i za předpokladu, že by se některý z jejích obchodních partnerů účastnil daňového podvodu.

[66] Za této situace podle Nejvyššího správního soudu obstojí závěr, že nevydání výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení nelze považovat za závažné pochybení s dopadem na zákonnost (dodatečných) platebních výměrů. Opačný závěr by byl výrazem přepjatého formalismu, neboť stěžovatelka měla dostatečný prostor k případnému zjednání nápravy již na základě výzvy k odstranění pochybností. Nelze přitom rozumně očekávat, že by se její postoj zcela změnil jen z toho důvodu, že by jí své pochybnosti správce daně

místo výzvy k odstranění pochybností sdělil formou výzvy k podání dodatečných daňových tvrzení.

III/6. Existence daňové ztráty

[67] V další kasační námitce stěžovatelka uvedla, že ve své žalobě a v jejích doplněních poukázala na neprokázání skutečné existence daňové ztráty ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie, respektive na případnou nepřičitatelnost daňové ztráty k její tíži. Krajský soud tuto námitku shledal nedůvodnou, protože základ dané věci spočívá v prokázání vědomé účasti stěžovatelky na podvodném jednání. Tato argumentace je podle stěžovatelky zcela nesprávná, neboť žalovaným nebylo prokázáno, že by předmětné obchody uskutečňovala v přímém úmyslu páchat daňový podvod. Existence daňové ztráty navíc musí být správcem daně prokázána vždy, bez ohledu na formu zavinění.

[68] K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka v ní směšuje tři samostatné otázky: 1. zda vůbec vznikla nějaká daňová ztráta, 2. zda je tato ztráta důsledkem daňového podvodu a 3. zda je účast na tomto podvodu přičitatelná stěžovatelce. Každá z těchto otázek má přitom rozdílné požadavky na míru zavinění či vědomosti ze strany daňového subjektu.

[69] Prokázání existence daňové ztráty je významné z hlediska zásady neutrality daně. Pokud totiž fakticky nedojde k tomu, že by v důsledku nestandardností při obchodní činnosti daňového subjektu nebyl stát zkrácen na dani, není možné tyto subjekty postihovat v rámci daňového řízení, a to bez ohledu na jejich motivaci k uzavírání takových obchodů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, „*existence daňové ztráty je základním předpokladem pro to, aby žalobce mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu*.“

[70] Při zkoumání toho, zda při prodejích v rámci dodavatelského řetězce došlo ke vzniku daňové ztráty, však není relevantní, zda o tom stěžovatelka věděla, či mohla vědět. Prokázání existence daňové ztráty představuje pouze nezbytnou podmínku k tomu, aby vůbec mohlo být přistoupeno ke zkoumání, zda se stěžovatelka podvodu účastnila vědomě či nevědomě.

[71] Vzhledem k tomu, že námitkami formálně směřujícími proti existenci daňové ztráty stěžovatelka fakticky brojí pouze proti třetímu bodu výše uvedeného testu, tedy proti závěru, že o své účasti na daňovém podvodu měla s ohledem na okolnosti věci vědět, nezabýval se Nejvyšší správní soud podrobněji samotnou otázkou existence daňové ztráty, neboť ta nebyla ze strany stěžovatelky věcně zpochybněna žádnou konkrétní argumentací.

III/7. Obchodování s mobilními telefony

[72] Další skupina námitek stěžovatelky se týkala jejího obchodování s mobilními telefony, zejména se společností TRAMAX. Konkrétně stěžovatelka zpochybňuje závěr daňových orgánů a krajského soudu, že neučinila dostatečná opatření a že neměla dostatečně efektivní

kontrolní mechanismy, jež by byly schopné zabránit její nevědomé účasti na daňovém podvodu.

[73] Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie je nárok na odpočet DPH namístě odmítnout jen v případech, v nichž je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo vědět měla a mohla, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu, neboť taková osoba pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem, jak vyplývá z rozsudků ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, *Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd* (dále jen „věc Optigen"), body 50 až 55, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL* (dále jen „věc Kittel"), body 55 až 57, ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C - 80/11 a C - 142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid* (dále jen „věc Mahagében"), body 45 a 46, a ze dne 6. 12. 2012, ve věci C - 285/11, *Bonik EOOD* (dále jen „věc Bonik"), body 39 a 40. Je na daňovém orgánu, aby takové objektivní okolnosti prokázal (rozsudky ve věci Mahagében, bod 49, a ve věci Bonik, bod 43), přičemž je zapotřebí nejprve najisto vymezit okolnosti, v nichž daňový podvod spočíval, a teprve poté posuzovat, zda lze příslušnému subjektu klást k tíži účast na něm (rozsudek ve věci Kittel). Při posuzování zavinění přitom daňové orgány hodnotí, zda subjekt, který nárokuje odpočet, při výkonu své hospodářské činnosti přijal opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nejsou součástí podvodu (rozsudky SDEU ze dne 11. 5. 2006, ve věci C - 384/04, *Commissioners of Customs a Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další,* bod 33, ve věci Kittel, bod 51, a ve věci Mahagében, body 53 a 54).

[74] Podle této judikatury SDEU je proto možné přistoupit k odepření nároku na odpočet daně jen v případě, že správce daně, na němž leží důkazní břemeno, prokáže existenci daňového podvodu a skutečnost, že o něm daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl. V rámci tohoto tzv. vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i absenci či nedostatek rozumných opatření přijatých daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na DPH.

[75] Stěžovatelka považovala za nesprávný závěr krajského soudu, který uvedl, že její dřívější obchodní zkušenost se společností TRAMAX nemůže sama o sobě jako argument obstát, neboť v roce 2010 ji převzal Ing. Vávra. Přitom stěžovatelka neuvádí, kdy se její dřívější obchody měly uskutečnit. Stěžovatelka však v kasační stížnosti tvrdí, že tříletá historie spolupráce je dostatečně dlouhá.

[76] Této kasační námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Krajský soud totiž nepominul to, že stěžovatelka se společností TRAMAX obchodovala delší dobu, nýbrž pouze uvedl, že tato skutečnost sama o sobě není dostatečným argumentem z hlediska řádnosti nastavení kontrolních mechanismů. Stěžovatelce je sice nutné dát zapravdu v tom, že dlouhodobá bezproblémová spolupráce se může promítnout do rozsahu uplatňovaných opatření a kontrolních mechanismů při obchodování i do striktnosti jejich vymáhání.

Zároveň však platí, že ani u zdánlivě spolehlivých dlouhodobých obchodních partnerů nelze na kontrolu rezignovat úplně.

[77] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že pokud z účetních závěrek za roky 2010 a 2011 vyplývá, že společnost TRAMAX nedisponovala technickým ani personálním vybavením pro tak velké množství obchodů (v hodnotě cca 330 mil. Kč), je tato skutečnost při posuzování přiměřenosti kontrolních opatření irelevantní. Totéž platí o skutečnosti, že společnost TRAMAX nezveřejňovala účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku. Stěžovatelka se na podporu svého názoru dovolávala rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 (dále jen „rozsudek ve věci VYRTYCH“). V něm však Nejvyšší správní soud žádný takový závěr nevyjádřil. Naproti tomu v rozsudku ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*to, co lze považovat za rozumně očekávatelná opatření, totiž významně závisí na intenzitě nestandardních okolností, které daný obchod provázejí. Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že v případě, kdy neexistují náznaky vzbuzující podezření o možném podvodu, není možné po daňovém subjektu požadovat, aby prováděl rozsáhlé prověřování svých obchodních partnerů. … Výše uvedené se však uplatní pouze tehdy, kdy neexistují ve věci důvodné pochybnosti o možné podvodnosti obchodů, a tyto nevzejdou ani z provedeného prověřování. To ale není případ projednávané věci. Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatelka měla na základě objektivních okolností provázejících obchody nabýt velmi silné pochybnosti o jejich skutečném účelu. Za takové situace není možné se spokojit s povrchním prověřením obchodních partnerů ve veřejných rejstřících. Stěžovatelka měla toto prověřování pojmout takovým způsobem, aby v jeho rámci přesvědčivým způsobem vyvrátila vzniklé pochybnosti.*“

[78] Z citované judikatury je zřejmé, že požadavek na rozsah kontrolních opatření je závislý na tom, jak podezřelými se daňovému subjektu měly jevit okolnosti provázející příslušné obchodní transakce. Krajskému soudu je přitom nutné dát zapravdu, že v tomto směru zjištěné skutečnosti měly ve stěžovatelce vzbudit důvodné pochybnosti.

[79] K závěru o tom, že si stěžovatelka měla být vědoma své účasti na podvodech na DPH při obchodech s mobilními telefony, orgány finanční správy uvedly následující objektivní okolnosti:

- V období od 23. 1. 2013 do 11. 9. 2013 stěžovatelka pořídila více než 31 tisíc mobilních telefonů (zejména iPhone, dále Samsung) od tří dodavatelů, převážně od společnosti TRAMAX. Tato společnost nakupovala mobilní telefony od subjektů, které DPH nepřiznaly nebo přiznaly a nezaplatily. Objem obchodovaných telefonů (iPhone) byl větší než objem obchodovaných telefonů českými operátory za celý rok.
- Z evidence IMEI čísel (unikátních identifikátorů mobilních telefonů), kterou vedla sama stěžovatelka, vyplývá, že více než 3 % telefonů byly stěžovatelce dodávány opakovaně. Některé z těchto telefonů přitom v době, kdy měly být stěžovatelkou zakoupeny, byly již aktivovány a používány v zahraničí. Z policií zajištěné elektronické komunikace přitom vyplývá, že jednatel stěžovatelky si nejpozději v srpnu 2013 byl vědom toho, že míra duplicit IMEI čísel je nestandardně vysoká. Z informací od společnosti Apple

pak vyplývá, že ze vzorku náhodně vybraných 100 IMEI čísel u 62 z nich došlo k aktivaci telefonu v zahraničí dříve, než byl daný telefon údajně dodán stěžovatelce.

- Společnost TRAMAX se chovala v obchodním vztahu nestandardně, když stěžovatelce dodávala jak telefony, tak rovněž zajistila odběratele pro ně, což nemělo ekonomický smysl a stěžovatelce mělo být toto jednání podezřelé. Obchodování stěžovatelky bylo financováno z úvěrů, které si pořídila, přitom platby sama odesílala předem v nezanedbatelných objemech. Takovéto jednání hodnotily orgány finanční správy jako značně rizikové a svědčící o nestandardnosti obchodních vztahů se společností TRAMAX.
- Jménem společnosti TRAMAX vystupoval zejména její jednatel pan Vávra. Ten se přitom dříve angažoval i v jiných společnostech, které byly následně převedeny na zahraniční subjekty a staly se nekontaktními. S jeho jménem byl rovněž spojen e-shop Mobilky.cz, o němž bylo na internetu snadno zjistitelné, že se vyznačuje podivnými až nekalými obchodními praktikami, na něž si stěžovala řada bývalých zákazníků.
- Ke konci obchodního vztahu se společností TRAMAX utrpěla stěžovatelka ztrátu 12 milionů Kč, neboť společnost TRAMAX přestala telefony dodávat, přestože stěžovatelka za ně již zaplatila. Ta přesto následně na základě doporučení od jednatele společnosti TRAMAX začala obchodovat se společností WONACO PRAG, s. r. o., což vyústilo ve ztrátu dalších 18 milionů Kč.
- Stěžovatelka pokračovala v obchodování se společností TRAMAX i poté, co byla seznámena s podezřeními správce daně. V reakci na výzvu k odstranění pochybností přitom uvedla, že na obchodním modelu nehodlá nic měnit a společnost TRAMAX považuje za důvěryhodného partnera.

[80] Stěžovatelka zpochybňovala závěr krajského soudu, podle nějž nebylo povinností žalovaného uvést, jaká opatření měla uplatnit, aby je bylo možno považovat za dostatečná. Na podporu tohoto názoru se dovolávala rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2020, č. j. 8 Afs 112/2017-69. Jak však správně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl žalovaný, podstatou uvedeného rozsudku nebyla samotná otázka kontrolních mechanismů, nýbrž skutečnost, že žalovaný se po zrušení jeho rozhodnutí krajským soudem neřídil závazným právním názorem krajského soudu. K otázce požadavků na rozsah odůvodnění nedostatečnosti kontrolních mechanismů se v něm Nejvyšší správní soud nevyjadřoval. Naproti tomu v již citovaném rozsudku ve věci VYRTYCH uvedl, že správce daně „*je povinen věrohodně vyvrátit tvrzení stěžovatele, že opatření přijatá k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu byla dostatečná, resp. je povinen uvést, proč má za to, že nebyla dostatečná*.“

[81] Povinností správce daně tedy nutně není uvést, jaká opatření měl daňový subjekt přijmout. Je však povinen zmínit, proč byla přijatá opatření nedostatečná. Vzhledem k tomu, že správce daně může po daňovém subjektu oprávněně požadovat pouze taková opatření, která je s ohledem na okolnosti věci možné považovat za rozumná a přiměřená, mělo by však z jeho rozhodnutí být patrné, že nějaká taková opatření existují. Toho lze dosáhnout i tím, že správce daně výslovně některá taková opatření uvede. Pokud tak však neučiní, lze takové odůvodnění rozhodnutí považovat za nedostatečné pouze tehdy, pokud z něj není zřejmé, proč jsou přijatá opatření nedostatečná, což v sobě implicitně zahrnuje

i požadavek na existenci vhodných opatření, která daňový subjekt neučinil. Takto přitom správce daně v posuzované věci postupoval.

[82] Stěžovatelka rozporovala konkrétní závěry žalovaného ohledně kontrolního opatření spočívajícího v kontrole duplicit IMEI kódů. Podle ní v průběhu času byly zjištěny toliko dílčí nesrovnalosti a až poté, co bylo zjištěno, že jich je více, bylo toto stěžovatelkou oznámeno Policii ČR. O skutečném rozsahu duplicit v IMEI kódech se stěžovatelka podle svého tvrzení dozvěděla až v prosinci roku 2013.

[83] S touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Z daňového spisu je totiž zřejmé, že stěžovatelka si již nejpozději koncem srpna 2013 byla vědoma toho, že ohledně duplicit se nejedná jen o dílčí nesrovnalosti, nýbrž o závažný problém. Jednatel stěžovatelky to v emailu svému spolupracovníkovi z 29. 8. 2013 popsal následujícími slovy: „*U Emai je duplicit na fakturách jako prase. Na Emai stavím naší obhajobu v rámci FÚ, byl by velký problém, pokud by zde vznikl nepořádek či nejasnosti. Všechny doklady i nahrané kódy musí vzájemně souhlasit a nesmí být duplicitní. Prosím vyřeš to, případně mne informuj.*“ Z uvedeného je jasné, že stěžovatelka v této době daný problém vnímala závažněji, než jen jako dílčí nesrovnalosti. Jak přitom krajský soud rovněž správně uvedl, z dokumentů, které stěžovatelka poskytla správci daně, vyplývá, že duplicity se v IMEI číslech nakoupených telefonů objevovaly už od března 2013.

[84] Při hodnocení dostatečnosti kontrolních mechanismů přitom krajský soud správně poukázal na skutečnost, že stěžovatelka v rozhodné době realizovala obchody s mobilními telefony ve značném množství a objem obchodovaných telefonů iPhone byl větší než objem obchodovaný českými operátory za celý rok. Za těchto okolností mohla mít stěžovatelka i bez zjištění duplicit přinejmenším pochybnosti o tom, jak je možné, že má pro takové množství odběratele. V okamžiku, kdy však zjistila, že se ve zobchodovaných telefonech objevují duplicitní IMEI kódy, mělo to v ní vzbudit silné podezření, že telefony jsou ve skutečnosti předprodávány v kruhu stále dokola.

[85] Vzhledem k množství zobchodovaných telefonů i ke skutečnosti, že stěžovatelka většinu z nich osobně nepřebírala, neboť byly dopravovány od dodavatelů rovnou k odběratelům, je nutné o to více trvat na tom, aby přijala nějaká rozumná kontrolní opatření. Důsledná kontrola IMEI čísel se přitom v tomto ohledu jeví jako rozumný začátek. Se stěžovatelkou je tedy sice nutné souhlasit v tom, že ke kontrole IMEI kódů neměla zákonnou povinnost, nicméně bez jejího provádění nebylo možné vzhledem k okolnostem projednávané věci vůbec uvažovat o tom, že by ostatní stěžovatelkou nastavené kontrolní mechanismy mohly být dostatečné.

[86] S ohledem na zjištěné podezřelé objektivní okolnosti, jež stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybňuje, totiž nelze považovat za dostatečné, že své obchodní partnery prověřovala ve veřejných databázích a že měla formálně přijatý interní řád. Nejvyšší správní soud se nemůže vyjádřit k tomu, zda by za okolností projednávané věci bylo možné důslednou kontrolu IMEI kódů považovat za dostatečný kontrolní mechanismus, či zda by ji stěžovatelka musela doplnit ještě o nějaké další postupy. Vzhledem k tomu,

že však ani tuto kontrolu stěžovatelka neprováděla řádně a na zjištění z ní patřičným způsobem nereagovala, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud se závěrem krajského soudu i žalovaného, že stěžovatelkou uplatňované kontrolní mechanismy nelze považovat za dostatečné.

[87] Na výše uvedeném nic nemění ani argumentace stěžovatelky, podle níž v roce 2013, kdy probíhaly předmětné obchody, bylo povědomí o karuselových podvodech a možnostech jejich předcházení velmi nízké. Žalovaný tak, co se kontrolních opatření týče, klade na stěžovatelku podle jejího názoru mnohem přísnější požadavky, než byla v době obchodování schopna unést, a v důsledku toho tak na ni fakticky přenáší své kontrolní funkce. V projednávané věci totiž podezřelé okolnosti dosahovaly takové intenzity, že měly ve stěžovatelce vzbudit podezření ohledně prováděných obchodů bez ohledu na to, zda věděla o mechanismu provádění karuselových podvodů. Stěžovatelka totiž ve značně nadstandardním množství přeprodávala zboží od odběratelů k dodavatelům. Hlavní dodavatel společnost TRAMAX přitom po určitou dobu byl i minoritním odběratelem, stěžovatelce dále zajistil některé odběratele a rovněž prostřednictvím na něj napojené firmy realizoval i dopravu. Tyto skutečnosti měly ve stěžovatelce vyvolat silné pochybnosti o ekonomickém významu její účasti v předmětných obchodech. Stěžovatelka se měla zajímat o to, proč jí společnost TRAMAX umožňuje vydělávat na obchodech, které v podstatě zajišťuje a realizuje sama. I bez znalosti přesného modelu fungování karuselových podvodů přitom mělo být stěžovatelce zřejmé, že takovýto obchodní model je vysoce nestandardní, nemá ekonomické opodstatnění, a je tedy možné, že se v jeho pozadí skrývá cosi nelegálního, díky čemuž je pro společnost TRAMAX výhodný.

III/8. Obchodování s bílou technikou

[88] Jednou ze zásadních otázek pro žalovaného i pro krajský soud byla problematika cenotvorby společnosti EDEN WAY. Tato společnost totiž stěžovatelce podle žalovaného prodávala zboží výrazně levněji, než bylo na trhu obvyklé. Orgány finanční správy v tom spatřovaly významnou objektivní okolnost, které měla stěžovatelku vést k obezřetnosti. Podle stěžovatelky byla však nízká cena důsledkem systému marží, slev a bonusů a v daňovém řízení byla existence tohoto cenového systému dostatečně prokázána zejména výpovědí jednatele společnosti EDEN WAY pana Blahuta. Jeho výpověď však daňové orgány i krajský soud ignorovaly, respektive ji účelově dezinterpretovaly.

[89] Tyto závěry stěžovatelka vyvozuje z odstavce 81 napadeného rozsudku, v němž krajský soud uvedl, že není pravdou, že by žalovaný porušil povinnost stanovenou § 8 odst. 1 daňového řádu, podle nějž *správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti*. Z uvedené pasáže rozsudku však nijak nevyplývá, že by se vztahovala k hodnocení výpovědi pana Blahuta. Naopak, krajský soud se v ní vyjádřil v tom smyslu, že „*žalobce uvádí, že žalovaný se přiklonil pouze k jednomu z důkazů a o jiném prohlásil, že je nevěrohodný. K tomu již ale žalobce neuvádí, o který důkaz se má jednat, který důkaz správce daně měl žalobce vlastní důkazní aktivitou vyvrátit. Z tohoto důvodu nemůže krajský soud k hodnocení těchto eventuálně sporných důkazů přistoupit. Není úkolem soudu, aby svoji vlastní aktivitou nahrazoval aktivitu žalobce či jeho právního zástupce,*

tedy aby v rámci daňového spisu či zprávy o daňové kontrole sám aktivně vyhledával ty střípky skutečnosti, které svědčí uplatněné žalobní argumentaci."

[90] S tímto hodnocením krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Žalobní námitka, již krajský soud v uvedeném odstavci napadeného rozsudku vypořádával, totiž byla formulována natolik obecně a nekonkrétně, že krajský soud nemohl přistoupit k jejímu věcnému posouzení bez toho, aby si nejprve musel v podstatě domyslet relevantní argumentaci. Jak přitom Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně uvádí, není úkolem soudu, aby za žalobce spekulativně domýšlel argumenty, které návrh podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2021, č. j. 8 Ao 3/2021-73, ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, či ze dne 4. 4. 2019, č. j. 7 As 400/2018-105).

[91] Uvedenou žalobní námitku stěžovatelka následně rozvinula ve svém třetím doplnění žaloby, v němž poukázala mimo jiné na skutečnost, že svědecká výpověď pana Blahuta prokazuje tvrzení o cenotvorbě společnosti EDEN WAY i o existenci objednávkového portálu. Na tyto námitky krajský soud reagoval v odstavcích 84 a 112 napadeného rozsudku, v nichž uvedl, že existence systému slev a bonusů zůstává jen v rovině tvrzení stěžovatelky a pana Blahuta, přičemž ani z jeho výpovědi nic konkrétního nevyplynulo. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[92] Stěžovatelce není možné dát zapravdu v tom, že by daňové orgány výpověď pana Blahuta ignorovaly. Naopak, správce daně ve zprávě o daňové kontrole obsáhle popsal, co pan Blahut vypověděl i jaké závěry byly z toho vyvozeny. Projevem zásady volného hodnocení důkazů přitom není bezmyšlenkovitá akceptace všech svědeckých výpovědí jako faktů, nýbrž naopak řádné zhodnocení těchto výpovědí v kontextu ostatních zjištění. Této své povinnosti přitom daňové orgány dostály. Nelze přijmout názor stěžovatelky, že uvedené skutečnosti je nutné považovat za prokázané jen proto, že pan Blahut jejich existenci potvrdil. Správce daně totiž přesvědčivě vysvětlil, proč tvrzení pana Blahuta nelze považovat za věrohodná. Poukázal zejména na to, že pan Blahut nebyl schopen doložit písemné smlouvy s polskými dodavateli, jež by zakotvovaly podmínky tvrzených bonusů a slev. V neprospěch pravdivosti tvrzení pana Blahuta svědčila i skutečnost, že žádný z pěti polských dodavatelů společnosti EDEN WAY bonusy nevyplatil, což by v případě reálné existence takových závazků bylo velmi nepravděpodobné. Přestože pan Blahut tvrdil, že na bonusech mu jeho dodavatelé dluží přes 20 milionů Kč, společnost EDEN WAY prodal zahraniční osobě za 100.000 Kč. Navíc tato společnost je od realizace jejího prodeje nekontaktní a nevyvíjí žádnou obchodní činnost.

[93] Za těchto okolností považuje Nejvyšší správní soud za zcela rozumný závěr daňových orgánů, že tvrzení pana Blahuta o existenci systémů bonusů a slev měla zakrýt skutečnost, že hlavním faktorem, který měl zajistit ekonomickou smysluplnost realizovaných obchodů, bylo obohacení se o neoprávněně nárokované odpočty DPH.

[94] Dále stěžovatelka brojila proti tomu, aby jí byla k tíži přičítána skutečnost, že společnost EDEN WAY byla převedena na zahraniční osobu a stala se nekontaktní, neboť k tomuto došlo až po ukončení obchodní spolupráce s ní. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že stěžovatelka se společností EDEN WAY obchodovala v období měsíců ledna až října 2013, přičemž poslední transakce se uskutečnila dne 21. 10. 2013. Pan Blahut svůj obchodní podíl převedl na zahraniční osobu rovněž dne 21. 10. 2013. Stěžovatelce je tedy nutné dát zapravdu v tom, že převedení společnosti EDEN WAY na nekontaktní zahraniční osobu jí nelze přičítat k tíži, neboť o něm v průběhu obchodování nemohla vědět. Z rozhodnutí o odvolání ani z napadeného rozsudku však neplyne, že by tato skutečnost byla stěžovatelce přičítána k tíži. Ta totiž podle závěru žalovaného a krajského soudu představovala jen jeden z argumentů svědčících o spáchání daňového podvodu společností EDEN WAY, nikoliv o stěžovatelčině vědomosti o něm. Přestože je tedy tvrzení stěžovatelky o nemožnosti přičítat jí uvedené skutečnosti k tíži správné, nemá pro projednávanou věc význam.

[95] K závěru o tom, že stěžovatelka si měla být vědoma nestandardností při obchodování s bílou technikou se společností EDEN WAY, vedly daňové orgány kromě již zmíněného výrazně levnějšího prodeje předmětného zboží oproti obvyklým tržním cenám následující objektivní okolnosti:

- Společnost EDEN WAY byla v roce 2013 uměle vložena mezi stěžovatelku a její stávající polské dodavatele zboží. Její účast v obchodním řetězci je naprosto nelogická, neboť tato společnost nakupovala zboží od původních dodavatelů stěžovatelky a dále je prodávala stěžovatelce. O tom, že společnost EDEN WAY stěžovatelce pouze přeprodává zboží od jejích původních dodavatelů, přitom stěžovatelka věděla z přepravních dokladů.
- Minimálně s jedním z původních dodavatelů i po včlenění společnosti EDEN WAY do obchodního řetězce stěžovatelka komunikovala přímo, tedy objednávala u něj zboží a dávala mu pokyny ohledně jeho přepravy. Toto zboží bylo následně fakturováno tak, že dodavatel jej prodal společnosti EDEN WAY a ta následně stěžovatelce.
- Společnost EDEN WAY stěžovatelce prodávala zboží rovněž za výrazně nižší ceny než její původní dodavatelé. Stěžovatelka přitom měla k dispozici informace o pořizovacích cenách zboží, a muselo jí tedy být jasné, že společnost EDEN WAY z těchto obchodů negeneruje zisk, nýbrž ztrátu.
- V běžném obchodním styku je navíc značně nestandardní, aby odběratel měl k dispozici rozsáhlé informace o subdodavatelích svého dodavatele včetně nákupních cen zboží. I to svědčí o tom, že vztah mezi stěžovatelkou a společností EDEN WAY nelze považovat za běžný.
- Na rozdíl od svých ostatních dodavatelů (s nimiž měla stěžovatelka sjednanou lhůtu splatnosti až 90 dnů) platila stěžovatelka společnosti EDEN WAY za zboží předem, tedy před jeho faktickým dodáním.
- Přestože společnost EDEN WAY měla zveřejněný bankovní účet podle § 96 zákona o DPH, platby od stěžovatelky přijímala na jiný účet, který zveřejněn nebyl.

- Jediným společníkem společnosti EDEN WAY byl v době obchodování se stěžovatelkou Ing. Tomáš Blahut. Ten dříve působil i v jiných společnostech, které byly následně převedeny na zahraniční fyzické osoby a často pak skončily v likvidaci.
- Společnost EDEN WAY ve sbírce listin obchodního rejstříku nezveřejňovala žádné informace o své činnosti ani účetní závěrky.
- Obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností EDEN WAY byla upravena písemnou smlouvou až od 1. 4. 2013. Stěžovatelka přitom žádným způsobem neobjasnila obsah ústní dohody, na jejímž základě spolu tyto společnosti obchodovaly již v předchozích třech měsících.
- Ve smlouvě ze dne 1. 4. 2013 bylo uvedeno, že stěžovatelka bude provádět objednávky e-mailem, přes objednávkový portál společnosti EDEN WAY nebo prostřednictvím elektronické výměny dat. Správci daně se však nepodařilo zjistit existenci žádného e-shopu, objednávkového portálu či internetových stránek, na nichž by společnost EDEN WAY prezentovala svoji obchodní činnost v oblasti bílé techniky. Společnost EDEN WAY provozovala pouze e-shop s víny.

[96] V daňovém řízení tedy byla zjištěna celá řada objektivních okolností svědčících o tom, že stěžovatelka věděla či alespoň mohla či měla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Nelze se proto ztotožnit s kasačními námitkami o ekonomické opodstatněnosti obchodní spolupráce stěžovatelky se společností EDEN WAY ani o spolehlivosti tohoto subjektu a jeho jednatele pana Blahuta. Jelikož stěžovatelka nepřijala opatření k zamezení své účasti na podvodném jednání, postupovaly daňové orgány správně, když jí neuznaly ani nárok na odpočet DPH na základě přijetí zdanitelných plnění od společnosti EDEN WAY.

III/9. Nevypořádání některých žalobních námitek

[97] Poslední ze stěžovatelčiných námitek směřovala proti tomu, že se krajský soud nezabýval některými z jejích žalobních bodů. Konkrétně měl krajský soud pominout její argumentaci týkající se ceny zboží dodávaného společností EDEN WAY. V napadeném rozsudku však krajský soud v tomto směru odkázal na své předchozí závěry o tom, že stěžovatelka prokazatelně pořizovala od společnosti EDEN WAY předmětné zboží za nižší cenu, než za jakou jej tento obchodní subjekt pořídil. Dále krajský soud vypořádal i žalobní námitky ohledně obchodování stěžovatelky se společností TRAMAX, které se vztahovaly ke kontrole IMEI čísel a kontrolním mechanismům obecně (vypořádané v odst. 94 a 113 a násl.). Stěžovatelce je sice možné dát zapravdu v tom, že některá argumentace zůstala ze strany krajského soudu opomenuta (zejména tvrzení týkající se společnosti WONACO a nedostupnosti některých informací stěžovatelce), nicméně ta nesměřovala proti důvodům, na nichž bylo rozhodnutí žalovaného postaveno. Žalovaný ani krajský soud totiž nezpochybňovali, že stěžovatelka v době realizace obchodů neměla přístup ke všem informacím, z nichž následně vycházel žalovaný (zejména od zahraničních správců daní a o celkovém dodavatelsko-odběratelském řetězci sahajícím za její přímé dodavatele a odběratele). Z těchto informací však žalovaný vyvozoval jen závěr o samotném spáchání daňového podvodu, a nikoli o tom, že stěžovatelka o něm měla a mohla vědět.

[98] Nejvyšší správní soud na tomto místě považuje za nutné poukázat na velmi nejasný způsob, jakým stěžovatelka své žalobní (i následné kasační) námitky formulovala. Stěžovatelka totiž poukázala na číslo odstavce žalobou napadeného rozhodnutí a uvedla, že se závěry v něm vyslovenými nesouhlasí a považuje za nezákonné. Takovýto způsob formulace námitek však nelze považovat za korektní pro dosažení řádného přezkumu v soudním řízení správním. Jak Nejvyšší správní soud opakovaně ve své judikatuře uvedl, „*soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta*“ (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60). Podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, je dále žalobce „*též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti*“. V rozsudku ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31, k tomu Nejvyšší správní soud uvedl, že „*lze obecně konstatovat, že žalobci nic nebrání v tom, aby v rámci žalobních bodů zopakoval své argumenty vyjádřené v průběhu řízení před správními orgány, musí však vzít v úvahu, že žalobou napadá právě rozhodnutí o odvolání, které jeho ve správním řízení uplatněné argumenty vypořádává (nebo nevypořádává) a žalobní body se musí vztahovat právě k obsahu napadeného rozhodnutí, případně k postupu žalovaného správního orgánu při vydání napadeného rozhodnutí.*“ Přitom platí, že „*míra podrobnosti žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.*“

[99] V projednávané věci byla tedy kvalita žalobní, případně i stížnostní argumentace na samé hranici projednatelnosti, a proto je pochopitelné, že krajský soud u mnoha žalobních bodů nenašel věcnou argumentaci, kterou by mohl přezkoumávat. Nicméně v napadeném rozsudku postihl podstatu a smysl žalobní argumentace, a proto jej nelze považovat za nepřezkoumatelný.

IV. Závěr a náklady řízení

[100] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že daňové řízení nebylo zatíženo vadami, které by mohly mít vliv na zákonnost v nich vydaných rozhodnutí, napadený rozsudek je přezkoumatelný a krajský soud v něm posoudil příslušné právní otázky správně. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. tedy nebyly naplněny.

[101] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Osoba zúčastněná na řízení má v souladu s § 60 odst. 5 s. ř. s. právo na náhradu

jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinností, které jí soud uložil. Z důvodů zvláštního zřetele hodných jí může soud na návrh přiznat právo na náhradu dalších nákladů řízení. Taková situace ovšem v dané věci nenastala. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl o tom, že ani osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 20. září 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu