ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Sylvy Šiškeové a Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **TRANGO s. r. o.**, se sídlem Rajnochova 684/88, Ostrava, zast. advokátem JUDr. Radimem Vicherkem, se sídlem Masná 1850/4, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2020, č. j. 47228/20/5300-21442-809464, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 12. 2022, č. j. 22 Af 10/2021-59,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V této věci jde především o posouzení, zda se krajský soud dostatečně zabýval všemi řádně uplatněnými žalobními body.

[2] Společnost Finesteel group s.r.o. (původní žalobkyně) v rámci své ekonomické činnosti mimo jiné obchodovala s hutním materiálem. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) jí platebním výměrem a šesti dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 8. 2019 doměřil daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období únor až březen a květen až září 2017 a stanovil penále. Stalo se tak poté, co správce daně na základě daňové kontroly dospěl k závěru, že se původní žalobkyně účastnila podvodného řetězce. Neuznal tedy nárok na odpočet DPH, který původní žalobkyně uplatnila na základě daňových

dokladů přijatých od tuzemského plátce – společnosti Cotoran s.r.o. (dále „Cotoran“). Žalovaný zamítl odvolání původní žalobkyně a potvrdil platební výměry.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného se původní žalobkyně bránila u Krajského soudu v Ostravě, který žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Původní žalobkyně podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Dne 1. 11. 2023 původní žalobkyně zanikla v důsledku sloučení se společností TRANGO s. r. o. Jelikož ke sloučení došlo v průběhu řízení o kasační stížnosti, bude Nejvyšší správní soud (NSS) v dalším textu používat označení „stěžovatelka“ jak pro původní žalobkyni, tak pro společnost TRANGO s. r. o.

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že je rozsudek nepřezkoumatelný a také nezákonný, neboť krajský soud odmítl část žalobních bodů pro jejich obecnost. Stěžovatelka je přesvědčena, že není povinna opisovat části správního spisu, neboť soud z něj při přezkumu napadeného rozhodnutí musí vycházet.

[6] Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud odkázal na správný postup správce daně, nevypořádal se však s námitkou směřující do identifikace chybějící daně, s námitkou, že nebylo uvedeno, jaká kontrolní opatření by byla dostatečná, a s námitkou, že stěžovatelka z plnění přijatých od společnosti Cotoran řádně odvedla daň. Podle stěžovatelky nebyl prokázán daňový podvod, neboť popis obchodních vztahů v řetězci nemá vypovídací schopnost o identifikaci zboží, a nelze tak učinit závěr o jeho totožnosti. Závěrem stěžovatelka namítla, že se krajský soud nezabýval tím, že k odepření nároku na odpočet DPH může správce daně přistoupit až poté, co prokáže neúspěšné vymáhání této daně u předešlých článků řetězce.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[9] Hlavní stěžovatelčinou kasační námitkou je nesouhlas se způsobem, jakým krajský soud posoudil její žalobu. Některé žalobní námitky krajský soud údajně odmítl posoudit, neboť podle něj byly příliš obecné, jiné vypořádal odkazem na rozhodnutí žalovaného. To podle stěžovatelky není dostatečné a zakládá to nepřezkoumatelnost a nezákonnost napadeného rozsudku.

[10] NSS k tomu uvádí, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ovládá dispoziční zásada. Aby byla žaloba projednatelná, musí obsahovat alespoň jeden žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). V takovém případě je žaloba bezvadná a není povinností soudu vyzývat žalobce ke konkretizaci zbývajících tvrzení, jež s ohledem na jejich obecnost nelze považovat za žalobní body. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. vymezují rozsah soudního přezkumu správního rozhodnutí

žalobní body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Je proto logické, že obsah a kvalita žaloby do značné míry předurčují, jak podrobně soud odůvodní své rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů totiž není nástrojem všeobecné kontroly zákonnosti postupu orgánů veřejné moci.

[11] Pokud tedy žalobce srozumitelně a jednoznačně nevymezí konkrétní skutkové či právní důvody tvrzené nezákonnosti nebo procesní vady napadeného rozhodnutí, ale pouze obecně poukazuje na rozpor postupu správních orgánů se zákonem, není krajský soud povinen za něj spekulativně domýšlet další argumenty či sám nacházet tvrzení, která žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli žalobcova advokáta (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Žalobní bod musí být jasně individualizovaný. Nemůže se tedy jednat o pouhou typovou charakteristiku určitých nezákonností, paušální odkazy na ustanovení zákona či na skutečnosti zachycené ve správním spise (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS).

[12] Pokud tedy žalobce jasně nevylíčí, z jakých konkrétních skutkových či právních důvodů považuje napadené rozhodnutí za nicotné nebo nezákonné, nejedná s o žalobní bod a krajský soud se takovým tvrzením vůbec nezabývá. Smyslem soudního přezkumu není ani stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené. Proto v případě, kdy se krajský soud ztotožní s rozhodnutím žalovaného, může odkázat na jeho odůvodnění se souhlasnou poznámkou (rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, či ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47).

[13] Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že žalobce není povinen v žalobě opisovat části správního spisu ani přesně citovat výpovědi svědků. Nic takového po ní ostatně krajský soud nepožadoval, neboť ze správního spisu soud při přezkumu napadeného rozhodnutí standardně vychází. Úkolem stěžovatelky však bylo předestřít krajskému soudu argumentaci, která co možná nejpřesněji reaguje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pokud stěžovatelka některé námitky uplatnila pouze obecně, krajský soud nepochybil, konstatoval-li, že žalovaný konkrétně a obsáhle vypořádal stěžovatelčiny odvolací námitky a na toto vypořádání odkázal s dodatkem, že nesprávnost hodnocení důkazů nemohl přezkoumat, neboť stěžovatelka neupřesnila, v čem tento vadný postup spočívá.

[14] Krajský soud podle stěžovatelky pochybil, pokud se nezabýval nepřípustností upřednostnění odepření nároku na odpočet DPH u stěžovatelky namísto vymáhání ztracené daně po předešlých článcích dodavatelsko-odběratelského řetězce, u nichž muselo být zapojení do daňového podvodu mnohem intenzivnější. NSS dospěl po seznámení se s obsahem žaloby k závěru, že takovou žalobní námitku stěžovatelka nepředestřela. Krajskému soudu proto nelze vytýkat, že se jí nezabýval; jeho rozsudek nemůže být z tohoto důvodu nepřezkoumatelný.

[15] NSS dále posoudil, jaký rozsah přezkumu stěžovatelka prostřednictvím svých žalobních tvrzení vymezila, a zda je odůvodnění rozsudku krajského soudu dostatečné.

[16] V prvním žalobním bodě stěžovatelka tvrdila, že se žalovaný nevypořádal se všemi

důkazy a judikaturou a neprovedl řádné dokazování. Krajský soud odkázal na body 116 až 158 napadeného rozhodnutí. Stěžovatelce vytkl nedostatečnou konkretizaci toho, jakých důkazů a jaké judikatury se námitky týkají, v čem spatřuje nesprávnost jejich hodnocení žalovaným, a také toho, co měl žalovaný podle jejího přesvědčení pominout. Konstatoval, že důvodnost takto obecných tvrzení nelze posoudit, a námitce proto nepřisvědčil.

[17] S tímto závěrem NSS souhlasí, neboť odpovídá judikaturním závěrům shrnutým výše v bodech [10] až [12]. Stěžovatelka dostatečně neindividualizovala svá tvrzení a omezila se na paušální poukazy na nezákonnost dokazování a nedostatečnost odůvodnění napadeného rozhodnutí. Takto obecně formulovaný žalobní bod nemohl krajský soud řádně přezkoumat, a jeho reakce tak byla správná.

[18] Ve druhém žalobním bodě stěžovatelka namítla nesprávné nebo chybějící hodnocení důkazů, zejména výslechů svědků N. a Ing. K. Krajský soud podotkl, že stěžovatelka tuto námitku opět nekonkretizovala. I když v žalobě poukázala na konkrétní výslechy, neuvedla, jaké části výpovědí žalovaný nehodnotil a které naopak vyhodnotil zkresleně. Krajský soud odkázal na body 73, 74 a 101 napadeného rozhodnutí. Uzavřel, že po něm nelze požadovat precizaci žalobních bodů ani vlastní vyhledávací činnost za účelem doplnění žalobní argumentace.

[19] I zde NSS s krajským soudem souhlasí a odkazuje na výše citovanou judikaturu. I když stěžovatelka zmínila výslechy konkrétních svědků N. a Ing. K., své výhrady blíže nepopsala. Pouze uvedla, že *„části jejich výpovědi odvolací orgán nevyhodnotil vůbec, a části hodnotil jen v souvislosti se svým názorem, který si ve věci utvořil, navíc výpověď svědka N. zcela zkreslil a dal ji jiný význam, než svědek uvedl a toho svědka v podstatě označil za ‚nevěrohodného podvodníka'.*“ NSS přisvědčil krajskému soudu, že toto tvrzení je obsahově zcela obecné. Krajský soud tedy nepochybil, pokud obecně formulovanými tvrzeními stěžovatelky nezabýval.

[20] Podle stěžovatelky je napadený rozsudek dále nepřezkoumatelný ve vztahu k závěrům o standardních okolnostech a absenci odůvodnění platebních výměrů. Krajský soud v bodě 16 rozsudku konstatoval, že zjištěné skutečnosti týkající se dodavatelů společnosti Cotoran nebyly stěžovatelce kladeny k tíži, nicméně dotvářely celkový obraz obchodní spolupráce a fungování jednotlivých řetězců. Jednání těchto článků řetězce daňové orgány detailně popsaly (s. 8 až 17 zprávy o daňové kontrole a body 46 a násl. napadeného rozhodnutí). Nemůže být tak důvodná námitka zpochybňující unesení důkazního břemene ve vztahu k dodavatelům společnosti Cotoran. Pokud jde o námitku týkající se absence odůvodnění platebních výměrů, krajský soud v bodě 17 napadeného rozsudku upozornil, že odůvodněním platebních výměrů je ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu zpráva o daňové kontrole. Podle NSS tedy krajský soud i tyto námitky přezkoumatelně vypořádal.

[21] Jako nedostatečně konkrétní lze podle NSS hodnotit i žalobní námitku, podle níž napadené rozhodnutí neobsahuje důkazy, na základě jejichž hodnocení mohl žalovaný dospět ke svým závěrům. Krajský soud opět nepochybil, pokud konstatoval, že tvrzení o absenci důkazů je natolik obecné, že jeho závěr je totožný jako u prvních dvou žalobních bodů. K tvrzení, že není zřejmé, jak žalovaný aplikoval daňové definice, dodal, že žalovaný předestřel právní východiska, která v bodech 41 až 115 napadeného rozhodnutí detailně

aplikoval na zjištěný skutkový stav.

[22] Stěžovatelka je dále přesvědčena, že unesla důkazní břemeno, neboť daňovým orgánům dodala všechny podklady. Zároveň tvrdí, že nemohla znát další subjekty v řetězci. Poukázala na to, že žalovaný nadhodnotil význam okolnosti, že obchodovala se společností Cotoran v režimu nepřenesení daňové povinnosti, a současně nezohlednil, že se jednalo o doplňkové zboží. Tato společnost navíc nebyla daňovým dlužníkem.

[23] Při posouzení tohoto žalobního bodu vyšel krajský soud ze správního spisu. Zdůraznil, že stěžovatelce není kladeno za vinu neunesení důkazního břemene ohledně splnění formálních ani hmotněprávních podmínek uplatnění nároku na odpočet DPH, ale její zapojení v podvodném řetězci. Argument, že obchodování v režimu nepřenesení daňové povinnosti bylo ovlivněno limitovanou nabídkou společnosti Cotoran, vyvrací svědecká výpověď svědka N., kterou stěžovatelka nečinila spornou. Zásadní nebylo ani tvrzení, že stěžovatelka vyjma svého dodavatele neznala jiné subjekty v řetězci. Z mnoha indicií popsaných v bodě 81 a násl. napadeného rozhodnutí muselo být stěžovatelce známo, že společnost Cotoran je pouze překupníkem, a navíc v oblasti obchodu s hutním materiálem naprostým nováčkem bez historie a zkušeností. Stěžovatelka se jako zkušená podnikatelka v této oblasti měla zajímat o případné další subjekty v řetězci a přijmout záruky ve vztahu ke společnosti Cotoran (např. precizní smluvní dokumentace, platby na zveřejněný účet aj.). Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně vyhodnotil otázku vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodu. Stěžovatelka proti těmto úvahám nepředložila konstruktivní argumenty. Krajský soud doplnil, že fakt, že společnost Cotoran nebyla daňovým dlužníkem, nemá z hlediska účasti stěžovatelky na daňovém podvodu právní význam, neboť rozhodné je narušení daňové neutrality.

[24] Ani v tomto případě nedospěl NSS k závěru, že krajský soud žalobní námitku nedostatečně vypořádal. Vysvětlil, co je ve věci sporné, a poukázal na to, co vyplynulo ze správního spisu, resp. ze svědecké výpovědi. Jelikož stěžovatelka ani zde proti závěrům žalovaného nevznášela konkrétní argumentaci, postupoval krajský soud správně, pokud na ně odkázal a ztotožnil se s nimi.

[25] Stěžovatelka v žalobě také označila za nepodložené tvrzení, že došlo ke spáchání podvodu, jehož byla součástí. Zmíněnou neexistenci souvislosti nezaplacené daně u subdodavatelů se stěžovatelkou považoval krajský soud za pouhou negaci závěrů napadeného rozhodnutí. V bodech 41 až 79 napadeného rozhodnutí žalovaný vyhodnotil existenci chybějící daně a charakter obchodních transakcí neodpovídající běžným obchodním podmínkám. Krajský soud na toto posouzení v bodě 22 napadeného rozsudku se souhlasnou poznámkou odkázal. V bodech 80 až 104 napadeného rozhodnutí se pak žalovaný zabýval vědomostí stěžovatelky včetně důkazů, z nichž vycházel. I s nimi se krajský soud ztotožnil a dodal, že nejde o pouhé domněnky či nepodložené konstrukce. Zároveň stěžovatelka nepředestřela konkrétní tvrzení, kterými by tyto závěry činila spornými.

[26] Podle NSS žalovaný v napadeném rozhodnutí předestřel řadu zjištění, která stěžovatelka v žalobě nezpochybnila. Chybějící daň byla zjištěna nejen u společnosti SIDMAN s.r.o. (body 49 až 53), ale i u společností I LOVE Parfems s.r.o. (body 54 až 59)

a První agrární, s.r.o. (body 60 až 64). Celý řetězec je popsán v bodech 41 až 79, na které odkazoval krajský soud; zdůraznit přitom lze zvláště body 48, 69, 70 a následující. Krajský soud také upozornil na to, že pro závěr o zaviněné účasti na daňovém podvodu nemusejí daňové orgány prokázat příčinnou souvislost mezi chybějící daní a povědomím daňového subjektu o podvodu. NSS shledal toto vypořádání krajského soudu jako dostatečné.

[27] Žalovaný měl dále podle stěžovatelky upřesnit, jaká konkrétní preventivní opatření měla přijmout, aby zamezila své účasti na daňovém podvodu. Nelze tvrdit, že neměla obchod uzavřít, neboť o podvodu nemohla vědět. Žalovaný totiž uvedl nepravdivé informace tykající se stěžovatelčina oprávnění k činnosti. Dále nezpochybnil splnění formálních ani hmotněprávních podmínek odpočtu DPH a současně stěžovatelce neprokázal účast na podvodu ani fakt, že se jednalo o totožné zboží.

[28] K námitce týkající se preventivních opatření, která měla stěžovatelka přijmout, odkázal krajský soud na rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51. Dodal, že daňové orgány nejsou povinny specifikovat kontrolní mechanismy. Zároveň krajský soud nepřisvědčil výkladu bodu 109 napadeného rozhodnutí jako vnucování způsobu obchodování ani tomu, že správce daně měl včas odhalit společnost Cotoran jako nespolehlivého plátce DPH. Tato společnost totiž vznikla v prosinci 2016 a k registraci k DPH došlo v lednu 2017, tedy měsíc před realizací prvních obchodů se stěžovatelkou. Doplnil, že i pokud by výtka k bodu 42 napadeného rozhodnutí týkající se oprávnění k činnosti stěžovatelky byla oprávněná, jde o pochybení bez vlivu na zákonnost tohoto rozhodnutí. K otázce totožnosti zboží krajský soud v bodě 23 rozsudku odkázal na body 46 až 48 napadeného rozhodnutí. Dodal, že o závěru ohledně identity zboží svědčí veškerá zjištění správce daně i výpověď svědka N. Kontrolní hlášení byla vytržena z kontextu dalších zjištěných skutečností. Jednalo se však pouze o jeden z důkazů, který spolu s dalšími tvoří ucelený důkazní řetězec.

[29] Stěžovatelka se tedy mýlí, pokud tvrdí, že krajský soud neuvedl, o jaká konkrétní zjištění správce daně se jedná. V odkazovaných bodech napadeného rozhodnutí je znázorněn zjištěný řetězec. Poukazem na zjištění správce daně je myšlena analýza kontrolních hlášení jednotlivých zapojených společností (zejm. body 51, 55, 62 a 69 napadeného rozhodnutí). To sice krajský soud výslovně neuvedl, nejde však o vadu, která by zakládala nepřezkoumatelnost či nezákonnost napadeného rozsudku. Krajský soud poukázal také na to, že totožnost zboží potvrdila výpověď svědka N., což stěžovatelka nečiní sporným. Na vyslovených závěrech nemění nic ani poukaz stěžovatelky na rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2020, č. j. 6 Afs 83/2020-32, neboť mu závěry napadeného rozsudku neodporují. V citovaném rozsudku se totiž žalovanému nepodařilo prokázat existenci chybějící daně. Žalobcův dodavatel neuhradil DPH, ovšem nebyla zřejmá souvislost s plněním poskytnutým žalobci. Vypořádání tohoto žalobního bodu ze strany krajského soudu tedy také obstojí.

[30] Námitky, že nebyla souvislost mezi chybějící daní se společností Cotoran a následně se stěžovatelkou, že společnost Cotoran nebyla daňovým dlužníkem, že stěžovatelka splnila hmotněprávní i formální podmínky nároku na odpočet DPH a neměla vědomost o subdodavatelích, a proto nebyla součástí podvodného řetězce, již vypořádává předchozí argumentace, na kterou krajský soud v bodě 24 napadeného rozsudku odkázal. Zdůraznil

také, že skutečnosti, které nastaly po ukončení spolupráce se společností Cotoran, nebyly kladeny stěžovatelce k tíži. Pouze dokreslovaly charakter zkoumaných dodavatelsko-odběratelských vztahů v řetězcích. Krajský soud doplnil, že není potřeba prokázat, jakým konkrétním způsobem byl podvod spáchán; musí být však postaveno najisto, v jakých okolnostech spočíval.

[31] Ani zde krajský soud nepochybil a žalobní námitku vypořádal. NSS pro úplnost dodává, že stěžovatelčin poukaz na body 81 až 98 napadeného rozhodnutí je opět pouhou negací argumentů žalovaného. Stěžovatelka tyto závěry a skutková zjištění nečiní spornými prostřednictvím konkrétních tvrzení. Není ani pravdou, že si žalovaný protiřečil a pominul, že výhoda obchodu nemusí spočívat pouze v nízké ceně. Protiřečí si naopak stěžovatelka, jak žalovaný vysvětlil v bodě 81 napadeného rozhodnutí. Nejprve totiž uvedla, že nabídka byla cenově zajímavá. Následně toto tvrzení korigovala s tím, že musí reagovat na poptávku a nabídku trhu, resp. dostupnost zboží, a proto využila nabídky společnosti Cotoran. NSS souhlasí se žalovaným, že zboží na trhu nedostupné nebude z logiky věci levné. Tento nesoulad ve vyjádřeních stěžovatelky je však jednou z mnoha dalších okolností týkajících se vědomosti stěžovatelky, které žalovaný popsal v bodech 80 až 104 napadeného rozhodnutí.

[32] Na stěžovatelkou předestřený „seznam pozitiv“ společnosti Cotoran reagoval krajský soud tím, že nemají potenciál zpochybnit závěry žalovaného ohledně tohoto subjektu. Odkázal na body 70 až 74, 84 a 102 napadeného rozhodnutí. I zde NSS souhlasí s krajským soudem. Stěžovatelka sice v žalobě předestřela některé skutečnosti týkající se společnosti Cotoran, které měly svědčit o její věrohodnosti. Nebyly však způsobilé zpochybnit závěry napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka například tvrdí, že její kontrolní mechanismy neselhaly, ačkoli hradila společnosti Cotoran platby na nezveřejněný bankovní účet a neučinila jiná opatření než tvrzené prověření ve veřejně dostupných rejstřících. Na některá tvrzení již reagovali v předchozí argumentaci krajský soud (společnost Cotoran nebyla nespolehlivý plátce – bod 24 napadeného rozsudku) nebo žalovaný (k volnosti stran ohledně smluvní dokumentace – body 86 až 88 napadeného rozhodnutí). Jiná tvrzení, např. že společnost Cotoran byla řádně založenou obchodní společností s oprávněním k podnikatelské činnosti, jednatel byl kontaktní a plnil závazky včas, zboží stěžovatelce „zapadalo“ do sortimentu, byla vágní. Předestřené skutečnosti nebyly způsobilé vyvrátit závěry žalovaného.

[33] NSS připouští, že některé okolnosti, jako např. vágnost smluvní dokumentace, samy o sobě nemohou svědčit o tom, že se udál daňový podvod, jehož se stěžovatelka účastnila. Skutečnosti vedoucí k závěru o daňovém podvodu a účasti daňového subjektu na něm však nelze posuzovat izolovaně, ale v jejich souhrnu. Podle rozsudku NSS ze dne 13. 10. 2022, č. j. 2 Afs 246/2020-101, jednotlivé podezřelé okolnosti *„samy o sobě nemusí postačovat k závěru, že konkrétní daňový subjekt věděl, resp. vědět měl a mohl o existenci podvodu na DPH v rámci řetězce dodavatelů a odběratelů. Všechny objektivní okolnosti, které správce daně zjistí, je pak třeba posuzovat v jejich souhrnu. To vede k tomu, že daňový subjekt sice může jednotlivou okolnost vysvětlit, ale celkový obraz zůstane nezměněn.“* Závěr o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu lze vyvrátit zpochybněním jednotlivých okolností, což se v případě stěžovatelky nestalo.

[34] Závěrem krajský soud konstatoval, že poslední žalobní tvrzení označené jako bod VI. pouze shrnuje předchozí argumentaci, a proto se nejedná o samostatný žalobní bod. Tomuto závěru NSS také přisvědčil, neboť námitky shrnuté v této pasáži žaloby krajský soud vypořádal v předchozích částech rozsudku.

[35] Stěžovatelka v kasační stížnosti také namítá, že se krajský soud nevypořádal s judikaturou, na kterou odkázala. Krajský soud však v bodě 24 napadeného rozsudku vysvětlil, že z rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, nevycházel, neboť se týkal jiné procesní situace. Je pravdou, že krajský soud výslovně nereagoval na stěžovatelčin poukaz na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS. Nebylo to však nezbytné. Stěžovatelka totiž poukazovala na to, že daňový subjekt splní důkazní povinnost předložením účetnictví, pokud daňové orgány nezpochybní jeho věrohodnost, úplnost, průkaznost nebo správnost. Krajský soud však správně upozornil, že splnění formálních ani hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH není v posuzované věci sporné.

[36] K námitce nepřípustného postupu správce daně NSS zdůrazňuje, že smyslem odepření nároku na odpočet DPH není vybrat chybějící daň, ale chránit systém DPH. Daňové subjekty by měly být motivovány, aby se vyhýbaly transakcím, které mohou být zasaženy daňovým podvodem. Případné vymožení daně nemá vliv na závěry o účasti na daňovém podvodu ani na odepření nároku na odpočet DPH (rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS, nebo ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46). Proto stěžovatelka nemohla uspět s námitkou, že zboží bylo dodáno dalšímu odběrateli, nebo že správce daně upřednostňuje odepření nároku na odpočet DPH u toho subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti snazší. Zároveň se nejedná o stejnou situaci, jakou posuzoval NSS v rozsudku ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32. V tamní věci nebyla prokázána souvislost neuhrazené daně s podvodným řetězcem.

[37] NSS uzavírá, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, pokud jeho odůvodnění vykazuje jen dílčí nedostatky. Krajský soud se vypořádal se všemi žalobními body v míře adekvátní tomu, jak konkrétně je stěžovatelka v žalobě uplatnila. Jak již NSS vyložil, stěžovatelka v žalobě nevznesla téměř žádné konkrétní výhrady proti skutkovým závěrům daňových orgánů či proti jejich hodnocení shromážděných důkazních prostředků. Krajský soud nemohl bez opory v žalobní argumentaci prověřovat správnost těchto závěrů. Věcí se proto zabýval v míře odpovídající obsahu žaloby. Odkazy na napadené rozhodnutí byly namístě, neboť krajský soud by jinak povětšinou pouze souhlasně shrnoval závěry žalovaného. Konkrétněji formulované námitky krajský soud dostatečně a srozumitelně vyhodnotil. Pokud stěžovatelka požadovala komplexnější vypořádání ze strany krajského soudu, měla věnovat větší pozornost precizaci svých žalobních námitek tak, aby se závěry daňových orgánů konkrétně polemizovala. Napadený rozsudek je přezkoumatelný a námitky směřující proti způsobu posouzení žaloby, jakož ani proti věcným závěrům krajského soudu, nejsou důvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[38] NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[39] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 19. července 2024

Tomáš Kocourek
předseda senátu