



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **ExaSoft Holding a. s.**, se sídlem Rudé armády 651/19a, Karviná, zastoupena JUDr. Jaromírem Kremerem, advokátem se sídlem Úzká 1108, Orlová – Lutyně, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 6. 2018, č. j. 24123/18/5300-21442-711315, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 10. 2020, č. j. 25 Af 44/2018 – 98.

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) na základě provedené daňové kontroly dodatečným platebním výměrem ze dne 25. 7. 2017, č. j. 2745009/17/3212-50522-807616, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 1 549 683 Kč a přede-psal penále ve výši 309 936 Kč. Správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z plnění uskutečněného v rámci obchodů s tonery a inkoustovými kazetami značky Canon a HP v řetězci společností Veritam Computer s. r. o. (dále jen „Veritam“) → EXPOL HOLDING s.r.o. (dále jen „EXPOL“) → žalobkyně → další odběratelé. Dospěl k závěru, že uvedený řetězec byl zatížen podvodem na dani, neboť zjistil chybějící daň u společnosti EXPOL a řadu dílčích nestandardních okolností v obchodování mezi uvedenými subjekty. Žalobkyně zároveň dle správce daně mohla vědět o existenci podvodných transakcí. Odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím.

[2] Proti rozhodnutí o odvolání se žalobkyně bránila žalobou. Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 24. 7. 2019, č. j. 25 Af 44/2018 – 63, rozhodnutí zrušil

a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dle krajského soudu zjištění správce daně ani ve svém souhrnu nebyla dostačující pro závěr o existenci daňového podvodu. Žalovaný proti tomuto rozsudku podal kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud shledal důvodnou a rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33. V tomto rozsudku dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že obchodní transakce byly zatíženy podvodem.

[3] Nejvyšší správní soud odkázal na rozhodnutí žalovaného a současně poukázal na chybějící daň, bezprostřední nekontaktnost EXPOL po realizaci obchodních případů, opakovanou změnu společníků Veritam a EXPOL, zapsání jednatelů těchto společností s bydlištěm na Slovensku ve stejném městě a ulici a personální propojení těchto společností skrze společníka EXPOL, který byl současně společníkem jedné ze společností ovládající Veritam. Pan Gajda byl jednatelem EXPOL pouze od 1. 8. 2012, kdy se uskutečnil první obchod, do 26. 10. 2012. Nejvyšší správní soud také přihlédl ke krátké obchodní historii obou společností. Kasační soud podpůrně přihlédl k dalším okolnostem, jako je rychlý přeprodej zboží, absence písemné dokumentace, sídlo dodavatelů na virtuálních adresách, absence internetové prezentace dodavatelů a obchod s komoditou, která se vyznačuje vysokou cenou a malými rozměry. Tyto okolnosti by samy o sobě neobstály, avšak ve světle výše uvedených skutečností a ve svém souhrnu podporují závěr, že obchodování, jehož se žalobkyně účastnila, bylo stíženo podvodem na DPH.

[4] Krajský soud byl v dalším řízení vázán závěry kasačního soudu ohledně skutečnosti, že podvod na DPH se skutečně stal. Současně však zbývalo posoudit otázku vědomosti žalobkyně o podvodu. Krajský soud v nyní napadeném rozsudku uvedl, že kasačním soudem posouzené objektivní okolnosti svědčí také o vědomosti žalobkyně, že byla součástí podvodu na DPH. Zopakoval, že žalovaný kromě zkoumání objektivních okolností, které se měly jevit jako podezřelé, neproověřil osobu jednatele EXPOL pana Gajdy, který působil jako jednatel a společník v jiných společnostech, v nichž byly jeho podíly postiženy exekucí. Žalobkyně také nepřihlédla k negativním referencím na osobu pana Gajdy na internetových fórech. Současně neobvyklé či nestandardní údaje na daňových dokladech EXPOL byly schopny vzbudit v žalobkyni podezření. Těmito údaji bylo jednak číslování na dokladech a současně výhrada vlastnického práva Veritam uvedená na fakturách. Dále častá změna jednatelů EXPOL a Veritam, přítomnost cizích státních příslušníků žijících na Slovensku ve stejném městě a na stejné ulici, personální propojení společností a virtuální sídla měly u žalobkyně vyvolat dostatečně podezření. Krajský soud uvedl, že absenci písemné dokumentace sice žalobkyně může považovat za běžnou v jejích obchodních vztazích, avšak to samo o sobě neznamená, že takovým způsobem měla obchodovat i v tomto případě. Skutečnost, že pan F. (předseda představenstva žalobkyně) znal pana Gajdu z dřívějších let, sama o sobě nevyklučuje povinnost počínat si v obchodních vztazích obezřetně.

[5] Krajský soud se dále vypořádal s námitkami procesního charakteru. Žalobkyně namítla porušení principu legitimního očekávání, jelikož v roce 2012 nakupovala od EXPOL také společnost ExaSoft Czech a. s., jejíž obchody však žalovaný nerozporoval. K tomu krajský soud uvedl, že tato skutečnost není pro posouzení nynější věci relevantní. Žalobkyně dále uvedla, že jí byla poskytnuta nepřiměřeně krátká lhůta k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění. Krajský soud souhlasil, že lhůta 8 dnů, kterou žalovaný prodloužil o dalších 9 dnů, byla poměrně krátká. S ohledem na skutečnost, že vyměřovací a odvolací řízení tvoří jeden celek, však žalobkyni nic nebránilo uplatnit skutkové námitky i později, což ostatně učinila. Z těchto důvodů žalobkyni nebyla upřena možnost účinné obrany. Žalobkyně dále namítala, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Ani této námitce krajský soud nepřítakal. Žalobkyně neuvedla žádné argumenty, ze kterých by plynulo, že nemohla brojit proti náležitostem zprávy o daňové kontrole. Konečně krajský soud nepřisvědčil ani námitce přednosti aplikace § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j.

7 Afs 8/2018 - 56, č. 3844/2019 Sb. NSS, z něhož vyplývá, že ručení daňového subjektu není speciální úpravou k odeprání nároku na odpočet.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody spatřuje ve skutečnosti, že krajský soud nesprávně posoudil její vědomost o účasti na daňových podvodech a jí přijatá opatření [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a nijak se nevypořádal s jejími námitkami [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[7] Stěžovatelka zaprvé namítá, že chybějící daň nemůže svědčit o její účasti na podvodném jednání, jelikož jí nelze klást k tíži skutečnosti nastalé po uskutečnění obchodu. Taktéž je tomu v případě nekontaktnosti EXPOL. Stěžovatelka také poukázala na skutečnost, že EXPOL byla založena jako *ready-made* společnost, a tedy před uskutečněním sporných obchodů nemohla vykazovat žádnou činnost. Pan Gajda byl zároveň znám panu F. Stěžovatelka navrhovala výslech pana Gajdy, a to za využití prostředků podle § 100 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). To však žalovaný odmítl a krajský soud se s touto žalobní námitkou nijak nevypořádal. Zadruhé stěžovatelka namítla, že krajský soud nesprávně posoudil, jaké informace byly dostupné stěžovateli v době provádění obchodů s EXPOL. O výhradě vlastnického práva ve prospěch Veritam se stěžovatelka dozvěděla až z daňových dokladů, které byly vystaveny po uzavření obchodu. Výhrada vlastnického práva je nadto běžným institutem používaným v obchodních vztazích. Pokud není oboustranným právním jednáním, je neúčinná a působí tak pouze „psychologicky“. Zatřetí, stěžovatelka přistupovala k údajům v obchodním rejstříku s důvěrou a současně přihlédla k faktu, že obě společnosti byly registrovány k DPH a nebyl jim přidělen status nespolehlivého plátce.

[8] Stěžovatelka dále uvedla, že zápis cizího státního příslušníka do obchodního rejstříku není z hlediska její vědomosti o podvodu na DPH významný. Skutečnost, že obě společnosti neměly obchodní historii, by svědčila o nestandardnostech až v kombinaci s jinými okolnostmi. Proto ji nelze klást k tíži stěžovateli. Rychlost dodávek také nelze přičítat stěžovateli, jelikož je v jejím oboru klíčová. Totéž platí o absenci obchodní dokumentace; ústní smlouvy jsou v tomto oboru běžné. Žalovaný však nezjišťoval, jaká je běžná praxe v oboru. Kdyby tak učinil, zjistil by, že takto probíhá 90 % všech transakcí v tomto odvětví. Stěžovatelka nemůže být odpovědna ani za to, že její dodavatel měl virtuální sídlo. Zda je virtuální sídlo standardní v oboru stěžovatelky však žalovaný nezjišťoval. Také absenci internetových stránek nelze považovat za nestandardní. V roce 2012 řada velkoobchodních dodavatelů neměla webové stránky.

[9] Stěžovatelka dále směřuje své námitky vůči tomu, že jí měla mít povědomí o exekucích na podíly pana Gajdy v jiných společnostech, se kterými neobchodovala. Pokud jde o reference na pana Gajdu na internetu, nejsou negativní reference na první pohled viditelné při více než 2 milionech odkazů. Jestliže krajský soud dává stěžovateli za pravdu, že způsob jejího obchodování je v jejím odvětví obvyklý, ale současně jí přikládá k tíži, že neuskutečnila obchod jinak, protirečí si. Stěžovatelka také poukázala na společnost Best Lock Systems s. r. o., která prováděla shodné obchody, avšak žalovaný ji dal v odvolání za pravdu. Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí s hodnocením krajského soudu. Je logické, že krajský soud při hodnocení vědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH přihlédl k objektivním skutečnostem, neboť tyto skutečnosti jsou současně nestandardními okolnostmi. Stěžovatelka se však mylně domnívá, že jsou jí přičítány skutečnosti, které svědčí o samotné existenci podvodu (následná nekontaktnost, chybějící daň, jednatel společnosti

EXPOL po panu Gajdovi). Žalovaný trvá na tom, že stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření před zahájením obchodů s EXPOL. K absenci vypořádání žalobních námitek žalovaný uvedl, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí námitku, pokud argumentace stěžovatelky neobstojí jako celek. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **není** důvodná.

[12] Stěžovatelka namítá, že se krajský soud nijak nevypořádal s jejími námitkami. Především jde o námitky stran procesních pochybení. Žalovaný odmítl důkaz svědeckou výpovědí a krajský soud na tuto námitku nijak nereagoval. Dále se nevypořádal s tvrzením, že zápis cizích státních příslušníků jakož i virtuální sídlo podnikatele je standardní praktikou. Současně se nevypořádal s námitkou standardnosti stěžovatelkou uskutečněných obchodních transakcí.

[13] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že správní soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 – 43, nebo ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 - 38). Jedinou námitkou, kterou krajský soud nevypořádal, byla námitka týkající se nevyslechnutí navržených svědků žalovaným. Toto procesní pochybení však nemůže způsobit nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného a také krajského soudu. Výslech pánů Gajdy a F. by v řízení, v němž správce daně neměl pochybnosti o zjištěných skutečnostech, nepřinesl nic nového a řízení by pouze prodloužil. Pokud jde o další námitky, je třeba konstatovat, že to, co žalobkyně považuje za konkrétní žalobní body, jsou spíše obecné úvahy. Námitka týkající se zápisu zahraničních osob do obchodního rejstříku pak absentuje zcela. Kasační soud konstatuje, že rozsah a kvalita žalobních bodů určuje kvalitu vypořádání krajským soudem (rozsudek ze dne 18. 6. 2015, č. j. 4 As 53/2015 – 26). Z rozsudku krajského soudu je patrné, z jakých důvodů shledal, že stěžovatelka měla a mohla vědět o podvodném jednání EXPOL. Rozsudek krajského soudu je tedy srozumitelný, založený na seznatelných důvodech a jako takový i přezkoumatelný.

[14] Hodnocení podvodů na DPH pomocí tzv. „vědomostního testu“ vychází z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*. Z tohoto rozsudku vyplývá, že nárok na odpočet DPH lze nepřiznat pouze ve výjimečných případech, ledaže by bylo kladně odpovězeno na čtyři otázky. 1) Existuje daňová ztráta? 2) Pokud ano, stalo se tak v důsledku daňového podvodu? 3) Byly transakce daňového subjektu spojeny s daňovým podvodem? 4) Věděl nebo měl vědět daňový subjekt, že jeho transakce byly spojeny s podvodem? V daném případě bylo na první tři otázky odpovězeno kladně již v předcházejícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33, jehož závěry byl krajský soud v nyní napadeném rozsudku vázán. Dosud nerozhodnutou a spornou otázkou bylo posouzení vědomosti o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu.

[15] První krok vědomostního testu sestává z existence objektivních okolností. Ty se mohou částečně i zcela překrývat s těmi, na jejichž základě byla shledána existence daňového podvodu (otázky 2 a 3). V žádném případě tak nelze hovořit o tom, že by stěžovatelce byla přičítána k tíži chybějící daň na výstupu u EXPOL (otázka 1). Naopak, tyto objektivní skutečnosti jsou tvořeny souhrnem okolností, které nelze označit za nahodilé. Patří k nim omezená obchodní historie,

kteřou lze částečně vysvětlit prodejem podílu v *ready-made* společnosti, reference na pana Gajdu na internetu a skutečnost, že podíly pana Gajdy byly v jiných společnostech zatíženy exekucí. Podezřele se jevila také skutečnost, že pan Gajda byl jednatelem EXPOL od 1. 8. 2012, tedy krátce před uskutečněním prvních obchodů. Dále také skutečnost, že EXPOL i Veritam měly společníky pocházející ze stejné ulice ve stejném městě a byly personálně propojeny. Lze souhlasit s hodnocením krajského soudu, že absence internetových stránek a virtuální sídla společností lze označit za podpůrné indicie.

[16] Druhý krok sestává z ověření, zda stěžovatelka učinila nezbytná opatření, aby se vyhnula možné účasti na daňovém podvodu. Ze spisu vyplývá, že stěžovatelka prověřila pouze to, zda má EXPOL identifikační číslo a daňové identifikační číslo. Takové prověření je nedostatečné a ani skutečnost, že předseda představenstva stěžovatelky pan F. znal pana Gajdu, nemůže tento nedostatek zhojit. Stěžovatelka navíc uvedla, že pan F. znal pana Gajdu přibližně rok. Pan Gajda jej kontaktoval s tím, že začíná podnikat prostřednictvím EXPOL. Taková skutečnost však ze správního spisu nevyplývá. Pan Gajda byl pouze jednatelem EXPOL, nikoliv společníkem. Společníkem byl pan B. a již tato skutečnost měla být stěžovatelce natolik podezřelá, aby se o obchodní minulost pana Gajdy více zajímala. Kasační soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že při zadání hesla „Daniel Gajda“ do internetového vyhledávače je k dispozici více než 2 mil. odkazů. Od podnikatele lze rozumně očekávat, že svůj vyhledávací dotaz specifikuje natolik, aby byl schopen zjistit co nejvíce informací. Jestliže pan Gajda v minulosti podnikal a stěžovatelka jej znala z dřívějších let, měla o něm dostatek informací k tomu, aby jej důkladně prověřila (například v kombinaci s identifikačním číslem, adresou, telefonním číslem, e-mailem apod.).

[17] Stěžovatelce také nelze přisvědčit v tom, že neměla tušení, kdo je obchodním partnerem EXPOL. Jestliže faktury obsahovaly kromě dalších nestandardních údajů také výhradu vlastnického práva ve prospěch Veritam, mělo být stěžovatelce zřejmé, že v transakci figuruje další subjekt, jež mohla a měla prověřit prostřednictvím veřejných rejstříků. Tomu ostatně nebránil ani průběh transakcí, neboť stěžovatelka za zboží platila až po jeho přijetí na sklad. V tuto chvíli mohla stěžovatelka prověřit EXPOL i Veritam ve vzájemné souvislosti a přihlídnout k jejich personálnímu propojení a virtuálním sídlům. Samotná výhrada vlastnického práva měla vést stěžovatelku k tomu, aby zpozorněla, a to zvláště v případě, kdy jde o jednostranné právní jednání, a jako takové neplané (srov. § 2134 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku). Na neplatnost ujednání přitom upozornila sama stěžovatelka, a tudíž je zřejmé, že si této skutečnosti byla vědoma. Námitka, že výhrada vlastnického práva je běžnou obchodní praxí v odvětví stěžovatelky pro její „psychologický efekt“, je nepřijatelná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), neboť ji stěžovatelka neuplatnila již v řízení před krajským soudem.

[18] Zboží, se kterým stěžovatelka obchoduje, lze považovat za relativně rizikové, jelikož je předmětem padělání. EXPOL nebyl v rozhodné době autorizovaným distributorem inkoustových kazet HP a Canon a tato skutečnost měla vést stěžovatelku ke zvýšené opatrnosti. Stěžovatelka pak nebyla schopna pochybnosti žalovaného vyvrátit ani poukazem na písemnou dokumentaci, jelikož obchodovala s EXPOL pouze na podkladě ústní dohody a elektronických objednávek. V tomto ohledu nelze učinit závěr, že si krajský soud protičečí, jestliže uznává, že elektronické objednávky bez listinné smlouvy mohou být běžné, a současně dodává, že stěžovatelka takto obchodní případy uskutečňovat neměla. S ohledem na objektivní okolnosti a absenci kontrolních mechanismů u stěžovatelky, nelze považovat absenci písemné dokumentace transakce za dostatečné pro tento obchodní případ. Pokud jde o objemy transakcí, pak obecně jistě stěžovatelce nelze vytýkat, že obchodovala ve vyšších objemech. EXPOL však byl novým dodavatelem a podle Nejvyššího správního soudu byly všechny podezřelé okolnosti zřejmé nejpozději před platbou za první objednávku. Proto i provedený objem měl význam z hlediska možné vědomosti stěžovatelky o podvodném jednání EXPOL, a to minimálně u dalších dodávek.

[19] Na základě výše uvedeného má kasační soud za to, že krajský soud nepochybil, pokud uzavřel, že stěžovatelka měla a mohla vědět o účasti na daňovém podvodu, jelikož si o společnosti EXPOL nezjistila dostatečné informace, aby zamezila své možné účasti na podvodu.

[20] Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že skutečnost, že společnost Best Lock Systems s.r.o. prováděla shodné obchody a žalovaný na jejím jednání neshledal nedostatky, není pro nyní posuzovanou věc významná. Tento případ může být s nyní posuzovanou věcí sice v zásadě podobný, avšak Best Lock Systems s.r.o. obchodovala s jiným subjektem, za který jednaly jiné osoby. V nynější věci právě podezření ohledně pana Gajdy vyvolalo nejzávažnější pochybnosti. Podobnost ve způsobu provádění obchodů Best Lock Systems s.r.o. a stěžovatelky pak nemůže na tomto závěru nic změnit.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] S ohledem na to dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 27. dubna 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu