



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **MEGASTAR World, s. r. o.**, se sídlem Štramberská 1049/20, Ostrava – Vítkovice, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2017, čj. 38801/17/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 10. 2018, čj. 22 Af 141/2017-85,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 10. 2018, čj. 22 Af 141/2017-85, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj vyměřil dvěma platebními výměry ze dne 27. 4. 2016 a 28. 4. 2016 daň z přidané hodnoty za září 2013 až prosinec 2013. Tento postup byl výsledkem daňové kontroly, při níž správce daně dospěl k závěru, že nelze uznat žalobkyni nárok na nadměrný odpočet daně, neboť žalobkyně věděla či vědět mohla, že se svým plněním zapojuje do podvodného řetězce na DPH. Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 14. 9. 2017 zamítl odvolání, kterým se žalobkyně bránila platebním výměrům.

[2] Se svými námitkami naopak žalobkyně uspěla u Krajského soudu v Ostravě, který rozsudkem ze dne 16. 10. 2018 zrušil napadené rozhodnutí žalovaného, a to ze dvou důvodů. Jednak zjistil, že žalovaný se řádně nevypořádal s předloženým znaleckým posudkem, kterým chtěla žalobkyně prokázat, že se vědomě neúčastnila podvodného

řetězce. Jednak měl krajský soud za to, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu: neprováděl sice v odvolacím řízení dokazování, přesto je jeho rozhodnutí založeno na nových skutečnostech, neboť změnil „obsazení“ podvodného řetězce a subjekty, u kterých byla zjištěna chybějící daň.

II. Kasační stížnost žalovaného, vyjádření žalobkyně

[3] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Znalecký posudek, jehož se žalobkyně dovolávala, stěžovatel provedl a řádně jej vyhodnotil (viz bod 107 jeho rozhodnutí); tento důkazní prostředek však nepřinesl skutečnosti, které by mohly zvrátit zjištění správce daně. Krom toho znalec je povolán k posuzování odborných otázek, ale nepřísluší mu právně kvalifikovat skutkové okolnosti případu. Předložený znalecký posudek tak byl z tohoto pohledu nadbytečný.

[4] Závěry krajského soudu jsou v tomto bodě nejen nesprávné, ale i nepřezkoumatelné, neboť soud sice uvádí, že stěžovatel se s důkazním návrhem vypořádal, ale současně stěžovatele vybízí, aby se s ním vypořádal v dalším řízení. Vzájemně rozporné jsou i názory krajského soudu, podle nichž žádné důkazy nemají ze zákona vyšší důkazní sílu ve srovnání s jinými a současně prý vyšší důkazní síly požívají nejen veřejné listiny, ale i znalecké posudky.

[5] Stěžovatel dále nesouhlasí ani s tím, že by porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť jednak v odvolacím řízení nijak nezměnil podvodný řetězec (oproti závěrům správce daně vysloveným ve zprávách o daňové kontrole) – pouze jej podrobněji popsal a graficky znázornil –, jednak i výčet dalších subjektů, u nichž byla zjištěna chybějící daň (vedle společnosti G. S. B. Trade, s. r. o.), plyne už ze zpráv o daňové kontrole. Žalobkyně navíc o prvcích podrobněji popsaného řetězce věděla a sama se o nich zmínila v doplnění odvolání. Nebylo tedy s čím novým žalobkyni seznamovat.

[6] Do třetice stěžovatel poukázal na rozsudek krajského soudu ve věci 22 Af 81/2017, jímž soud o pár týdnů dříve ve skutkově stejné věci a na základě obdobných žalobních námitek zrušil stěžovatelovo rozhodnutí z odlišného důvodu (finanční orgány podle soudu měly použít institut ručení podle § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a nikoli jít cestou neuznání nároku na odpočet DPH kvůli účasti v podvodném řetězci). To považuje stěžovatel za jurisdikční libovůli, neboť v obou případech rozhodoval stejný senát v téměř stejném složení.

[7] Žalobkyně podpořila závěry krajského soudu. Stěžovatel se podle ní vypořádal se znaleckým posudkem obecně, částečně nesrozumitelně a nedostatečně, neboť jeho nesouhlas s jednotlivými znaleckými zjištěními nebyl vůbec zdůvodněn.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost je důvodná.

III.A – Znalecký posudek

[9] Ve vztahu ke znaleckému posudku se NSS držel úvah, které nastínil krajský soud. Žalobkyně v žalobě zahrnula námitku týkající se znaleckého posudku do kapitoly IV – *Vady dokazování* (body 130–156 žaloby). V části 1 této kapitoly sice obecně podotkla, že stěžovatel nepostupoval v odvolacím řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu, před vydáním rozhodnutí neseznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, a v důsledku toho vydal překvapivé rozhodnutí; u jednotlivých důkazních návrhů popisovaných v částech 2–4 této kapitoly se však už žalobkyně odchýlila od obecnější otázky, zda byl dodržen § 115 odst. 2, a spíše konkrétně kritizovala, jak stěžovatel s jednotlivými důkazními návrhy naložil.

[10] U znaleckého posudku popsala jeho podstatné závěry a vytkla, že „vyhodnocení“ tohoto důkazního prostředku provedené stěžovatelem je naprosto nedostačující. Žalobkyně ani neví, zda stěžovatel odmítl provést tento důkaz, nebo zda jej provedl. Pokud jej provedl, není žalobkyni jasné, jaká zjištění z něj stěžovatel učinil či proč jsou zjištění znalců pro věc bezvýznamná. Chybějí zde jakékoli další úvahy, což činí rozhodnutí v tomto bodě nepřezkoumatelným. Pokud stěžovateli vznikly pochybnosti o znaleckých závěrech, měl znalece vyslechnout.

[11] Krajský soud tak při posuzování této námítky zkoumal právě její konkrétní část a nezabýval se už tím, že této námitce v kapitole IV.2 předcházela obecnější pasáž o § 115 odst. 2 daňového řádu v kapitole IV.1. (*Otázce, zda byl dodržen § 115 odst. 2, se krajský soud věnoval ve vztahu k přesné podobě podvodného řetězce, k tomu viz část III.B níže.*) NSS pokládá tento postup za logický: sama žalobkyně zdůrazňovala jako podstatné pochybení u znaleckého posudku nikoli to, že nebyl dodržen formální procesní postup, nýbrž to, že ze stěžovatelova rozhodnutí nelze vyčíst osud předloženého znaleckého posudku a že stěžovatel jeho hodnocení odbyl.

[12] S touto námitkou, které dal krajský soud za pravdu, však NSS nesouhlasí. Pasáž věnovaná znaleckému posudku ve stěžovatelově rozhodnutí není sice dlouhá, je z ní však patrné, že stěžovatel tento důkaz provedl a jak jej hodnotil.

[13] Jak plyne ze správního spisu, znalecký posudek si žalobkyně nechala zpracovat pro účely trestního řízení vedeného mj. s ní, s personálně propojenou společností Starcom International, s. r. o., a s jejich jednateli pro zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby. Upozornila na něj správce daně ve svém doplnění odvolání, datovaném dnem 13. 3. 2017. V tomto podání po obecném úvodu citovala znalecký závěr, podle nějž nebyly zjištěny žádné skutečnosti prokazující, že žalobkyně a její personálně propojená společnost jsou v karuselovém obchodu zapojeny vědomě. Všechn zisk zůstával u žalobkyně a nebylo prokázáno personální propojení žalobkyně se subjektem, u nějž bylo podvodné jednání zjištěno. V dalším textu pak žalobkyně popisovala své obchodní postupy v řetězci a polemizovala s dosavadními závěry správce daně.

[14] Stěžovatel se vyjádřil ke znaleckému posudku v bodě 107 svého rozhodnutí takto:

„Ze znaleckého posudku objednaného odvolatelem (tj. žalobkyní) není seznatelné, na základě jakých skutečností došel znalec k závěru, že »zkoumáním a dokazováním ekonomických a technických parametrů obchodně-podnikatelské činnosti nebyla

indikována žádná fakta/skutečnosti, které by poukazovaly či přímo prokazovaly, že jsou subjekty Megastar World a Starcom International v karuselovém obchodu vědomě». Na několika místech ve znaleckém posudku však znalec připouští, že byl limitován podklady, které mu poskytl sám odvolatel (žalobkyně). Závěr, který naprosto vylučuje fakta či skutečnosti, které by poukazovaly či přímo prokazovaly vědomou účast odvolatele (žalobkyně) v tzv. karuselovém obchodu, se navíc jeví značně účelově, jelikož sám odvolatel (žalobkyně) v obsáhlém prvním doplnění odvolání připouští, že mnohé takové skutečnosti existovaly, ale tvrdí, že nejsou dostatečné proto, aby prokazovaly vědomé zapojení odvolatele do podvodu na DPH. Znalecký posudek objednaný objednatelem (žalobkyní) tak nemůže vyvrátit veškeré skutečnosti zjištěné správcem daně.“

[15] Krajský soud k tomu uvedl, že podle judikatury je správce daně povinen prokazovat účast daňového subjektu na daňovém podvodu. Citoval z komentáře k daňovému řádu, podle nějž musí správce daně navržený důkaz buď zamítnout a vysvětlit důvod zamítnutí, nebo jej provést a zhodnotit, a je-li třeba dalšího objasnění, uložit znalci doplnění posudku, nebo jej vyslechnout. Pokud by podle žalobkyně mohly být ze znaleckého posudku zjištěny skutečnosti, které svědčí, či nesyvědčí o její účasti v karuselovém podvodu, byl stěžovatel povinen se s takovým důkazním návrhem vypořádat.

[16] Podle přesvědčení NSS stěžovatel tuto povinnost splnil. Není pochyb o tom, že navržený důkaz provedl: jinak by se totiž nemohl vyjadřovat k jeho obsahu – což učinil, byť jen ve velmi strohých prvních dvou větách výše citovaného bodu 107. (Podrobněji komentoval stěžovatel obsah znaleckého posudku až v bodě 18 své kasační stížnosti.)

[17] Taková strohost však automaticky nesvědčí o pochybení správního orgánu. Stěžovatel by jistě mohl hodnocení znaleckého posudku, který má 108 stran, věnovat i delší text; k tomu by jej ale měl především motivovat jednak vlastní obsah znaleckého posudku a účel, pro který byl sepsán, jednak žalobkyně sama v podání, v němž tímto znaleckým posudkem argumentuje. Zejména u takto dlouhých dokumentů, které účastník předkládá ve svůj prospěch a které nebyly zpracovány přímo pro účely daného řízení, není úkolem správce daně (a obecně orgánu veřejné moci) pečlivě je přečíst od začátku do konce a teprve pak se začít domýšlet, kde leží důležité argumenty a co z toho asi účastníku může pomoci. Je naopak na účastníku, aby upozornil na to podstatné. Neudělá-li to, nemůže od správního orgánu očekávat detailní reakci.

[18] Znalecký posudek (vycházející z toho, že žalobkyně byla do karuselového obchodu zapojena jako „nevinný“ prvek) si žalobkyně nechala vypracovat pro účely trestního řízení vedeného ve věci *úmyslného* trestného činu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby. Patrně proto se ve znaleckém posudku objevila věta citovaná v bodě 107 stěžovatelova rozhodnutí, podle níž ani jeden z posuzovaných subjektů nebyl do karuselového obchodu zapojen *vědomě*. Již jen z této shrnující věty však je patrná určitá „mimoběžnost“ pohledu zaujatého znaleckým posudkem. Účasten karuselového obchodu totiž může být nejen ten, kdo o účelu podvodného řetězce *věděl*, ale i ten, kdo o něm *vědět měl a mohl*. Naplnění kterékoli z těchto variant pak vede k odepření nároku na odpočet DPH; logicky tedy popření jediné z těchto variant není způsobitelné prokázat, že žalobkyně nebyla podvodného řetězce účastna.

[19] Je také třeba zdůraznit, že ačkoli se závěr o (vědomé) účasti žalobkyně na karuselovém obchodu tváří jako závěr plynoucí z ekonomické analýzy, ve skutečnosti jde o závěr právní, tj. závěr, který přísluší jen správci daně, a nikoli znalci coby odborníku v otázkách skutkových (ekonomických). S takovým závěrem, který se vymyká z pravomoci znalce, tak může správce daně pracovat nanejvýš jako s vlastní argumentací daňového subjektu – tj. stavět proti ní vlastní zjištění a vývody z nich plynoucí. To by ovšem bylo namístě jen tehdy, pokud by argumentace mířila konkrétně proti těmto zjištěním a vývodům. Znalecký posudek se ke konkrétním a komplexním zjištěním, z nichž správce daně usoudil na zapojení žalobkyně do karuselového obchodu, nevyjadřuje; proto nebylo, co by k němu správce daně více dodal.

[20] Stejně tak nebylo třeba výslovně reagovat na ta tvrzení v doplnění odvolání ze dne 13. 3. 2017, která souvisela se zde citovaným znaleckým posudkem. Tvrzení, že zisk zůstal u žalobkyně a že nebylo prokázáno personální propojení žalobkyně se subjektem, u něž bylo podvodné jednání zjištěno, nedokládá – i kdyby bylo pravdivé –, že žalobkyně nevěděla o své roli v karuselovém obchodu, resp. že o ní vědět neměla a nemohla.

[21] Závěry krajského soudu v tomto bodě nepovažuje NSS za vnitřně rozporné. Krajský soud v bodě 18 rozsudku uvedl, že se stěžovatel ke znaleckému posudku „vyjádřil“. Tím chtěl popsat stěžovatelovu reakci na důkazní návrh, z níž podle něj nebylo jasné, zda jde o jeho odmítnutí, nebo o provedení důkazu. Jak však NSS vysvětlil výše, šlo tu o provedení důkazu.

[22] NSS souhlasí se stěžovatelem i v dílčí poznámce, podle níž žádný typ důkazních prostředků není v daňovém řízení privilegován. Znalecké posudky nepoživají automaticky statusu „vyššího důkazu“ (jak to formuluje krajský soud) a není vhodné je co do jejich důkazní síly srovnávat s veřejnými listinami. Krom toho tu nešlo o znalecký posudek ve smyslu § 95 daňového řádu (vypracovaný znalcem, kterého ustanovil správce daně), nýbrž o znalecký posudek předložený účastníkem, s nímž se v řízení nakládá stejně jako s každou jinou (nikoli „veřejnou“) listinou. Toto zpochybněné tvrzení krajského soudu ale nebylo nosným argumentem, který by vedl soud ke zrušení stěžovatelova rozhodnutí; proto se k němu NSS vyjadřuje jen pro úplnost.

[23] Stěžovatel tedy provedl důkaz znaleckým posudkem a zhodnotil jej. Stručnost jeho hodnocení byla dostatečná vzhledem ke způsobu, jakým stěžovateli tento důkazní prostředek prezentovala sama žalobkyně. První kasační námitka je důvodná.

III.B – Nové závěry v odvolacím řízení?

[24] NSS dal stěžovateli za pravdu i ve druhé kasační námitce.

[25] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[26] Ve své kasační stížnosti stěžovatel popsal, kde konkrétně v celkem čtyřech zprávách o daňové kontrole se správce daně zmínil i o společnostech Gamexi, s. r. o., a Robinia Trading, s. r. o. (které přitom nezahrnul do grafického schématu podvodného řetězce). NSS ověřil, že o těchto společnostech se skutečně zmiňují již zprávy o daňové kontrole. To, že tyto dvě společnosti byly formálně, podle svého účetnictví, prvním a druhým článkem řetězce, tedy zjistil již správce daně v řízení na prvním stupni: nešlo o novotu, kterou by vnesl až stěžovatel do odvolacího řízení. V rozhodnutí o odvolání bylo o tyto dva články pouze obohaceno grafické schéma řetězce, což může být názornější pro adresáty rozhodnutí, ale žádnou právní odlišnost takto doplněný obrázek nepřináší.

[27] Podobně tomu bylo i u označení společností, u nichž byla zjištěna daňová ztráta (vedle společnosti G. S. B. Trade, s. r. o., též u společností AZ Group Czech, s. r. o., a Gamexi, s. r. o.). I jejich roli už hodnotil správce daně ve zprávách o daňové kontrole a stěžovatel pouze na základě jeho zjištění formuloval výslovný závěr, podle něž tyto společnosti neodvedly daň.

[28] Stěžovatel krom toho ilustroval citací z podání, kterým bylo doplněno odvolání proti platebním výměrům, že žalobkyně o šířeji vymezeném řetězci věděla a sama jeho články jmenovitě označila. NSS souhlasí se stěžovatelem v tom, že výše popsané informace – které již od řízení na prvním stupni nezměnily svůj věcný obsah, pouze byly v odvolacím řízení podány v trochu jiném obalu –, nejsou novými zjištěními či odlišnými právními názory, u nichž by stěžovatel měl postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[29] NSS nepřehlédl, že otázka výkladu § 115 odst. 2 daňového řádu byla předložena rozšířenému senátu (viz usnesení ze dne 10. 10. 2018, čj. 1 Afs 438/2017-32) a že rozšířený senát o ní dosud nerozhodl. V této věci však nebylo třeba vyčkávat jeho rozhodnutí. Závěry, které žalobkyně a krajský soud učinily spornými, ve skutečnosti nespočívaly na odlišných hmotněprávních úvahách vedených v odvolacím řízení: stěžovatel ve svém rozhodnutí naopak plně potvrdil argumentaci správce daně v prvním stupni. Nebyla tak naplněna ani hypotéza právní normy (*odlišný právní názor*), a proto tu ani nevystala otázka řešení rozšířeným senátem, totiž jakým konkrétním jednáním má odvolací orgán naplnit dispozici právní normy (*seznámí odvolatele*).

III. C – V obdobných věcech obdobně

[30] Třetí kasační tvrzení ve skutečnosti není ani tak námitkou, jako spíše určitým stěžovatelovým apelem na krajský soud. K tomuto apelu se připojuje i NSS, i když nevhodný postup krajského soudu zde zřejmě vznikl nedopatřením a není nutné jej hned označovat za „*jurisdikční libovůli*“, jak to dělá stěžovatel. V rozsudku ze dne 12. 8. 2004, čj. 2 Afs 47/2004-83, č. 398/2004 Sb. NSS, který tento pojem používá a jehož se stěžovatel dovolává, posuzoval NSS řadu rozsudků jednoho ze senátů Krajského soudu v Brně, z nichž některé ve stejné právní situaci zamítaly žalobu, jiné vyslovovaly nicotnost napadeného rozhodnutí a jemu předcházejícího platebního výměru. Naproti tomu v nynější věci a věci s ní srovnávané byl výrok rozsudku krajského soudu vždy stejný (rušící), pouze důvody zrušení se lišily.

[31] NSS nemá k dispozici žalobu podanou ve věci 22 Af 81/2017, jen její rekapitulaci obsaženou v rozsudku této spisové značky. Z rekapitulace v obou srovnávaných rozsudcích je však patrné, že v obou žalobách zaznívaly velmi podobné námitky. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v těchto věcech (společnost Megastar World a společnost Starcom International) byly osobami personálně propojenými, účastnily se obchodování v totožném typu řetězce a v řízení před soudem je zastupoval totožný advokát, lze pokládat za pravděpodobné, že žaloby se v ničem podstatném nelišily.

[32] Není výjimkou, že určitý správní soud rozhoduje ve stejné době o návrzích právně a skutkově podobných. Pokud tato podobnost není na první pohled patrná a účastníci na ni soud neupozorní, není obvykle v možnostech *různých* soudních senátů, jimž byly věci přiděleny, aby to samy zjistily a své rozhodování koordinovaly. (Toto omezení ostatně platí i pro NSS samotný.) V nynější věci ale oba rozsudky vydal stejný senát 22 Af krajského soudu.

[33] Ze zákona ani z judikatury neplyne správnímu soudu povinnost zabývat se žalobními námitkami v určitém pořadí nebo vypořádat při rušení napadeného rozhodnutí všechny žalobní námitky bez ohledu na jejich význam, resp. na jejich vzájemnou podmíněnost. Nelze ani vytvořit obecně platnou hierarchii námitek, která by pomohla předejít nežádoucí situaci, jaká nastala právě v probíraných věcech: zatímco v nynější věci se krajský soud zabýval pouze procesními námitkami týkajícími se navrženého důkazu znaleckým posudkem a postupu podle § 115 odst. 2 daňového řádu, ve věci 22 Af 81/2017 se krajský soud zaměřil výlučně na hmotněprávní institut ručení podle § 109 zákona o DPH, který stěžovatel podle něj nesprávně pominul.

[34] Postup krajského soudu v obou případech má (bez ohledu na věcnou správnost či nesprávnost) svou logiku a žádný z nich není sám o sobě ani svévolný, ani automaticky vhodnější než ten druhý. Krajskému soudu je však třeba vytknout odlišné rozhodování v nynější (pozdější) věci právě proto, že obě věci byly přiděleny do stejného senátu. Jednotné rozhodování ve skutkově a právně podobných věcech je hodnotou, o níž by měly soudy usilovat na prvním místě. Judikatura se jistě může vyvíjet, i různé senáty téhož soudu nižšího stupně spolu mohou polemizovat v otázkách, v nichž se ještě nevyslovil nadřízený soud. Nynější situace však mnoho prostoru pro polemiku nenabízí právě proto, že v obou případech rozhodoval stejný senát. Odlišný přístup k věci zde navíc podle všeho vznikl nevědomě – nyní přezkoumávaný rozsudek nijak nereaguje na rozsudek ve věci 22 Af 81/2017.

[35] Protože dřívější rozsudek krajského soudu ve věci 22 Af 81/2017 byl v kasačním řízení zrušen (viz rozsudek NSS ze dne 5. 12. 2019, čj. 7 Afs 454/2018-49) a také výrok nynějšího rozsudku NSS je rušící, obě věci budou opětovně posuzovány v nových řízeních o žalobách. Je na krajském soudu, aby tentokrát nepřehlédl jejich vzájemnou souvislost a přistoupil k nim pokud možno i procesně stejným způsobem. Nebude-li to z jakéhokoli důvodu možné, je třeba odlišné nakládání s oběma žalobami řádně zdůvodnit.

IV. Závěr

[36] NSS shledal kasační stížnost důvodnou a napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Krajský soud je v novém řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. května 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu