



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Poradenství pro podniky – Aleš Klaudy, spol. s r. o.**, se sídlem Lazarská 11/6, Praha 2, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2015, čj. 2936/15/5200-20443-711514, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 5. 2017, čj. 15 Af 24/2015-59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 25. 7. 2012 přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012. V daňovém přiznání uplatnila mimo jiné nárok na odpočet v základní sazbě daně z pořízení zboží „technický olej standardizovaný“, který odebrala od české obchodní společnosti STARBRIGHT s.r.o. Zboží měla následně prodat na Slovensko slovenské obchodní společnosti WALTHER s.r.o. Tuto skutečnost žalobkyně vykazala na řádku 20 daňového přiznání (*dodání zboží do jiného členského státu*), tedy jako plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Uskutečněná obchodní transakce byla s ohledem na objem (1,083 tun) a hodnotu (přes 30 milionů Kč) u žalobkyně oproti předchozím zdaňovacím obdobím zcela ojedinělá a vymykala se její běžné činnosti, kterou je poskytování daňového poradenství a řízení insolvenčí. Finanční úřad pro Ústecký kraj (správce daně) proto zahájil u žalobkyně postup

k odstranění pochybností a následně daňovou kontrolu. Správce daně dospěl k závěru, že obchodní transakce žalobkyně byly součástí řetězce zatíženého kolotočovým podvodem, jehož účelem bylo vylákání nadměrného odpočtu DPH. Zboží si podle zjištění správce daně obchodní společnosti včetně žalobkyně nesmyslně přeprodávaly v řetězci bez dalšího využití pro ekonomickou činnost. Správce daně poukázal také na účelovou manipulaci se sazbou DPH v rámci řetězce u společnosti STARBRIGHT. Ze všech objektivních okolností, kterým se podrobně věnuje zpráva o daňové kontrole ze dne 19. 5. 2014, plyne, že žalobkyně při obchodování s olejem nezachovala náležitou míru obezřetnosti a nepřijala přiměřené kontrolní mechanismy. Žalobkyně *měla a mohla vědět*, že je součástí daňového podvodu, a proto ji správce daně považoval za účastníka tohoto daňového podvodu. Platebním výměrem ze dne 23. 5. 2014 proto správce daně vyměřil žalobkyni daň DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012 ve výši 663 249 Kč.

[3] Žalobkyně se proti platebnímu výměru odvolala. Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 2. 2015 platební výměr změnil v části II. (*ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně*), kde na řádce č. 20 (*dodání zboží do jiného členského státu*) namísto částky 0 uvedl částku 27 485 437 Kč. Žalovaný se ztotožnil s odvolací námitkou žalobkyně, podle které správce daně směřoval problematiku splnění podmínek pro nárok na odpočet daně a podmínek pro osvobození daně na výstupu. Uvedl, že podle judikatury SDEU a NSS lze v případě zjištění daňového podvodu plátcí daně odmítnout jím uplatněný nárok na odpočet daně, nikoliv však snížit hodnotu plnění vykázaných na výstupu. Postup správce daně spočívající ve snížení žalobkyní vykázaného intrakomunitárního plnění na hodnotu 0 Kč byl proto podle žalovaného chybný. Ve zbytku žalovaný ponechal výrok platebního výměru beze změny a odvolání zamítl.

[4] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, kterou krajský soud jako nedůvodnou zamítl. Soud se více méně ztotožnil se všemi zjištěními daňových orgánů.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Předně namítá, že žalovaný při vymezení daňového podvodu dospěl k podstatně odlišnému právnímu názoru než správce daně, v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu však stěžovatelku neseznámil s odlišným právním názorem před vydáním rozhodnutí o odvolání a neposkytl jí prostor k vyjádření. Podle správce daně podvod spočíval v cílené změně sazby DPH u společnosti STARBRIGHT s.r.o. a v přepravě oleje přes několik subjektů na Slovensko a zpět bez jeho dalšího využití pro ekonomickou činnost. Naproti tomu žalovaný podvod spatřoval ve skutečnosti, že slovenská společnost WALTHER s.r.o. v rozporu se slovenskou i uniijní úpravou nepřiznala pořízení zboží a namísto toho zboží vykazala jako třístranný obchod.

[6] Stěžovatelka odmítá výklad provedený krajským soudem, který zúžil dopad § 115 odst. 2 daňového řádu jen na případy, kdy je odvoláním napadené rozhodnutí zhoršeno v neprospěch jednotlivce ve vztahu k výši ukládané daňové povinnosti. Postup podle tohoto ustanovení má zabránit vydávání překvapivých rozhodnutí a umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k novému právnímu názoru. Zužující výklad krajského soudu zasahuje do legitimního očekávání stěžovatelky. Pochybení žalovaného je třeba hodnotit také

pokračování

s ohledem na fakt, že na rozdíl od obecné úpravy dokazování v daňovém řízení v případě podezření z podvodu na DPH tíží důkazní břemeno daňové orgány. Změnou právní kvalifikace daňového podvodu žalovaný narušil rovnost zbraní a znemožnil stěžovatelce předkládat na svou obhajobu důkazy.

[7] Stěžovatelka je rovněž přesvědčena, že jí správce daně v rozporu s § 88 odst. 2 daňového řádu neumožnil vyjádřit se k důkazům, které dodala dne 13. 5. 2014 slovenská daňová správa.

[8] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že správní orgány použily jako důkazy záznamy o podání vysvětlení konkrétních osob, které pořídily policejní orgány v trestním řízení. Je přesvědčena, že správní orgány byly povinny tyto osoby v daňovém řízení vyslechnout.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti a k jejímu doplnění ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Přerušení řízení

[10] S ohledem na to, že jedna z otázek, které soud musí v této věci vyřešit, úzce souvisela s věcí projednávanou před rozšířeným senátem pod sp. zn. 1 Afs 438/2017, soud řízení o kasační stížnosti přerušil. Rozsudkem ze dne 24. 6. 2020 rozšířený senát věc rozhodl. Tím odpadla překážka řízení a předseda senátu podle § 48 odst. 6 s. ř. s. dne 25. 6. 2020 vyslovil, že se v řízení pokračuje. Současně účastníky poučil, že se mohou vyjádřit k právní situaci po rozhodnutí rozšířeného senátu ve lhůtě jednoho měsíce ode dne doručení usnesení o pokračování v řízení, s tím, že poté NSS ve věci rozhodne. Usnesení o pokračování v řízení bylo doručeno stěžovatelce dne 29. 6. 2020 k rukám jejího zástupce, žalovaný obdržel usnesení již 25. 6. 2020. Protože se ani jeden z účastníků k věci do 29. 7. 2020 nevyjádřil, ani nepožádal o prodloužení lhůty k vyjádření, NSS věc rozhodl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[12] NSS nejprve stručně rekapituluje příslušnou právní úpravu a skutková zjištění daňových orgánů. Poté se zabývá otázkou tvrzeného porušení povinnosti žalovaného seznámit stěžovatelku s odlišným právním názorem podle § 115 odst. 2 daňového řádu [IV.A.; kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], následně posoudil námitky týkající se porušení § 88 odst. 2 daňového řádu ve vztahu k důkazům získaným od slovenské daňové správy [IV.B.; § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], poté přezkoumal zákonnost použití listin majících původ v trestním řízení [IV.C.; § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., součástí byla i námitka podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[13] Kasační stížnost není důvodná.

Vymezení právní úpravy

[14] Judikatura k daňovým podvodům je dnes již nespočetná (srov. k dalšímu textu podobně rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2019, čj. 10 Afs 132/2019-64, věc *Simply Cars Europe*, body 24 násl.). Jak podotkl generální advokát Colomer, ve skutečnosti existují varianty podvodů na DPH tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují. Ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH (viz stanovisko generálního advokáta ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*, bod 35¹).

[15] Soudní dvůr EU se kolotočovými podvody na DPH zabýval v mnoha rozsudcích (např. *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03,² *Kittel*, spojené věci C-439/04 a C-440/04³ či *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11⁴). Jako podvod na DPH označil situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. takto shrnutí judikatury SDEU v rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, věc *VYRTYCH*, bod 57).

[16] Zjednodušeně řečeno znakem podvodu je, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů. Vždy je třeba hledat skutkové souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH mezi těmito subjekty (takto cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 69).

[17] Proto je třeba ctít i legitimní očekávání poctivých daňových subjektů (podnikatelů). Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby v případě standardního obchodu v rámci své běžné podnikatelské činnosti zkoumal –

¹ Stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jaraba Colomera přednesené dne 14. 3. 2006, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, EU:C:2006:174

² Rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16

³ Rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446

⁴ Rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373

pokračování

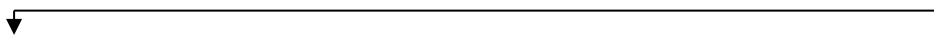
bedlivěji než běžně – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (srov. např. rozsudek ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47, věc *Lia Fail company*, bod 21; srov. též již cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, zejména bod 69).

[18] Správce daně tedy musí jednak prokázat, že v dané věci se stal daňový podvod, jednak musí prokázat „objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (takto v bodě [15] cit. rozsudek *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49, podobně cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 56, nebo rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, věc *Easy Working*, část III.B.).

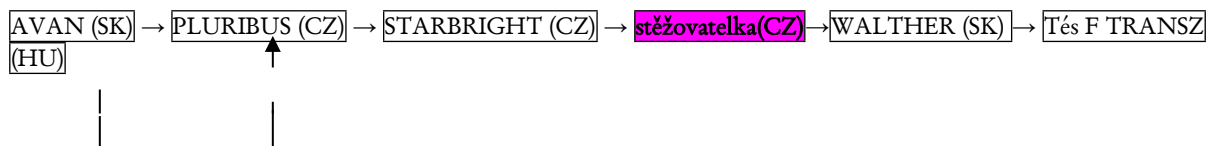
Skutková zjištění

[19] Ze spisu NSS zjistil, že podezřelého obchodu s olejem se zúčastnilo několik daňových subjektů – společností s ručením omezeným z Česka, Slovenska a Maďarska. Dodavatel stěžovatelky – česká obchodní společnost STARBRIGHT získala surovinu označenou jako „surový řepkový olej“ v množství 1.032,23 tun od české obchodní společnosti PLURIBUS IMPAR se sídlem v Brně, která tento olej koupila od slovenské obchodní společnosti AVAN. Olej byl ze Slovenska dodán nikoliv do Brna, ale přímo společnosti STARBRIGHT do její provozovny v Čáslavi. Původně surový řepkový olej zatížený sníženou sazbou daně společnost STARBRIGHT doplnila do objemu 1.082,53 tun a bez jakékoliv změny vlastností prodala žalobkyni jako „technický olej standardizovaný“, který již zatížila základní sazbou daně. Žalobkyně následně olej prodala zpět na Slovensko tamní společnosti WALTHER a vykážala toto plnění jako dodání do jiného členského státu EU, které je podle § 64 zákona o DPH osvobozené od daně na výstupu. Přeprava na Slovensko probíhala přímo ze skladu společnosti STARBRIGHT, náklady přepravy hradila společnost WALTHER. Povinnost odvést daň měla společnost WALTHER jako pořizovatel zboží. WALTHER zboží vykážala jako třístranný obchod, přestože podle zjištění správce daně nebyly naplněny podmínky pro uplatnění režimu třístranného obchodu (viz § 45 slovenského zákona č. 222/2004 Z.z., o dani z přidané hodnoty, ve spojení s čl. 141 směrnice Rady 2006/112/ES⁵). Společnost WALTHER se tímto podle správce daně v rozporu se slovenskou i unijní právní úpravou vyhnula povinnosti odvést daň a narušila neutralitu DPH. Zboží následně prodala maďarské společnosti Tés F TRANSZ, Kft., která ho měla opětovně dodat slovenské společnosti AVAN. Společnost AVAN zboží rovněž vykážala jako třístranný obchod, ačkoliv ani v tomto případě údajně nebyly naplněny podmínky pro uplatnění tohoto režimu. Následně AVAN zboží opět prodala společnosti PLURIBUS.

Pro přehlednost NSS připojuje schéma této řetězové transakce (podobně rozhodnutí žalovaného, bod 16):



⁵ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty; Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1-118



[20] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 19. 5. 2014 dovedl existenci daňového podvodu s odkazem na komplikovanou a ekonomicky nevysvětlitelnou sérií transakcí a přepravu oleje na Slovensko a zpět, stejně jako na cílenou změnu sazby daně u společnosti STARBRIGHT. Správce daně nesmyslnost transakcí shrnul takto: hlavní cíl obchodů s řepkovým olejem „*nebyl ekonomické povahy (z důvodu zmapovaného nesmyslného pohybu zboží přes několik subjektů na Slovensko a zpět), ale podvodného charakteru*“, „*skutečným cílem série transakcí bylo vyinkasovat prostřednictvím [stěžovatelky] na úkor státního rozpočtu nadměrný odpočet DPH*“ (s. 21 zprávy o daňové kontrole, podobně včetně grafického náčrtu řetězových transakcí viz s. 7, bod 16 rozhodnutí žalovaného). Správce daně též upozornil, že WALTHER v daňovém přiznání vykazovala transakci jako třístranný obchod, aniž pro to byly dány podmínky stanovené slovenským zákonem (s. 20 dole a s. 21 nahoře zprávy o daňové kontrole, shodně a detailněji s. 7 a 8, bod 17 rozhodnutí žalovaného).

[21] Vědomost stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu pak správce daně a žalovaný dovodili na základě následujících skutečností:

- Pro obchodní činnost stěžovatelky zcela neobvyklá a ojedinělá transakce spočívající v nákupu a následném prodeji 1.082,53 tun standardizovaného technického oleje. Obvyklou činností stěžovatelky není nákup řepkového oleje, ale ekonomické a daňové poradenství (s. 13 a 21 zprávy o daňové kontrole, shodně s. 8, bod 18 rozhodnutí žalovaného).
- Stěžovatelka společnost STARBRIGHT velmi dobře zná, poskytuje ji daňové i ekonomické poradenství a zastupuje ji v daňovém řízení (v roce 2012 to bylo již asi šestým rokem), proto zná též její obchodní praktiky a partnery i obvyklý způsob obchodování, stěžovatelka proto musela též vědět, že její vstup do sporné transakce neodpovídá běžné obchodní praxi společnosti STARBRIGHT. Současně existovala užší vazba mezi stěžovatelkou a společností STARBRIGHT, která v daném řetězci měnila sazbu DPH (s. 20 zprávy o daňové kontrole, podobně s. 9, bod 18 rozhodnutí žalovaného).
- Stěžovatelka společnost WALTHER (svého odběratele) vůbec neznala a nikdy s ní v minulosti neobchodovala, přesto této společnosti poslala nákladním vlakem zboží značné hodnoty, aniž si ověřila převzetí zboží (s. 22 zprávy o daňové kontrole, shodně s. 9, bod 18 rozhodnutí žalovaného).
- Nestandardní podmínky úhrady řepkového oleje stěžovatelce odběratelem (WALTHER) a úhrady stěžovatelky dodavateli (STARBRIGHT) (s. 20 a 21 zprávy o daňové kontrole, podobně s. 9, bod 18 rozhodnutí žalovaného). Žalovaný upozornil, že stěžovatelka nepředložila ani žádné písemné smlouvy či objednávky, což je v rozporu s obchodní praxí (s. 8, bod 18 rozhodnutí žalovaného).

[22] Žalovaný se se správcem daně shodl též na tom, že sporná transakce proběhla bez aktivní účasti stěžovatelky, stěžovatelka se nakládky oleje neúčastnila, nezajistila přepravu a dokonce si ani nezajistila svého slovenského odběratele; celý sporný obchod pro stěžovatelku zařídila a zorganizovala společnost STARBRIGHT (s. 20, 21 a 22 zprávy o daňové kontrole). To žalovaný potvrdil s tím, že stěžovatelka se do sporného řetězce obchodů s řepkovým olejem zapojila zcela formálně (s. 10, bod 19 rozhodnutí žalovaného).

[23] NSS předesílá, že stěžovatelka v kasační stížnosti nepolemizuje detailně s tímto právním a skutkovým hodnocením jako celkem, ale napadá jen zákonnost dílčích postupů správce daně či žalovaného. Z dalších námitek stěžovatelky především není jasné, zda snad

pokračování

zpochybňuje existenci samotného daňového podvodu, nebo toliko svou povědomost o tomto podvodu.

IV. A. *Žalovaný neporušil povinnost seznámit stěžovatelku s odlišným právním názorem podle § 115 odst. 2 daňového řádu*

[24] Stěžovatelka v kasační stížnosti předně namítá, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání vymezil daňový podvod odlišně než správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Podle stěžovatelky jednal žalovaný v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, pokud ji se svým odlišným právním názorem neseznámil před vydáním rozhodnutí o odvolání. Stěžovatelka zdůrazňuje, že smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu je zamezit překvapivým rozhodnutím. V posuzované věci stěžovatelka podle svých slov nemohla ve správním řízení čelit tvrzení, že daňový podvod spáchala slovenská společnost WALTHER, jelikož se tuto novinku dozvěděla až z rozhodnutí o odvolání.

[25] Žalovaný se stěžovatelkou nesouhlasí. Podotýká, že správní orgány jsou povinny postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu pouze tehdy, pokud změna právního názoru mohla ovlivnit rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Stěžovatelka prý tuto skutečnost zcela pomíjí a neuvádí, jaké konkrétní nepříznivé dopady na rozhodnutí měla údajná změna právního názoru. V nynější věci nedošlo k žádné změně právního názoru, žalovaný jen jinak určil bod, kde chybí DPH.

[26] Právě kvůli této otázce vyčkával NSS rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 438/2017 (srov. část III. shora).

[27] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího 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.* V nynější věci je sporný výklad druhé věty cit. ustanovení. Stěžovatelka totiž netvrdí, že žalovaný v rámci odvolacího řízení prováděl dokazování. Naopak tvrdí, že žalovaný dospěl k odlišnému právnímu závěru, než správce daně.

[28] NSS stejně jako stěžovatelka nesouhlasí s tím, jakým způsobem krajský soud § 115 odst. 2 větu druhou daňového řádu vyložil. Čistě jazykový výklad sice navozuje dojem, že pokud žalovaný jako odvolací správní orgán nezmění výši daňové povinnosti stanovené daňovému subjektu, není jeho povinností seznámit daňový subjekt se změnou právního názoru a umožnit mu, aby se k této změně vyjádřil. Takový výklad by však byl v rozporu se smyslem daného ustanovení, které má zabránit vydávání překvapivých rozhodnutí odvolacími orgány.

[29] Při výkladu § 115 odst. 2 daňového řádu NSS v tomto rozsudku navazuje na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, *Strojmetal*. Jakkoliv se rozšířený senát v uvedené rozsudku vyjadřoval zejména k výkladu prvé věty § 115 odst.

2 daňového řádu, vyslovil též některé obecné právní názory, které jsou obecně použitelné na výklad tohoto ustanovení. Rozšířený senát především upozornil, že odvolací daňové řízení je ovládáno principem plné apelace, tedy shledá-li odvolací orgán důvody pro modifikaci přezkoumávaného rozhodnutí, nemůže věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně (kasační model), ale má povinnost sám konečně rozhodnout. Aby tak mohl učinit bez újmy na procesních právech daňového subjektu, musí mít tento subjekt stejný komfort, jaký měl k dispozici v řízení předcházejícím rozhodnutí v prvním stupni. A to zajišťuje právě úprava § 115 daňového řádu, která mj. zajišťuje povinnost daňového orgánu postupovat nepřekvapivě a poskytnout jednotlivci prostor k účinné obraně jeho práv (body 43 a 52 rozsudku rozšířeného senátu 1 Afs 438/2017, *Strojmetal*).

[30] Dospěje-li žalovaný k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tato změna ovlivní rozhodnutí žalovaného v neprospěch odvolatele (zde stěžovatelky), není možné, aby se odvolatel dozvěděl o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení poprvé až z rozhodnutí žalovaného jako odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. To by v důsledku zbytečně přesouvalo první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.) (viz bod 63 rozsudku rozšířeného senátu 1 Afs 438/2017, *Strojmetal*).

[31] Efektivitu daňového řízení nelze poměřovat jen rychlostí procesního postupu, nýbrž zejména dosažením jeho cíle (vlastního celé správy daní), totiž správného stanovení daně. Předpokladem pro to, aby se toho dosáhlo, je mj. strukturovaný dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem v průběhu celého řízení v obou stupních (viz bod 64 rozsudku rozšířeného senátu 1 Afs 438/2017, *Strojmetal*).

[32] K obdobným závěrům dospěla také komentářová literatura k § 115 odst. 2 daňového řádu, podle které „[p]ředcházení vzniku překvapivých rozhodnutí je smyslem a účelem komentovaného ustanovení“. Odvolací orgán je povinen podle tohoto ustanovení postupovat také „v případě, kdy [...] dospěje k odlišnému právnímu názoru od právního názoru prvoinstančního správce daně. Z textace komentovaného ustanovení však vyplývá, že se tak děje pouze v případě, kdy odvolací orgán hodlá rozhodnout v neprospěch odvolatele (rozuměj ještě přísněji, než rozhodl prvoinstanční správce daně, viz § 114 odst. 2 DŘ in fine). Odvolací orgán není nucen takto postupovat tam, kde v důsledku změny právního hodnocení odvolání zamítne“. Tento doslovný jazykový výklad se však „příčí smyslu a účelu komentovaného ustanovení, jelikož ústí právě ke vzniku překvapivých rozhodnutí. O tomto svědčí mj. komparace s civilním soudnictvím, kdy změna právního názoru v odvolacím řízení je skutečností natolik zásadní, že je povinností odvolacího soudu účastníky s touto změnou vždy seznámit. Není jediného důvodu, proč by tomu mělo být v daňovém řízení jinak. Přinejmenším by jazykový výklad měl ustoupit výkladu teleologickému, kdy by mělo být povinností odvolacího orgánu seznámit odvolatele se změnou právního názoru vždy nezávisle na tom, jak má v úmyslu odvolací orgán nakonec rozhodnout. Pouze tak bude zajištěno, že odvolatel bude mít prostor se alespoň jednou vyjádřit k nově vyskytnuvšímu se právnímu názoru. Jsou-li tak naplněny podmínky komentovaného ustanovení, je povinností odvolacího orgánu seznámit odvolatele se svým předběžným odůvodněním. Jedinou výjimkou bude stav, kdy v důsledku nových skutečností či změny právního názoru bude mít odvolací orgán v plánu odvolání zcela vyhovět. Nemá-li však odvolací orgán tento záměr, musí poskytnout odvolateli prostor vznést

pokračování

své argumenty a pokusit se tak dosáhnout změny [...]“ (LICHNOVSKÝ, O. - ONDRÝSEK, R. a kolektiv.: *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 458 - 461).

[33] Po zohlednění smyslu a účelu § 115 odst. 2 daňového řádu lze na tomto místě uzavřít, že odvolací správní orgán je povinen seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně prvního stupně. Rozhodnutí, kterým žalovaný zamítá odvolání a potvrzuje rozhodnutí správce daně v prvním stupni, je tedy třeba ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu považovat za rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Opačný výklad, dle něhož nezmění-li odvolací správní orgán výši daňové povinnosti stanovené daňovému subjektu, není jeho povinností seznámit daňový subjekt se změnou právního názoru a umožnit mu, aby se k této změně vyjádřil, je absurdní. V rozporu s principem subsidiarity soudní ochrany totiž přenáší efektivní možnost právní argumentace proti novému právnímu názoru odvolacího orgánu teprve na řízení před správním soudem (srov. bod [30] shora).

[34] Přestože se NSS neztotožnil s výkladem § 115 odst. 2 druhé věty daňového řádu v napadeném rozsudku krajského soudu, žalovaný v nynější kauze nepostupoval v rozporu s tímto ustanovením, byť stěžovatelku nepoučil o svém právním názoru před vydáním rozhodnutí o odvolání. Posuzované ustanovení totiž na nynější případ vůbec nedopadá.

[35] V nynější věci žalovaný v odvolacím řízení neprovedl žádné nové důkazy a při svém rozhodování vycházel pouze z obsahu správního spisu. Ustanovení § 115 odst. 2 věty první daňového řádu proto není na věc aplikovatelné. NSS nesdílí názor stěžovatelky, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání dospěl k „odlišnému právnímu názoru“ o naplnění podmínek daňového podvodu ve smyslu § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu.

[36] Jak NSS vysvětlil výše, správce daně k otázce prokázání podvodu na DPH na s. 21 zprávy o daňové kontrole poukázal především na nesmyslný pohyb zboží přes několik subjektů bez ekonomického využití a na cílenou změnu sazby daně u společnosti STARBRIGHT. Zmínil však na s. 20 dole a s. 21 nahoře zprávy o daňové kontrole též skutečnost, že WALTHER v daňovém přiznání vykazovala transakci jako třístranný obchod, aniž pro to byly dány podmínky stanovené slovenským zákonem (viz bod [20] shora). Žalovaný tyto úvahy o prokázání podvodu na DPH následoval. V bodě 16 rozhodnutí nejprve graficky přehledným způsobem shrnul ekonomicky nesmyslný pohyb řepkového oleje napříč nepřehledným řetězcem českých, slovenských a maďarských společností. V bodě 17 pak blíže rozebral fakt, že společnost WALTHER obchodní transakci neoprávněně vykazovala jako třístranný obchod a nepřiznala pořízení zboží z jiného členského státu, čímž narušila neutralitu DPH. Tento dílčí závěr však žalovaný neučinil odlišně od správce daně, toliko předchozí rozhodnutí precizoval a odůvodnění dále rozvinul. Důvody o existenci podvodu na DPH tak zůstávají podle správce daně i podle žalovaného v zásadě stejné (detailně bod [20] shora). Nejde tedy ani o změnu právního názoru, tím méně o „fundamentální změnu právního názoru“, jak stěžovatelka tvrdí v bodě 12 kasační stížnosti. Ostatně stěžovatelka existenci daňového podvodu v kasační stížnosti jinak ani nezpochybňuje a s ohledem na jednoznačnost zjištění obou daňových orgánů ani zpochybňovat nemůže.

[37] NSS se tedy ztotožnil s obecným výkladem § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu tak, jak jej podala stěžovatelka. Přesto však kasační námitka není důvodná, neboť žalovaný povinnost dle cit. ustanovení neporušil.

IV. B. *Správce daně neporušil povinnost dát šanci stěžovatelce vyjádřit se k důkazům (§ 88 odst. 2 daňového řádu)*

[38] Stěžovatelka podobně jako v žalobě opakuje, že jí správce daně neumožnil vyjádřit se k důkazům, které dodala dne 13. 5. 2014 slovenská daňová správa, ač šlo prý o klíčové důkazy svědčící existenci daňového podvodu. Kritizuje názor krajského soudu, dle něhož pro tvrzení stěžovatelky, „že jí správce daně odmítl dát dne 19. 5. 2014 čas na vyhodnocení uvedených důkazů, soud ve správním spisu nenašel oporu.“

[39] Podle § 88 odst. 2 daňového řádu, ve znění od 1. 3. 2011, *[s]právce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.*

[40] Stěžovatelka upozorňuje, že správce daně seznámil stěžovatelku s výsledkem kontrolního zjištění sdělením ze dne 4. 12. 2013. V něm ale důkazy dodané slovenskou daňovou správou dne 13. 5. 2014 ještě být nemohly. Správce daně si toho byl vědom, a proto v protokolu ze dne 19. 5. 2014 uvedl, proč neumožní stěžovatelce vyjádření k těmto důkazům (těmito důvody bylo to, že každé řízení má trvat jen po dobu, po kterou to vyžaduje jeho účel, nadto nově zjištěný důkaz nemůže mít jakýkoliv vliv na změnu výsledku kontrolního zjištění). Tím však prý správce daně porušil § 88 odst. 2 daňového řádu.

[41] NSS však stěžovatelku odkazuje na správné závěry krajského soudu, dle něhož stěžovatelce „*nic nebránilo v tom, aby na uvedená zjištění reagovala během projednání zprávy o daňové kontrole, případně v rámci odvolání proti platebnímu výměru nebo kdykoli během odvolacího řízení. Na tomto místě soud poznamenává, že samotné skutkové zjištění daňových orgánů, že společnosti WALTHER a AVAN nepřiznaly a neodvedly DPH z porřízení řepkového oleje z jiného členského státu Evropské unie, žalobkyně [stěžovatelka] v průběhu daňového řízení ani v podané žalobě nijak nezpochybňovala*“ (s. 14 napadeného rozsudku).

[42] S tím sice stěžovatelka polemizuje a tvrdí, že to v žalobě zpochybnila (včetně citací relevantních pasáží žaloby). NSS však upozorňuje, že stěžovatelka v citovaných pasážích žaloby nezpochybnila skutková zjištění správce daně. Co v oněch pasážích žaloby stěžovatelka opravdu říká, je jen odlišné právní hodnocení nesporně zjištěné skutečnosti, že WALTHER a AVAN transakci posoudily jako třístrannou transakci (toho si správně všímá též žalovaný v bodě 19 vyjádření). Stěžovatelka v žalobě říkala, že uvedené skutečnosti nezakládají podvod na DPH a jsou samy o sobě daňově neutrální. S touto argumentací (právními dopady nesprávného posouzení transakce jako třístranného obchodu ve smyslu slovenských předpisů) se krajský soud detailně vypořádal na s. 23 a 24 rozsudku a stěžovatelka tuto argumentaci krajského soudu nyní nijak nezpochybňuje.

[43] NSS odmítá zabředávat do diskuse o možném porušení § 88 odst. 2 daňového řádu. Jak totiž správně uvádí krajský soud, argumentace stěžovatelky „*tím, co by učinila, kdyby měla možnost se vyjádřit k důkazům od slovenských daňových orgánů, je s ohledem na*

pokračování

skutečnost, že žalobkyni [stěžovatelce] tuto možnost nikdo neodepřel, zcela lichá. Jak již soud uvedl, žalobkyně mohla veškeré své výhrady uplatnit přinejmenším v rámci odvolání, a je tedy spíše s podivem, že tak neučinila.“ (s. 15 první odstavec napadeného rozsudku). Stěžovatelka vskutku mohla na zjištění slovenské daňové správy reagovat během projednání zprávy o daňové kontrole nebo v rámci odvolání, nic takového však neučinila. Proto se NSS zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že žalobní (a nyní kasační) námitka o porušení práva uvedeného v § 88 odst. 2 daňového řádu je účelová.

IV. C. *Správce daně nejednal protiprávně, pokud použil v dokazování též listiny mající původ v trestním řízení*

[44] V doplnění kasační stížnosti dále stěžovatelka velmi obsáhle polemizuje s využitím listin majících původ v trestním řízení v dokazování provedeném správcem daně, z něhož vyšel též žalovaný. Konkrétně jde o záznamy o podání vysvětlení konkrétních osob, které pořídily policejní orgány v trestním řízení. Je přesvědčena, že správní orgány byly povinny tyto osoby v daňovém řízení vyslechnout. Stěžovatelka nesouhlasí ani s tvrzením krajského soudu, že měla možnost výslech těchto osob navrhnout v odvolacím řízení. Poukazuje na to, že správce daně spatřoval daňový podvod v nákupu zboží od společnosti STARBBRIGHT, zatímco podaná vysvětlení se vztahovala k prodeji zboží společnosti WALTHER. Pokud by dopředu věděla, že žalovaný na rozdíl od správce daně spatřuje daňový podvod v prodeji zboží, jistě by výslech těchto osob navrhla. Stěžovatelka také trvá na tom, že i na posuzování karuselových podvodů v daňovém právu dopadá judikatura týkající se přestupkového řízení, podle které nelze namísto výsledku svědka použít jako důkaz záznam o podání vysvětlení z jiného řízení. Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, jelikož odmítl aplikovat přestupkovou judikaturu, aniž vysvětlil, v čem se dokazování v daňovém a přestupkovém řízení liší.

[45] NSS k tomu shodně s krajským soudem uvádí, že dokazování rozhodnutími a jinými listinami majícími původ v trestním řízení je v daňovém řízení možné (obecně srov. k této problematice např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*). Provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení, pokud tento důkaz nemohl být opětovně proveden v řízení daňovém, je ovšem omezením zásady bezprostřednosti dokazování (v tomto třeba dát stěžovatelce za pravdu). Z tohoto důvodu není možné, aby takovýto důkaz mající svůj původ v trestním řízení byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno. Jak totiž vyplývá z judikatury ÚS, pro účely dokazování v daňovém řízení je třeba preferovat použití „bezprostředně“ provedených důkazů. I na daňové řízení se vztahuje pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit daňovému subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům (viz rozsudek ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS, *RACING TEAM*, bod 24, včetně citací ústavní judikatury, srov. tamtéž body 29-36 pro argumentaci evropským a srovnávacím právem).

[46] Krajský soud z cit. judikatury správně vyšel (citoval zejména věc 2 Afs 24/2007, *EURO PRIM*) a dovodil, že příslušné listiny obsahující výpovědi svědků a podaná

vysvětlení pořídily orgány činné v trestním řízení nezávisle na probíhajícím daňovém řízení, a to pro své vlastní účely v rámci vyšetřování podezření ze spáchání trestného činu. Pořízení těchto listin v trestním řízení tak rozhodně nebylo motivováno tím, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit stěžovatelce přítomnost u výslechu svědka a klást mu otázky. Do sféry správce daně se tyto listiny dostaly legálně, byly mu oficiální cestou předány přímo ze strany Policie České republiky, přičemž se nejedná o listiny, k nimž by správce daně s ohledem na jejich obsah neměl mít přístup. Tyto listiny byly stěžovatelce zpřístupněny.

[47] Krajský soud též upozornil, že stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby navrhla provedení důkazu výsledkem svědka, jehož výpověď si správce daně opatřil od orgánů činných v trestním řízení, a dosáhla tak přímé účasti na dokazování a možnosti klást svědkovi otázky. Tohoto oprávnění však stěžovatelka nevyužila. Stěžovatelka s tímto polemizuje, vrací se k údajnému porušení § 115 odst. 2 daňového řádu (viz část IV.A. výše) a tvrdí, že důkaz výsledkem svědků nenavrhla jednoduše proto, že nevěděla, že podle právního názoru žalovaného podvodem byl zatížen nikoliv nákup řepkového oleje, ale jeho prodej. K tomu však stačí jen odkázat na to, že stěžovatelka tu polemizuje s právním hodnocením celé věci, nikoliv se skutkovým hodnocením (srov. též bod [42] shora). I pokud tedy NSS odhlédne od toho, že žádné další svědecké výsledky stěžovatelka žalovanému nenavrhla, není jasné, jak by k takovéto *právní* otázce mohla úspěšně navrhnout výslech svědka. Svědkové vypovídají o otázkách skutkových, nikoliv právních. Proto (hypotetický) návrh na jejich výslech k hodnocení právních dopadů transakce u slovenských společností by musel být zjevně předem odsouzen k neúspěchu.

[48] NSS jen doplňuje, že vysvětlení podaná podle § 158 trestního řádu proto jistě nelze použít jako klíčový důkaz, pokud je za účelem zachování procesních práv daňového subjektu možné provést řádný výslech svědka (viz cit. rozsudek 1 Afs 19/2009, RACING TEAM, nebo nedávno rozsudek ze dne 26. 2. 2020, čj. 10 Afs 268/2019-53, věc *Golden Snack*, bod 40). V nynější věci však tato vysvětlení klíčovým důkazem nebyla, správce daně provedl početnou řadu jiných důkazů, včetně svědeckých výsledků, kterých se stěžovatelka účastnila nebo mohla účastnit.

[49] Odmítnout je třeba též argumenty stěžovatelky o jednotě právního řádu, která by měla vést k totožnému chápání dokazování v daňovém a trestním řízení (včetně striktního trvání na nepoužitelnosti vysvětlení dle § 158 trestního řádu v daňovém řízení). S obsáhlou citací judikatury v bodě 10 doplnění kasační stížnosti lze sice souhlasit, to však nic nemění na faktu, že daňové právo není trestní právo. Stěžovatelka rozhodně nemá pravdu, že by řízení ve věcech tzv. karuselových podvodů bylo ovládáno principy trestního práva. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu, daňové právo není trestním právem [srov. k tomu např. již rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, věc *Ondřejovická strojárna*, část IV/f –a), nebo nedávno cit. rozsudek 10 Afs 268/2019, *Golden Snack*, bod 41]. Stěžovatelku lze v tomto odkázat na konstantní judikaturu Evropského soudu pro lidská práva, která tradičně nepodřazuje řízení o daňové povinnosti pod čl. 6 odst. Úmluvy v jeho civilní ani trestní větví (např. rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 12. 7. 2001 *Ferrazzini proti Itálii*, č. 44759/98, § 29), samozřejmě vyjma daňových deliktů. Ostatně v tomto je poněkud matoucí též samotný pojem daňový podvod - jde o specifický technický termín práva EU,

pokračování

a nelze ho směřovat s trestněprávním vymezením téhož v jednotlivých členských státech EU (srov. již cit. věc 1 Afs 15/2008, *Ondřejovická strojárna*).

[50] Odmítnout je třeba též analogie s požadavky práva EU na to, že pro účast na daňovém podvodu a její daňové právní dopady je třeba dokázat nevědomou nedbalost v trestněprávním smyslu. NSS opakuje, že nelze mechanicky přenášet pojmy trestněprávní do řízení daňového. Proto i občasné označování nedbalosti daňového subjektu jako vědomé či nevědomé, eventuálně srovnávání s trestním právem hmotným (jako ve stěžovatelkou cit. rozsudku ze dne 16. 12. 2015, čj. 1 Afs 92/2015-35, věc *LARNK SEE*, bod 18) nutno chápat jen *cum grano salis* („se zrnkem soli“, tedy ne doslova, ale s přihlédnutím ke specifikům daňového řízení). Pojmy vědomé či nevědomé nedbalosti lze v tomto kontextu používat jen s přihlédnutím ke specifikům daňového řízení. Ostatně pojem nevědomé nedbalosti je obecným právním pojmem, nikoliv jen pojmem trestněprávním (srov. výše cit. věc *Easy Working*, 10 Afs 182/2018, bod 55, srov. tamtéž, bod 57, pro citaci judikatury Soudního dvora EU).

[51] Stěžovatelka dále kritizuje, jakým způsobem se krajský soud vypořádal s rozsudkem ze dne 15. 5. 2009, čj. 5 Afs 53/2008-70, věc *JN TRANS*. Krajský soud totiž mj. uvedl, že z rozsudku ve věci *JN TRANS* nevyplývají konkrétní skutkové okolnosti daného případu, „a proto nelze zhodnotit, zda v dané věci byly, či nebyly splněny výše popsané podmínky pro užití listin zachycujících výpovědi osob učiněné v jiných řízeních pro účely daňového řízení“. Právě tuto větu stěžovatelka kritizuje a tvrdí, že tím krajský soud „obviňuje Nejvyšší správní soud z vadné práce“, protože vlastně tvrdí, že NSS přijal závěr, pro který „neměl dostatek podkladů“. Měl-li prý krajský soud pochybnosti o důvodnosti závěrů NSS, pak si prý měl vyžádat spis sp. zn. 5 Afs 53/2008 a věc komplexně odůvodnit. Jen tak mohl dostát své povinnosti vysvětlit a odůvodnit, proč nepovažuje danou věc za relevantní a proč na případ stěžovatelky nedopadá. Krajský soud proto zatížil své rozhodnutí vadou, protože věc posoudil jinak než „nadřízený soud“ a rozdíly v právním posouzení vysvětlil jen „nedostatkem podkladů“.

[52] NSS k tomu jen stručně uvádí, že právě uvedená stěžovatelčina argumentace je absurdní. Podsouvá totiž do českého právního řádu jakýsi „ultrarigidní“ precedentní systém, ve kterém soud musí vysvětlit důvody svého právního názoru nejenom ve vztahu k tomu, co nejvyšší soud v dané justiční hierarchii řekl, ale též ve vztahu k tomu, co v odůvodnění rozsudku neuvedl, a co se (snad) skrývá někde v soudním či správním spise. Zdejšímu soudu není vůbec jasné, jak si takovýto systém stěžovatelka prakticky představuje. Krajský soud jistě nijak autoritu NSS nezpochybnil, ostatně rozsudkem ve věci *JN TRANS* nebyl ani přísně (kasačně) vázán. Krajský soud jen k námitce stěžovatelky stručně a jasně uvedl, že nezná přesné skutkové okolnosti případu řešeného ve věci *JN TRANS*, protože nejsou uvedeny v odůvodnění. Pro NSS je však klíčové, že krajský soud následoval jednotnou judikaturu, která dala podmínky pro využití dokumentů z trestního řízení v řízení daňovém (vedle „zakladatelské“ judikatury cit. v bodě [45] shora srov. z doby nedávné např. rozsudky ze dne 31. 1. 2020, 4 Afs 408/2018-69, věc *TSR Czech Republic*, bod 47, nebo cit. rozsudek 10 Afs 268/2019, *Golden Snack*, bod 40). Z této linie judikatury ostatně vyšel též rozsudek ve věci 5 Afs 53/2008, *JN TRANS*.

[53] Konečně též stěžovatelkou cit. rozsudek ze dne 31. 8. 2015, čj. 4 Afs 109/2015-41, bod 47, tuto judikaturu následuje a upozorňuje, že ačkoli je možné za důkazní prostředky využít i podklady, které správce daně získá od jiných orgánů veřejné moci (§ 93 odst. 2 daňového řádu), zákon zjevně upřednostňuje v souladu se zásadou přímosti provádění důkazů bezprostředním výsledkem svědků před čtením protokolů o svědeckých výpovědích (§ 93 odst. 3 daňového řádu). *„Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výsledku svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné. Zároveň nezprostředkovaný výslech umožňuje správci daně udělat si úsudek i o osobě svědka. [k tomu podpůrně cituje věc 2 Afs 24/2007, EURO PRIM]. [D]ůkazní hodnota výpovědi obviněného v trestním řízení může být do značné míry ovlivněna tím, že se jedná i o obhajobu. Provedení důkazu listinou, která zachycuje takovou výpověď, omezuje zásadu bezprostřednosti dokazování“* (zde rozsudek 4 Afs 109/2015 cituje věc 1 Afs 19/2009, RACING TEAM).

V. Závěr a náklady řízení

[54] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[55] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 30. července 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu