



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Verttigo Investments s.r.o.**, se sídlem Soudní 774/4, Praha 4, zast. Mgr. Markem Šimákem, advokátem se sídlem Havlíčkova 1682/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2019, č. j. 34963/19/5300-22442-712600, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 9. 2020, č. j. 11 Af 49/2019 - 141,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 9. 2020, č. j. 11 Af 49/2019 - 141, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2] Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto její odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 21. 5. 2018, č. j. 4502325/18/2004-52523-109567, č. j. 4502610/18/2004-52523-109567, č. j. 4502771/18/2004-52523-109567, č. j. 4502924/18/2004-52523-109567, č. j. 4503076/18/2004-52523-109567, č. j. 4503491/18/2004-52523-109567, č. j. 4503592/18/2004-52523-109567, č. j. 4503751/18/2004-52523-109567, č. j. 4503815/18/2004-52523-109567, č. j. 4503881/18/2004-52523-109567, č. j. 4503990/18/2004-52523-109567, č. j. 4504048/18/2004-52523-109567, č. j. 4504105/18/2004-52523-109567 a č. j. 4504163/18/2004-52523-109567, za zdaňovací období od 6. 2. 2014 do 28. 2. 2014, od března 2014 do června 2014 a od září 2014 do května 2015.

[3] Dodatečnými platebními výměry byla stěžovatelce z moci úřední podle § 147 a 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) vyšší o celkovou částku 23 682 435 Kč a současně podle § 251

odst. 1 písm. a) daňového řádu jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 4 736 480 Kč.

I. Vymezení věci

[4] Předmětem sporu je odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněného v souvislosti s přeprodejem slitin zlata a jiných kovů, neboť stěžovatelka se svým plněním podle závěrů správců daně účastnila řetězce, který byl zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém věděla, resp. vědět měla či mohla.

[5] Městský soud tomuto závěru přisvědčil, ztotožnil se s rozhodnutím žalovaného a žalobní námitky shledal nedůvodnými.

[6] Správci daně prokázali, že v řetězci došlo k podvodnému jednání na DPH, o němž stěžovatelka věděla nebo musela vědět. Stěžovatelka zároveň nepřijala přiměřená opatření, aby zajistila, že její plnění nejsou součástí podvodu.

[7] Protokol o výsledku V. M. (jednatele subdodavatelů stěžovatelky) v trestním řízení se do sféry správců daně dostal zákonným způsobem a byl založen do daňového spisu (bylo možné se s ním seznámit). Jeho obsah nebyl kladen stěžovateli k tíži, nýbrž dosvědčoval existenci podvodného řetězce, přičemž v této souvislosti se nejednalo o jediný rozhodující důkaz. Žalovaný zároveň vyhověl návrhu na provedení výsledku svědka M. v daňovém řízení (svědek odepřel vypovídat).

[8] Žalovaný seznámil stěžovatelku se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření nejprve dne 4. 6. 2019 a posléze dne 30. 7. 2019. V reakci na první výzvu stěžovatelka přípisem ze dne 18. 6. 2019 požádala o zaslání podkladů, o něž byl doplněn daňový spis; žalovaný jí vyhověl. V reakci na druhou výzvu (přípisem ze dne 14. 8. 2019) již o zaslání nově doplněných podkladů nežádala, proto žalovaný nepochybil, jestliže jí tyto podklady nezaslal.

[9] Rozhodnutí žalovaného ve věci společnosti Gold Investment s.r.o. (dále jen „Gold“) a společnosti ROYAL METALS GOLD s.r.o. (dále jen „Royal“; dodavatel stěžovatelky) a rozsudek Krajského soudu v Brně ve věci společnosti B.I.B.S., a.s. (dále jen „BIBS“; odběratel stěžovatelky) nemohou na závěrech správců daně nic změnit. Účast v řetězci je posuzována u každého zapojeného subjektu samostatně, přičemž ve zmiňovaných případech nebylo prokázáno, že subjekty o účasti v podvodném řetězci věděly či musely vědět. Doplnění dokazování o spisy těchto subjektů není nutné.

[10] Na závěru správce daně nic nemění ani řada důkazů provedených v řízení před městským soudem. Městský soud zároveň neprovedl důkazy týkající se souběžně probíhajícího trestního řízení, neboť přesahují rámec projednávané věci, byly provedeny v trestním řízení a především odporují § 75 odst. 1 s. ř. s. (spadají do období po vydání rozhodnutí žalovaného). Návrh na provedení důkazů za účelem zjištění standardů obchodování není relevantní, neboť řízení se týkalo činnosti stěžovatelky.

II. Shrnutí obsahu kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

pokračování

[11] Rozsudek městského soudu napadla stěžovatelka v celém rozsahu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhla zrušení tohoto rozsudku i rozhodnutí žalovaného a prvostupňového správce daně.

[12] Napadený rozsudek považuje za nepřezkoumatelný, jelikož se jeho odůvodnění mýlí s podstatou projednávané věci, cituje nesouvisející zákonná ustanovení, odkazuje na jiná zdaňovací období a námitky v odvolacím řízení, které stěžovatelka nevzniesla. Městský soud též směšuje námitky proti protokolu o výsledku V. M. v trestním řízení a proti jeho výsledku v daňovém řízení a odkazuje na další nesouvisející důkazní prostředky. Soud pouze převzal závěry žalovaného, aniž by se s věcí (a žalobními námitkami) sám zabýval.

[13] Provedení výsledku V. M. bylo ve vztahu k jednatelům stěžovatelky (resp. stěžovatelce) nezákonné, protože se uskutečnilo ještě před zahájením jejich trestního stíhání, a bylo jim tudíž odňato právo na obhajobu. Nadto nebylo vzato v úvahu, že V. M. vypovídal jako obviněný. Správci daně pochybili i při jeho výsledku provedeném v daňovém řízení, jelikož odmítli, aby vypovídal o skutečnostech týkajících se ekonomické činnosti společností, jejichž byl jednatelem.

[14] Stěžovatelka rovněž obdobně jako v žalobě obsáhle zpochybnila (jednotlivé) skutkové závěry o existenci řetězce zasaženého podvodem i o tom, že by o takovémto řetězci věděla, resp. měla či mohla vědět. Na podporu svých tvrzení odkázala na řadu důkazů. Rovněž upozornila, že přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována k ověření, že její plnění nejsou součástí podvodu. Opětovně odkázala na rozhodnutí žalovaného a Krajského soudu v Brně. Upozornila, že jednatele stěžovatelky byli v trestním řízení zproštěni obžaloby. Tyto skutečnosti městský soud v podstatě nerefletoval.

[15] Žalovaný stěžovatelce nezaslal podklady, o něž doplnil odvolací řízení, byť požádala o zaslání *všech* podkladů z odvolacího řízení. Městský soud se řádně nevypořádal s návrhy důkazů v soudním řízení.

[16] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil s napadeným rozsudkem, odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a vyjádření v řízení před městským soudem a navrhl kasační stížnost zamítnout.

[17] Napadený rozsudek je plně přezkoumatelný, případné dílčí nedostatky jsou pouze chybami v psaní. V daňovém řízení bylo prokázáno, že v řetězci došlo k podvodnému jednání na DPH, jehož se stěžovatelka vědomě účastnila. Provedení důkazu protokolem o výsledku svědka V. M. bylo zákonné, nejednalo se o jediný rozhodující důkaz, přičemž závěr správců daně by obstál i při jeho vypuštění. Vypořádání důkazních návrhů v řízení před městským soudem netrpí vadami. Žalovaný nepochybil, jestliže stěžovatelce nezaslal podklady, jež byly dodatečně doplněny v odvolacím řízení a s nimiž ji seznámil přípisem ze dne 30. 7. 2019, jelikož o ně nepožádala.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost

přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[19] Z daňového spisu NSS ověřil, že v projednávané věci byl stěžovatelce odmítnut nárok na odpočet DPH za zdaňovací období od 6. 2. 2014 do 28. 2. 2014, od března 2014 do června 2014 a od září 2014 do května 2015, který uplatnila v souvislosti s přeprodejem slitin zlata a jiných kovů. Důvodem odepření nároku byla účast stěžovatelky v řetězci zasaženém podvodem na DPH, o kterém věděla, resp. měla či mohla vědět.

[20] V projednávané věci se kasační soud nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Jde o natolik závažnou vadu, že k ní soud přihlíží i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Těmito kritériím rozsudek městského soudu nedostál.

[21] Stěžovatelka v žalobě (a posléze i v kasační stížnosti) především obsáhle zpochybnila skutkové závěry správců daně o existenci řetězce zasaženého podvodem i o tom, že by o takovémto řetězci věděla, resp. měla či mohla vědět. Na podporu svých tvrzení označila řadu důkazů.

[22] Městský soud v napadeném rozsudku v podstatě jen bez dalšího odkázal na rozhodnutí žalovaného, s nímž se ztotožnil, a žalobní námítky proto označil za nedůvodné.

[23] V obecné rovině lze přisvědčit městskému soudu, že splnění kritéria přezkoumatelnosti neznamená, že soud musí za všech okolností vyslovit podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument, podstatné je, aby se vypořádal se všemi základními námitkami, což může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námítky dílčí a související (srov. např. rozsudky ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33; a ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění správního orgánu, s nímž se ztotožní (srov. např. rozsudek ze dne 28. 5. 2019, č. j. 9 Ads 84/2019-51, bod 26). Platí, že *[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a VYVRACENÍ) jednotlivě vznesených námítek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68).

[24] Zároveň platí, že zpochybní-li daňový subjekt (třeba i nikoli nepatrnou část) dílčích skutkových zjištění správců daně o existenci řetězce zasaženého podvodem na DPH a o své vědomé účasti v něm, není potřeba se každým jednotlivým argumentem detailně zabývat. To platí za předpokladu, že soud proti těmto dílčím námitkám vystaví jasný, srozumitelný a ucelený soubor zjištěných a prokázaných skutkových okolností, z nichž jednotlivě i v jejich spojitosti rozumně plyne, že řetězec byl zasažen podvodem na DPH a daňový subjekt se jej vědomě účastnil. Jestliže tedy soud tento závěr srozumitelně popíše a vysvětlí, není nezbytně nutné, aby vyvrátil každý dílčí skutkový žalobní bod. Nelze totiž připustit,

pokračování

aby jednotlivé okolnosti byly vytrhávány z kontextu celé věci a hodnoceny izolovaně (viz rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 48, především body 59 až 61). Podstatou je naopak posoudit, zda podezřelé skutkové okolnosti jsou (samostatně i v jejich vzájemné souvislosti) nahodilé, izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí subjektu na podvodu na DPH, či nikoli (srov. rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014 - 60).

[25] Z napadeného rozsudku městského soudu však není vůbec zřejmé, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval a z čeho plyne, že stěžovatelka o své účasti na podvodu věděla, resp. měla či mohla vědět. Městský soud se v podstatě omezil jen na obecné právní závěry plynoucí z judikatury Soudního dvora a NSS, jež do svého rozhodnutí převzal, avšak nevztáhl je ke skutkovým okolnostem projednávané věci. Podstatná část žalobních námitek stěžovatelky tudíž zůstala nevypořádána.

[26] Není proto například jasné, proč není důvodná žalobní námitka, podle níž měla společnost BIBS (odběratelka stěžovatelky) se stěžovatelkou spolupracovat v tom smyslu, že její obchod v podstatě financovala (poskytovala jí zálohy za dodané zboží), a proto není nijak nestandardní, že jednatel stěžovatelky Karel Janoušek byl zároveň zaměstnancem společnosti BIBS (viz body 41 až 43 žaloby a část C. doplnění žaloby), a k níž navrhla provést důkaz protokolem o výsledku svědka Mgr. Tomáše Prejzy (předsedy představenstva společnosti BIBS) v hlavním líčení konaném dne 17. 10. 2019. Obdobná námitka se týkala i druhého odběratele stěžovatelky společnosti PRO CONCORDIAM s.r.o. [viz bod 53 žaloby; ke třetímu odběrateli společnosti ABP HOLDING a.s. (dříve ABP Consulting, a.s.) srov. body 53 a 83 žaloby].

[27] Podobně není například jasné, proč není důvodná žalobní námitka zpochybňující závěr, že stěžovatelka přestala obchodovat s drahými kovy kvůli stanovení režimu přenesené daňové povinnosti, jelikož její jednatel Karel Janoušek podnikl ještě v květnu 2015 služební cestu do Mali za účelem nalezení nových dodavatelů, a k níž navrhla provést důkaz letenkou (a fakturou za ni) Karla Janouška a M. S., obchodního společníka stěžovatelky, z Prahy do Bamaka (zpáteční let ve dnech 14. 5. 2015 a 24. 5. 2015), fotografiemi a protokolem o výsledku svědka M. S. v hlavním líčení konaném dne 18. 10. 2019.

[28] Stejně tak stěžovatelka dále například zpochybnila, že je zcela nepodstatné, zda její dodavatel měl internetové stránky (bod 40 žaloby), vysvětlila, že někteří její subdodavatelé měli virtuální sídlo a používali jiné účty, než měli registrovány u správce daně, jelikož se jednalo o tzv. *ready made* společnosti (bod 25 žaloby), nebo poukázala na časový nesoulad mezi některými okolnostmi uváděnými správcem daně a zdaňovacími obdobími, za něž jí byla doměřena daň (např. body 33 a 36 žaloby).

[29] Kasační soud zdůrazňuje, že výše uvedené příklady pouze ilustrují nedostatky napadeného rozsudku bránící jeho přezkumu. V tuto chvíli není jeho úlohou rekapitulovat obsáhlou žalobní argumentaci stěžovatelky (jí tvrzenou skutkovou verzi), tím spíše mu ji nepřisluší stavět proti skutkové verzi správců daně (tedy posuzovat její důvodnost). Právě to totiž bude úkolem městského soudu v dalším řízení.

[30] Na uvedeném závěru nic nemění, že městský soud některé skutkové okolnosti, o něž opřel žalovaný svůj závěr, v odůvodnění zmiňuje, resp. na některé skutkové žalobní

námítky reaguje (viz především body 47 až 51 a 69 napadeného rozsudku). Jejich vylicení a posouzení je však pouze útržkovité, tudíž znemožňující učinit si jasný, srozumitelný a ucelený obraz o skutkových událostech, a proto jako celek zcela nedostatečné. Nadto i na tomto místě městský soud uvedl řadu nesrovnalostí.

[31] Městský soud se sice v obecné rovině bezvýhradně ztotožňuje se skutkovými závěry žalovaného, avšak při zmínkách některých skutkových okolností se od něj bez vysvětlení odlišuje. Např. v bodě 47 napadeného rozsudku některá skutková zjištění vyjmenovává a uzavírá, že „[v]šechny tyto žalovaným uváděné okolnosti nasvědčují správnosti jeho závěru o prokázání, že v daném řetězci byla zjištěna chybějící daň a že jde o některé z celé řady objektivních okolností, které jako indicie mohly a měly v žalobci, ovšem ve spojení s dalšími v napadeném rozhodnutí uvedenými, vzbudit pochybnosti ohledně realizovaných obchodů.“ Nicméně většina zde uvedených skutečností podle žalovaného dokládala jen existenci podvodu, nikoli vědomost stěžovatelky o něm [např. personální propojení dodavatelů stěžovatelky v řetězci prostřednictvím osob V. M. a Martina Mazúra, užití jiných bankovních účtů společnostmi HAVENROCK s.r.o. (dále jen „Havenrock“), MALCONERON s.r.o. (dále jen „Malconeron“) a GRIKOSANOL s.r.o. (dále jen „Grikosanol“), než měly registrovány u správce daně]. Podobně městský soud vypočítal mezi okolnostmi, které měly být uvedeny v žalobou napadeném rozhodnutí, takové, které žalovaný nejmenoval (např. skutečnost, že společnosti Havenrock, Malconeron a Grikosanol jsou tzv. *ready made* společnosti; viz bod 47 napadeného rozsudku).

[32] Vnitřně rozporný je i samotný napadený rozsudek. Na jedné straně městský soud shrnuje, že obchodní řetězce byly v projednávané věci rozsáhlé (bod 69), na druhé straně uzavírá, že se obchodů účastnil minimální počet osob (bod 98). Obdobně měla stěžovatelka v žalobě zpochybnit skutková zjištění jen v obecné rovině (bod 49), avšak zároveň měla rozporovat jednotlivé skutkové okolnosti (bod 69). Pokud správci daně odkazovali ve svých rozhodnutích na obchodní praxi a stěžovatelka namítala, že ji neznají, mýjí se odpověď městského soudu, podle níž předestře-li daňový subjekt, že obchodní transakce byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo (rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS), s žalobní námitkou (bod 62). Uvedl-li městský soud v této souvislosti, že stěžovatelka měla v odvolání argumentovat tím, že „nerozbalování zboží je v daném oboru zavedenou mezinárodní praxí“ (bod 64), NSS z daňového spisu ověřil, že stěžovatelka nic takového nenamítala.

[33] Městský soud se dostatečným způsobem nevypořádal ani s žalobní námitkou týkající se provedení důkazu protokolem o výslechu V. M. (jednatele subdodavatelů stěžovatelky společností Havenrock, Malconeron a Grikosanol) v daňovém řízení (výslech provedl policejní orgán s V. M. jako obviněným v trestním řízení dne 8. 3. 2017).

[34] V obecné rovině lze přisvědčit závěrům městského soudu, že žalovaný postupoval správně, vycházel-li z toho, že řízení před prvostupňovým a odvolacím správcem daně tvoří jeden celek, přičemž v odvolacím řízení je odvolací správce daně oprávněn výsledky daňového řízení doplňovat, případně odstraňovat předchozí vady řízení (k tomu a z toho plynoucím důsledkům srov. např. rozsudek ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016 - 29; z nedávné doby poté usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, č. 4053/2020 Sb. NSS). Stejně tak lze souhlasit s tím, že za určitých podmínek mohou

pokračování

být podkladem pro rozhodnutí i protokoly o výsledku (popř. další podklady) získané v jiných řízeních (srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS), včetně výsledku obviněného v trestním řízení (viz rozsudek ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, č. 1936/2009 Sb. NSS).

[35] Městský soud se však opomněl zabývat výhradou, že ve vztahu k jednatelům stěžovatelky, resp. stěžovatelce, byl výslech V. M. v trestním řízení proveden nezákonně, jelikož k němu došlo ještě před zahájením trestního stíhání proti J. P. a Karlu Janouškovci (viz body 28 a 29 žaloby a část A. doplnění žaloby, včetně důkazních návrhů). Bez odpovědi na tuto otázku, jsou další úvahy předčasné (srov. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Nadto kasační soud dodává, že zmíněný protokol nebyl doplněn do daňového spisu až v odvolacím řízení (viz poř. č. 51/2 spisu prvostupňového správce daně), do sféry správce daně byl získán z jiného daňového řízení (viz poř. č. 51 spisu prvostupňového správce daně) a v odůvodnění napadeného rozsudku v podstatě chybí jakékoli hodnocení tohoto důkazu, byť bylo zpochybněno (viz bod 41). Stěžovatelka zároveň zpochybnila zaměření výsledku V. M. jako svědka v daňovém řízení (viz str. 3 protokolu o výsledku svědka ze dne 24. 4. 2019, založeného na poř. č. 10 spisu odvolacího správce daně), čímž se městský soud též nezabýval. Dospěl-li nakonec městský soud k závěru, že účast V. M. v řetězci není jediným rozhodujícím důkazem prokazujícím existenci podvodu na DPH, neznamená to, že jde podle jeho názoru o okolnost, již lze v této souvislosti opomenout, jak naznačuje žalovaný (viz bod 34 vyjádření ke kasační stížnosti). Jinak řečeno nebylo dosud postaveno najisto, zda bylo v daňovém řízení řádně prokázáno personální propojení dodavatelů stěžovatelky v řetězci prostřednictvím osob V. M. a Martina Mazúra, tím spíše nebylo toto skutkové zjištění (případně jeho absence) řádně hodnoceno.

[36] Na základě výše uvedeného NSS shrnuje, že z napadeného rozsudku nelze seznat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval a z čeho plyne, že stěžovatelka o své účasti na podvodu věděla, resp. měla či mohla vědět. Není proto zřejmé, proč městský soud považoval její skutkovou žalobní argumentaci za nedůvodnou. Jeho rozhodnutí je tudíž nepřezkoumatelné.

[37] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku zároveň způsobují i obsáhlé části odůvodnění, o něž se městský soud opírá, ale které nemají s projednávanou věcí na první pohled vůbec žádnou souvislost. Jedná se především o úvahy vztahující se k dani z příjmů a zdaňovacímu období roku 2010 (body 60 a 62) a týkající se prokázání existence výdajů snižujících základ daně (body 56 až 58, 96 a 97). V této souvislosti městský soud například uvedl, že „[z]ásadní otázkou pro posouzení oprávněnosti žalobních námitek tak podle názoru soudu zůstává, že žalobce tyto skutečnosti nedoložil a neprokázal, co bylo konkrétně předmětem jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění, které následně uplatnil v daňovém přiznání jako plnění, zakládající nárok na snížení základu daně jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů.“ (bod 58). Podobně se s posuzovaným případem zcela míjejí obsáhlé pasáže týkající se správního uvážení (body 55, 61, 62, 91 a 92).

[38] Závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku podtrhují i další méně závažné nedostatky odůvodnění rozhodnutí městského soudu. Stěžovatelce například nebyla doměřena daň za zdaňovací období „měsíců únor 2014 až červenec 2015“ (bod 1), nýbrž od 6. 2. 2014 do 28. 2. 2014, od března 2014 do června 2014 a od září 2014 do května 2015.

Zároveň v rámci shrnutí relevantní právní úpravy (body 26 až 32) městský soud citoval zákonná ustanovení, která s projednávanou věcí vůbec nesouvisí (body 26 až 28). Platí to i o drobnostech, například označení směrnice o dani z přidané hodnoty jako „*tzv. Šestá směrnice č. 2006/112/ES*“ (bod 35) směřuje názvy dvou předpisů: Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) a směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která prve uvedenou nahradila. Byť se zde nejedná o vady, které by měly vliv na zákonnost napadeného rozsudku, jde o zjevné nepřesnosti, které samy o sobě oslabují přesvědčivost soudního rozhodnutí.

[39] V dalším řízení tedy městský soud věc stěžovatelky opětovně projedná a posoudí, zda žalobní argumentace zpochybňující existenci řetězce zasaženého podvodem na DPH, potažmo vědomou účast stěžovatelky na něm, je, nebo není důvodná. Jinak řečeno městský soud již neopomene aplikovat obecné právní závěry na skutkové okolnosti projednávané věci.

[40] V této souvislosti se v dalším řízení městský soud neopomene vypořádat ani s důkazními návrhy stěžovatelky. Soud není návrhem na provedení důkazů vázán (§ 52 odst. 1 s. ř. s.). Pokud však návrhu vyhoví je povinen provedené důkazy zhodnotit (§ 77 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). Pokud naopak návrhu nevyhoví, je povinen vyložit, z jakého důvodu navržený důkaz neprovedl (viz rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS). Městský soud některým návrhům stěžovatelky vyhověl (bod 101), jiným nikoli (body 85, 102 a 103). V obou případech však pochybil.

[41] K hodnocení provedených důkazů, jež podle soudu nevyvracejí závěry správců daně o existenci podvodu a vědomé účasti stěžovatelky na něm, pouze bez dalšího odkázal na ostatní části odůvodnění rozsudku (bod 101), v nichž však žádné hodnocení neprovedl. Ostatně v této části je rozsudek nepřezkoumatelný (viz výše).

[42] Jiné návrhy na provedení důkazů soud neprovedl, avšak řádně neodůvodnil, proč tak učinil. Odmítl-li provést důkaz daňovými spisy (jejich částí) z řízení vedených se společnostmi Gold a Royal, jelikož „*takový postup by mohl vést k absurdnímu závěru, kdy by si soudy musely v případě posuzování řetězových podvodů nechávat doručovat všechny správní spisy u společností s obdobným postavením v řetězci.*“ (bod 85), neodpověděl, proč těmto konkrétním návrhům nevyhověl. Provedení důkazů samozřejmě nebrání ani to, že jde o listiny z trestního řízení (ostatně soud sám provedl důkaz stranou č. 85 obžaloby a stížností proti usnesení o zahájení trestního stíhání, viz bod 101), a návrh na jejich provedení nelze odmítnout pouze paušálním poukazem na přesah rámce projednávané věci, není-li ani zjevný, ani blíže vysvětlený. Jsou-li sporné závěry týkající se obchodní praxe, je odůvodnění odmítnutí návrhu na zjištění jejích standardů poukazem na to, že se spor týká činnosti stěžovatelky, mimoběžný.

[43] Nakonec ani odkaz soudu na § 75 odst. 1 s. ř. s. není případný. Z hlediska tohoto ustanovení je klíčové, aby soud vycházel ze skutečností, které existovaly k okamžiku rozhodování žalovaného správního orgánu, avšak „*[n]ebrání tomu, aby soud při svém rozhodování vycházel z dokumentů, které vznikly až po vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí, pokud popisují stav, jež ke dni rozhodování správního orgánu objektivně existoval*“

pokračování

(viz rozsudek ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013 - 28, 1455/2008 Sb. NSS). V této právní úvaze soud pochybil, což mělo za následek nesprávné posouzení důkazních návrhů. Z tohoto důvodu proto například nelze odmítnout návrh na provedení důkazu protokoly o výslechu svědků Mgr. Tomáše Prejzy a M. S. v hlavním líčení konaném ve dnech 17. a 18. 10. 2019 (viz odstavce [26] a [27]). Nadto některé listiny vznikly před vydáním rozhodnutím žalovaného, například znalecký posudek Ing. H. dne 3. 6. 2015 nebo znalecký posudek doc. K. dne 25. 5. 2010 (městský soud zde uvedl nesprávně datum 25. 5. 2020).

[44] Na tomto místě soud opětovně zdůrazňuje, že výše uvedené neznamená, že je městský soud povinen v dalším řízení všechny stěžovatelkou navrhované důkazy provést. Se všemi navrhovanými důkazy je však povinen se řádně vypořádat, proto je povinen nevyhovění důkaznímu návrhu řádně odůvodnit.

[45] Na podporu svých skutkových žalobních námitek se stěžovatelka dovolávala závěrů rozhodnutí žalovaného ve věci společnosti Gold (bez data, č. j. 44935/18/5300-22443-711745) a ve věci společnosti Royal (ze dne 14. 4. 2020, č. j. 14527/20/5300-22443-701226; a ze dne 7. 5. 2020, č. j. 16829/20/5300-22443-701226) a na rozsudek Krajského soudu v Brně ve věci společnosti BIBS (ze dne 30. 9. 2019, č. j. 29 Af 70/2017 - 61). S ohledem na shora uvedené by bylo v tuto chvíli předčasné stavět závěry těchto rozhodnutí proti závěrům napadeného rozsudku, potažmo rozhodnutí žalovaného. Kasační soud proto jen v obecné rovině připomíná, že předloženými rozhodnutími není soud v projednávané věci vázán (§ 52 odst. 2 s. ř. s.). Předložil-li je však stěžovatelka na podporu svých tvrzení, nelze je v řízení zcela opomenout (napadený rozsudek nezmiňuje rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2020, č. j. 14527/20/5300-22443-701226). Taková rozhodnutí samozřejmě nemusí být pro projednávanou věc relevantní z řady důvodů (např. pro skutkové odlišnosti či odlišné právní posouzení). Městský soud především zmiňuje skutkové odlišnosti jednotlivých případů, pokud jde o prokázání vědomé účasti toho kterého subjektu v podvodném řetězci. S tímto argumentem se kasační soud v obecné rovině ztotožňuje, nepřehlédl však, že v rozhodnutích ve věci společnosti Royal žalovaný vyhověl odvolatelce z důvodu procesní vady a v rozsudku ve věci společnosti BIBS Krajský soud v Brně vyhověl žalobkyni, neboť správci daně neprokázali existenci řetězce zasaženého podvodem (vědomou účastí žalobkyně se proto nezabýval).

[46] Odděleně od ostatních žalobních námitek stěžovatelka vytýkala žalovanému, že pochybil tím, že jí po druhém doplnění podkladů v odvolacím řízení, s nimiž byla seznámena přípisem žalovaného ze dne 30. 7. 2019, tyto podklady nezaslal. Městský soud neshledal tuto námitku důvodnou (viz bod 67).

[47] Z obsahu daňového spisu kasační soud ověřil, že poprvé byla stěžovatelka seznámena s doplněním podkladů v odvolacím řízení přípisem ze dne 4. 6. 2019. Následně stěžovatelka ve vyjádření ze dne 18. 6. 2019 vedle jiného požádala o „zaslání veškerých důkazů ... , o které byl spisový materiál v rámci odvolacího řízení doplněn“ (viz část II.), čemuž žalovaný vyhověl přípisem ze dne 2. 7. 2019. Podruhé byla stěžovatelka seznámena s dodatečným doplněním dalších podkladů v odvolacím řízení přípisem ze dne 30. 7. 2019. Stěžovatelka opět reagovala, avšak ve vyjádření ze dne 14. 8. 2019 již o zaslání dodatečně doplněných podkladů nepožádala.

[48] Žalovaný v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil stěžovatelku se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnil jí, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila, popřípadě navrhla provedení dalších důkazních prostředků. Nad rámec toho vyhověl její žádosti ze dne 18. 6. 2019 a zaslal jí podklady, o něž bylo odvolací řízení do té doby doplněno. Později doplněné podklady jí nezaslal, k čemuž však nebyl povinen a stěžovatelka o to ani nepožádala (žádost ze dne 18. 6. 2019 se nevztahovala na případné další podklady, o něž by mohl být spis doplněn). Stěžovatelka byla nadto oprávněna nahlédnout do daňového spisu, čehož nevyužila, ostatně ani nevylicila, jaký měla mít jí tvrzená vada vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. V tomto rozsahu tak není kasační stížnost důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou první před středníkem s. ř. s. zrušil napadený rozsudek městského soudu ze dne 3. 9. 2020, č. j. 11 Af 49/2019 - 141, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[50] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bude rozhodnuto v souladu s § 110 odst. 3 větou první s. ř. s., podle kterého zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského (městského) soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský (městský) soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 6. května 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu