



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Europea Distribution, a. s.**, se sídlem Rudé Armády 651/19a, Karviná, zastoupená JUDr. Jaromírem Kremerem, advokátem se sídlem Úzká 1108, Orlová, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2019, č. j. 13968/19/5300-21444-712153, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 7. 2020, č. j. 25 Af 25/2019 - 86,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 7. 2020, č. j. 25 Af 25/2019 - 86, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalovaný, jako stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Výrokem I. napadeného rozsudku bylo zrušeno shora označené rozhodnutí stěžovatele (dále jen „rozhodnutí stěžovatele“) a výrokem II. uložil krajský soud stěžovateli povinnost nahradit žalobkyni náklady řízení o žalobě.

[2] Rozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 3. 2018 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014 (č. j. 1051532/18/3218-52521-803142), srpen 2014 (č. j. 1051701/18/3218-52521-804142), říjen 2014 (č. j. 1051754/18/3218-52521-804142) a prosinec 2014 (č. j. 1055435/18/3218-52521-804142).

[3] Spornými byly při vyměření daně jednak správcem daně odepřené nároky na odpočet DPH, které stěžovatelka uplatnila v souvislosti s deklarovaným přijetím zdanitelných plnění od tuzemského plátce daně GANMARO GROUP, s. r. o. (dále jen „GANMARO“), East-West Trade Czech Company s.r.o. (dále jen „East-West“) a PJCARD s.r.o. (dále jen „PJCARD“), jednak (ne)prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění osvobození v rámci intrakomunitárního dodání zboží dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „ZDPH“), které měla žalobkyně dodat do Spolkové republiky Německo na základě daňových dokladů vystavených ve prospěch odběratele sídlícího v Maďarsku – Singatrade Korlátolt Félélősségű Társaság (dále jen „Singatrade“). Ve vztahu k pořízení zboží od společnosti GANMARO stěžovatel dospěl k závěru, že žalobkyně sice splnila formální a hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a 73 ZDPH, avšak vedle toho identifikoval obchodní řetězec zasažené podvodem na DPH, přičemž shledal, že žalobkyně o jejich podvodném charakteru věděla nebo vědět mohla. Hlavní ekonomickou činností žalobkyně byla činnost v oblasti velkoobchodního prodeje spotřební elektroniky, výpočetní techniky, elektronických licencí, softwaru a služeb s tím spojených.

[4] Krajský soud vyhověl žalobnímu návrhu a zrušil rozhodnutí stěžovatele, a to bez nařízení jednání [§ 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s.]. Žalobu shledal důvodnou, v první řadě pro pochybení žalovaného při konstatování chybějící daně u společnosti Fluid Electronics (dále jen „Fluid“). Jestliže totiž správce daně společnosti Fluid za předmětné zdaňovací období nevyměřil na výstupu žádnou daňovou povinnost (resp. nulovou daňovou povinnost), současně tím rozhodl, že GANMARO jakožto odběratel této společnosti (a současně dodavatel žalobkyně) nemá nárok na odpočet daně, a společnost Fluid tak nemá v souvislosti se spornými obchodními transakcemi žádnou daňovou povinnost; *„logicky tedy státnímu rozpočtu v souvislosti s těmito transakcemi žádnou daň na výstupu nedluží. Nemůže být tedy v žádném případě identifikována v tomto smyslu chybějící daň. Nadto, za situace, kdy stěžovatel dospěl k závěru, že žalobkyně ve vztahu k dodávkám od společnosti Fluid splnila formální podmínky dle § 72 a násl. ZDPH pro vznik nároku na odpočet daně, není zřejmé, na základě jakých důvodů byl žalobkyni nárok na odpočet daně odepřen.“*

[5] Dále krajský soud označil za neakceptovatelný postup žalovaného spočívající v tom, že na jedné straně dovodil nekontaktnost společnosti Fluid (protože podala daňové přiznání nikoliv v řádné formě a se sporným podpisem jednatelky, přičemž následně společnost nereagovala ani na výzvu k podání daňového přiznání, a proto patrně předmětné daňové přiznání vyhodnotil jako neúčinné), na druhé straně však z tvrzení uvedených v (neúčinném) daňovém přiznání vyslovil hypotézu, že skutečná daň, kterou by měla společnost Fluid uhradit, by byla vyšší. Krajský soud dodal, že považuje-li správce daně úkon daňového subjektu za neúčinný, resp. k němu z určitých důvodů nepřihlíží, nemůže z něj zároveň činit žádné závěry, natož aby tak činil v neprospěch žalobkyně, která ani z logiky věci nemohla postup společnosti Fluid při podání daňového přiznání žádným způsobem ovlivnit.

[6] Důvodnou shledal krajský soud také žalobní námitku ohledně nevyrozumění žalobkyně o tom, že měl být proveden svědecký výslech K. V. Neztotožnil se s názorem

pokračování

stěžovatele, že v důsledku tohoto pochybení nemohlo dojít k zásahu do práv žalobkyně. Podle krajského soudu stěžovatel nepřipustně dovedl úmysl žalobkyně neúčastnit se tohoto výsledku jednoho z řidičů společnosti MARFSPED pouze z toho, že k předcházejícím výsledkům se žalobkyně také nedostavila. Předmětnou stěžovatelovu úvahu shledal krajský soud spekulativní. Není totiž úkolem ani právem stěžovatele posuzovat úvahy žalobkyně o tom, kterých výsledků se zúčastní a kterých nikoli, neboť k tomu mohou žalobkyni vést nejrůznější důvody, které ani nemá povinnost stěžovateli sdělovat. Naopak, je povinností stěžovatele umožnit žalobkyni uplatnit její právo na přítomnost u výsledku, a je právem žalobkyně rozhodnout se, zda a případně z jakých důvodů se toho kterého výsledku zúčastní. V dané věci shledal umocnění nezákonnosti postupu stěžovatele, neboť se jednalo o svědka, který byl řidičem spediční společnosti, a z jeho výpovědi bylo možno zjistit skutečnosti podstatné pro správné stanovení daně.

[7] Krajský soud také shledal postup žalovaného rozporným s § 8 odst. 2 daňového řádu. Správce daně, potažmo stěžovatel, totiž (na rozdíl od sporných transakcí) u některých transakcí uskutečněných v období blízkém kontrolovaným zdaňovacím obdobím dospěl k závěru o naplnění podmínek pro uznání nadměrného odpočtu, resp. uznání osvobození od daně, aniž by to ale racionálně odůvodnil. Za situace, kdy se jednalo o obdobný typ transakcí se shodnými subjekty, bylo tudíž založeno očekávání daňového subjektu, že „bude měřeno stejným metrem“, tedy že závěry vyplývající z kontrol u jednotlivých transakcí budou totožné. Podle krajského soudu nelze akceptovat postup stěžovatele, kdy u některých transakcí, které vykazují totožné znaky (předmět plnění, způsob dodání, odběratel, dodavatel apod.), dospěje k závěru, že neexistují na jeho straně dostatečné důkazní prostředky k odepření zákonného nároku, a u jiných (aniž by jakkoli vymezil odlišnosti, pro které tak činí) nárok odepřel. Povinnost jednat očekávatelným způsobem při zkoumání shodných transakcí vyplývá z principů dobré správy. Bylo tedy na stěžovateli, aby při svém postupu tyto principy ctil.

[8] Ve vztahu k žalobkyní deklarovaným (a podle stěžovatele neprokázaným) dodáním zboží do jiného členského státu pak krajský soud považoval rozhodnutí stěžovatele za předčasné, neboť skutkový stav nebyl v daňovém řízení dostatečně zjištěn v důsledku procesní vady (tj. že žalobkyně nebyla řádně vyrozuměna o tom, že má být proveden svědecký výslech K. V. Krajský soud zavázal stěžovatele, aby se v dalším řízení, po provedení výsledku tohoto svědka, při splnění zákonných podmínek, zabýval nově zjištěnými skutečnostmi a tyto vyhodnotil v návaznosti na skutečnosti již zjištěné; dále stěžovateli uložil, aby se, bude-li trvat na svých závěrech, přezkoumatelně a podrobně vypořádal s odlišným posouzením transakcí stejného obsahu, resp. transakcí shodných či obdobných co do jejich předmětu, rozsahu, odběratelů či dodavatelů či dalších shodných znaků.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[9] Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V obecné rovině tedy podává kasační stížnost z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů

rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[10] K výtce krajského soudu, že v rozhodnutí stěžovatele není náležitě identifikována tzv. „chybějící daň“, stěžovatel namítá, že předmětný pojem nelze chápat restriktivně, tj. pouze jako situaci, kdy některý z článků obchodního řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost. Širší pojetí uvedeného pojmu, pro které stěžovatel pléduje, zahrnuje obecně jakékoli jednání, které vede k ohrožení správného výběru daně a ohrožení řádného fungování společného systému daně z přidané hodnoty (nepodání přiznání k DPH, jakož i nevedení účetnictví, které by umožňovalo aplikaci DPH a její kontrolu, neevidování vystavených a zaplacených faktur). Stěžovatelem zastávanému pojetí „chybějící daně“ tudíž lépe přiléhá označení „narušení neutrality daně“.

[11] Stěžovatel je přesvědčen, že narušení neutrality daně může být představováno již tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání a stane se pro správce daně nekontaktním, nebo také tím, že daňové přiznání sice podá, ale jeho správnost nebude možno pro nekontaktnost subjektu ověřit. Suma informací dosažitelná správcem daně je totiž v takových případech prakticky shodná, jako tomu bylo v případě rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 28. 7. 2016, č. C-332/15 (dále jen „*Astone*“). Je irelevantní, nakolik subjekt neeviduje daňové doklady, pokud jej správce daně není schopen kontaktovat a evidence získat. Jelikož samo daňové přiznání nevypovídá nic o tom, z jakých transakcí je daň přiznávána, nelze na základě daňového přiznání posoudit správnost vykázaných hodnot, a tedy ani vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro takové vyčíslení. Zároveň nelze popřít existenci podvodu na dani z přidané hodnoty pouze proto, že bylo formálně podáno daňové přiznání. Jednání subjektu, které má za následek vyměření daně ve výši 0 Kč (čistě s ohledem na zákonné podmínky nevyhnutelně vedoucí k takovému výsledku), je podle stěžovatele nutno považovat za součást podvodu na dani z přidané hodnoty. Stěžovatel k tomu podotýká, že odepření nároku na odpočet daně v předmětné věci (ani v obecné rovině) nesupluje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil, nýbrž chrání smysl a účel Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, když nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem.

[12] Ke krajským soudem vyzdvihované skutečnosti, že společnosti Fluid byla vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 0 Kč, stěžovatel podotýká, že se tak stalo čistě z důvodu aplikace pravidla obsaženého v § 145 odst. 1 *in fine* daňového řádu, a že tedy tímto způsobem stanovenou daň nelze nahlížet jako daň stanovenou ve správné výši. Kvůli nekontaktnosti předmětné společnosti totiž správci daně ani nezbylo nic jiného než podle odkazovaného zákonného ustanovení vyměřit daň ve výši 0 Kč. Jelikož šlo o zdaňovací období v roce 2014, kdy neexistovala povinnost podávat kontrolní hlášení, nemohl správce daně čerpat informace o ekonomické činnosti společnosti Fluid nepřímo z informací jejích obchodních partnerů. Správce daně v okamžiku vyměření daně ve výši 0 Kč ani nemohl tušit, že by tímto v budoucnu měl (alespoň při zohlednění právního názoru krajského soudu) znemožnit šetření a řešení daňového podvodu na DPH. Stěžovatel konstatuje, že společnost Fluid plní v důsledku své nekontaktnosti roli tzv.

pokračování

„missing tradera“; dále upozorňuje, že nekontaktnost nebyla jedinou zjištěnou nestandardní okolností v předmětném transakčním řetězci.

[13] Stěžovatel si je vědom, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63; domnívá se však, že uvedený rozsudek není pro nyní posuzovanou věc přílehlavý, a nadto se stěžovatel vůči tam vyjádřenému právnímu názoru Nejvyššího správního soudu kriticky vymezuje. Z vyměření daně ve výši 0 Kč podle § 145 odst. 1 daňového řádu totiž (jak argumentuje výše) nelze důvodně vyvodit, že by v daném transakčním řetězci neexistovala chybějící daň. Z procesního práva vyplývající povinnost správce daně vyměřit daň ve výši 0 Kč je pouze formální odlišností, specifickou pro odlišnou úpravu českého procesního práva, a nemůže proto vést k závěru, že by v posuzované věci nešlo o podvodný řetězec transakcí ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie.

[14] Upřesňující námitkou pak stěžovatel krajskému soudu vytýká, že konkrétně v případě obchodního řetězce označeného v rozhodnutí stěžovatele číslem „3“ bylo zjištěno, že daň nebyla odvedena také u další zapojené společnosti, a sice společnosti NANO Professional s.r.o. (dále jen „NANO“), která neuhradila stanovenou daň, když neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti Fluid. Byly tedy identifikovány dva články rozkrytých řetězců transakcí, u kterých byla narušena neutralita daně ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie. Stěžovatel je přesvědčen, že ve smyslu rozsudku SDEU *Astone* nebylo úkolem správce daně ani stěžovatele identifikovat z obou výše zmíněných subjektů ten, u něhož byl motivací pro neodvedení daně podvod na DPH.

[15] Pokud jde o rozsah odepření nároku na odpočet DPH v nyní posuzované věci, stěžovatel připomíná, že správce daně identifikoval celkem sedm podvodných řetězců transakcí, z nichž pouze ke čtyřem se krajský soud v napadeném rozsudku vyjádřil. Ve vztahu k řetězcům č. 2 a 4 se krajský soud sice v napadeném rozsudku fakticky vyjádřil, protože dodavatelem žalobkyně v tomto případě byla společnost GANMARO, avšak v těchto řetězcích nebylo identifikováno narušení neutrality na základě stanovení daně podle § 145 odst. 1 daňového řádu ve výši 0 Kč; v řetězci č. 4 ostatně společnost Fluid vůbec nefigurovala. Ve vztahu k těmto řetězcům tedy napadený rozsudek trpí nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Pokud jde o řetězce č. 5, 6 a 7, těmi se krajský soud nezabýval vůbec. Stěžovatel je přesvědčen, že se krajský soud měl zabývat všemi (v rozhodnutí stěžovatele) identifikovanými podvodnými řetězci, neboť i tyto byly sporovány uplatněnou žalobní argumentací. Jelikož tak neučinil, uvrhl stěžovatele do nejistoty zejména ohledně názoru (soudu) na zákonnost rozhodnutí stěžovatele ve zbývajícím rozsahu. Stěžovateli proto není zřejmé, zda je v případě posledně uvedené množiny obchodních řetězců vázán nevyřčeným právním názorem krajského soudu o důvodnosti odepření nároku na odpočet DPH. Pro další řízení o odvolání bylo přitom vypořádání zbývajících žalobních námitek a jasné vyjádření závazného právního názoru krajského soudu nezbytné. S odkazem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 7 As 91/2015 - 79, se proto stěžovatel domnívá, že krajský soud nedůvodně pominul část žalobních námitek a v důsledku toho zatížil napadený rozsudek nepřezkoumatelností.

[16] K výtce krajského soudu, že stěžovatel (správce daně) činil skutková zjištění z podání (daňového přiznání společnosti Fluid), jež ale sám považoval za neúčinné, stěžovatel namítá, že šlo o samostatná daňová řízení jiných subjektů. Nehledě na to, že daňové přiznání jako takové bylo shledáno neúčinným v rámci daňového řízení týkajícího se stanovení daně z přidané hodnoty společnosti Fluid (dle § 74 odst. 3 daňového řádu), bylo v daňovém řízení žalobkyně stále listinou, kterou měl správce daně při zjišťování skutkového stavu k dispozici. Neúčinnost podání je specifickou sankcí v procesním právu, avšak je omezena na konkrétní daňové řízení, v němž je shledána; z hlediska daňového řízení u jiného daňového subjektu je proto irrelevantní. Správce daně má při zjišťování skutkového stavu věci podle § 8 odst. 1 daňového řádu povinnost přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo; to zahrnuje i listinu, kterou v jiném daňovém řízení (u jiného subjektu) shledal být neúčinným podáním. Samotná výtka krajského soudu navíc nemá svůj předobraz v žalobní argumentaci, a proto se stěžovatel domnívá, že krajský soud tímto vykročil mimo vytčené meze soudního přezkumu v dané věci. Závěrem stěžovatel podotkl, že jím užitý odkaz na obsah neúčinného daňového přiznání společnosti Fluid nebyl z hlediska posouzení existence podvodného řetězce nikterak zásadní. Správními orgány přijatý závěr o narušení neutrality daně v řetězci transakcí by obstál i bez zohlednění obsahu neúčinného daňového přiznání společnosti Fluid.

[17] Dále se stěžovatel, na rozdíl od krajského soudu, nedomnívá, že pochybení správce daně ve věci (ne)vyrozumění žalobkyně o konání svědecké výpovědi K. V. nedosáhlo takové intenzity, aby mohlo mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Stěžovatel usuzoval z neúčasti žalobkyně na bezprostředně předcházejících svědeckých výpovědích (o jejichž zamýšleném provedení byla žalobkyně řádně vyrozuměna), že nebylo úmyslem žalobkyně účastnit se předmětné svědecké výpovědi; ostatně dotčení svědci byli rovněž řidiči té společnosti, která měla provádět přepravu zdanitelných plnění do JČS. Stěžovatel proto usoudil, že pokud se žalobkyně v předmětný termín ani k jiným svědeckým výsledkům nedostavila, projevila tím vůli nevyužít svého práva být přítomna svědeckým výpovědím všech řidičů spediční společnosti a klást jim otázky. Nejednalo se ani o zaměstnance žalobkyně, kterým by sama zadávala práci, proto nemohlo být předpokládáno, že by kterýkoliv ze zaměstnanců měl ve vztahu k žalobkyni specifické postavení (což se ostatně následně potvrdilo obsahem svědeckých výpovědí). Jakkoli si je stěžovatel vědom spekulativní povahy výše uvedené úvahy, nepovažuje ji za zcela neodůvodněnou či neodůvodnitelnou, jak ale bližšího vysvětlení konstatoval krajský soud. Stěžovatel dále považuje za zásadní, že žalobkyně v podané žalobě výše popsanou úvahu stěžovatele nijak nerozporovala a omezila se na konstatování porušení § 96 odst. 5 daňového řádu.

[18] V kontextu svědecké výpovědi K. V. stěžovatel rovněž upozorňuje, že vada spočívající v nevyrozumění žalobkyně o konání svědeckého výsledku nemohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé; žalobkyně to ostatně v žalobě ani nenamítala. Příslušnou svědeckou výpověď navíc podle stěžovatelova názoru nelze v kontextu provedení dokazování považovat za zásadní pro výsledek řízení. I v případě, kdy správní orgán vycházel z nezákonného důkazu, lze žalobu proti jeho rozhodnutí zamítnout, pokud zjištěný skutkový stav ob stojí na základě důkazů ostatních. Krajský soud proto byl povinen posoudit, zda prokázaný skutkový stav ob stojí i bez přihlídnutí

pokračování

k výpovědi svědka K. V. Krajský soud tak neučinil a nezákonnost konstatoval pro samotné porušení procesního ustanovení. Byli vyslechnuti i další řidiči stejné spediční společnosti, přičemž takto získané důkazy byly pořízeny v souladu se zákonem. Není zřejmé, z jakého důvodu by právě svědecká výpověď svědka V. měla být považována za důležitější. Stěžovatel doplňuje, že správce daně přistoupil k výslechu svědků z vlastní iniciativy, přičemž není důvod se domnívat, že by správce daně měl v úmyslu vyslechnout každého jednoho řidiče předmětné přepravní společnosti. S ohledem na výše uvedené má stěžovatel za to, že krajský soud jednak překročil meze přezkumu dané příslušným žalobním bodem, jednak nesprávně posoudil právní otázku faktických dopadů příslušné procesní vady na meritorní zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[19] K výtce krajského soudu ohledně porušení legitimního očekávání žalobkyně (nevysvětlené odepření či neuznání nároku na odpočet DPH u některých plnění, zatímco u jiných byl odpočet uznán) stěžovatel předně namítá, že otázku legitimního očekávání je nutno zásadně posuzovat odděleně pro oba okruhy zdanitelných plnění, tj. zvlášť pro případy daňového podvodu (který je povinen prokazovat správce daně) a zvlášť pro dodání zboží do JČS (které je povinen prokazovat daňový subjekt). Stěžovatel tak dále ve vztahu k podvodným plněním rozvádí, že nelze vyloučit, že správce daně neodhalí podvodný charakter řetězce transakcí ve všech případech; to ovšem nemůže být důvodem k tomu, aby správce daně napříště musel obdobné řetězce transakcí pominout. Ve vztahu k předmětným transakcím získal dostatek poznatků, aby mohl konstatovat zapojení žalobkyně do podvodu na dani z přidané hodnoty. Ta tudíž nemůže spravedlivě požadovat, aby jí nebyla daň vůbec stanovena, pokud u části zdanitelných plnění k odepření nároku na odpočet daně nedošlo jen proto, že k těmto transakcím správce daně nezískal patřičné poznatky (ať už pro jejich objektivní neexistenci nebo nemožnost jejich opatření). Ostatně ani při krádeži v samoobsluze nelze považovat za relevantní obranu tvrzením, že jsem ve stejné samoobsluze kradl i včera a nikdo si toho nevšiml.

[20] Pokud jde o legitimní očekávání ohledně uznání odpočtu DPH u některých (a neuznání u jiných) dodání zboží do JČS, namítá stěžovatel, že zde nese důkazní břemeno v první řadě žalobkyně. Legitimního očekávání by se přitom mohla dovolávat jediné u vzájemně srovnatelných případů. Tvrzení o jejich srovnatelnosti pak musí učinit žalobkyně sama, a to v dostatečně konkretizované podobě. Stěžovatel se navíc s odvolací námitkou daňového subjektu ohledně legitimního očekávání o nároku na odpočet daně při dodání zboží do JČS vypořádal v odst. 178 až 181 svého rozhodnutí, a to adresně vůči jednotlivým skutečnostem, které žalobkyně v tomto kontextu namítala. Nebyly proto dány důvody k závěru krajského soudu, že stěžovatel tuto námitku vypořádal v rozhodnutí o odvolání nedostatečně. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2018, č. j. 1 Afs 31/2018 - 26, ostatně vyplývá, že obsahem kvalifikované námitky legitimního očekávání musí být tvrzení, že se jednalo o obdobné případy z důvodu prokazování stejné skutečnosti a že tato otázka byla prokazována stejnými doklady s různým výsledkem. Stěžovatel je přesvědčen, že tomuto požadavku příslušné odvolací ani žalobní námitky nedostály. Pokud měl krajský soud za to, že se jednalo o námitky dostatečně kvalifikované, měl za daných okolností přezkoumat jejich věcnou správnost.

[21] Žalobkyně se ke kasační stížnosti vyjádřila podáním ze dne 16. 9. 2020, v němž se plně ztotožnila s odůvodněním napadeného rozsudku a tam podaným právním názorem

krajského soudu. Odkázala proto jak na svou žalobu, tak na odůvodnění napadeného rozsudku a navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[23] Kasační stížnost je důvodná.

III. a) Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval, zda je napadený rozsudek nepřezkoumatelný; krom toho, že stěžovatel sám námitku nepřezkoumatelnosti uplatnil, jde totiž o vadu, k jejíž případné existenci je soud povinen přihlídnout i nad rámec kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[25] Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost Nejvyšší správní soud napadený rozsudek neshledal. *„Za nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod.“* (z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Napadený rozsudek (zejména jeho výroková část) je srozumitelný a vnitřně logicky bezrozporný.

[26] Stěžovatel namítal především nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů; krajský soud měl pochybit tím, že se nevyjádřil ke všem žalobním námitkám.

[27] Nejvyšší správní soud předesílá, že podle jeho ustálené judikatury platí, že „[o]pomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (dle rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, zvýraznění doplněno). Obdobně v rozsudku ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 - 111, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „[k]rajský soud je povinen se v rozhodnutí o žalobě vypořádat se všemi žalobními námitkami. Zamítne-li žalobu, přičemž se opomene zabývat byť i marginální námitkou, nezbyvá Nejvyššímu správnímu soudu než jeho rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], byť i důvodnost námitek by Nejvyšší správní soud mohl sám spolehlivě posoudit podle obsahu spisu (zvýraznění doplněno).“ V jiném rozsudku (ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44) zase Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“

pokračování

[28] Stěžovatel zcela přiléhavě odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 7 As 91/2015 - 79, podle kterého „[v] případě zamítnutí žaloby je opomenutí zabývat se některým ze žalobních bodů podstatnou vadou vždy, protože každý ze žalobních bodů může mít vliv na posouzení zákonnosti přezkoumávaného rozhodnutí. V případě, že je správní rozhodnutí soudem zrušeno, nemusí nesplnění povinnosti (vypořádat všechny žalobní body) vždy vést k závěru o jeho nepřezkoumatelnosti. Je tomu tak v případě, kdy je správní rozhodnutí nepřezkoumatelné do té míry, že to vylučuje jeho přezkum v mezích žalobních bodů nebo kdy správní rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, např. pro prekluzi. Zruší-li ale krajský (městský) soud správní rozhodnutí pro nezákonnost, pak záleží na konkrétních okolnostech dané věci. Při zrušení správního rozhodnutí je totiž podle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku. Zrušení správního rozhodnutí při důvodnosti jen některého ze žalobních bodů vyžaduje posouzení dalších žalobních bodů jen tehdy, má-li to význam pro další správní řízení. Pokud je zřejmé, že ve správním řízení již nemůže být pokračováno, např. pro prekluzi, nebo je naopak potřebné rozsáhlé doplnění dokazování, jehož výsledek nelze předjímat, může být posouzení ostatních žalobních bodů bez významu. Není-li to třeba, může obstat i rozsudek rušící správní rozhodnutí pro důvodnost některého ze žalobních bodů, aniž by se krajský (městský) soud dalšími žalobními body zabýval. Takový postup je ovšem vždy spojen s rizikem, že důvod zrušení správního rozhodnutí v řízení o kasační stížnosti neobstojí a opomenutí ostatních žalobních bodů nabude intenzity ústící v posouzení napadeného rozsudku jako nepřezkoumatelného. V tomto kontextu lze odkázat na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 10. 5. 2010, č. j. 2 As 6/2010 - 164, ze dne 15. 9. 2010, č. j. 1 Afs 31/2010 - 89, ze dne 17. 2. 2011, č. j. 1 Afs 105/2010 - 167, ze dne 17. 5. 2012, č. j. 9 As 1/2012 - 21 a ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 65/2012 - 64.“ Na uvedeném názoru setrvává Nejvyšší správní soud i v nynější věci.

[29] V nyní posuzované věci zrušil krajský soud rozhodnutí stěžovatele hned z několika důvodů (srov. rekapitulaci napadeného rozsudku výše). Podstatné přitom je, že tak učinil bez nařízení jednání, s odkazem na § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. Krajský soud tím nepřímou konstatoval, že skutkový stav, který vzal stěžovatel za základ svého rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění, a dále shledal podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[30] Nejvyššímu správnímu soudu však není zřejmé, že by v důsledku některého z krajským soudem shledaných stěžovatelových pochybení či vytknuté vady řízení nebylo možné v odvolacím řízení pokračovat. Z napadeného rozsudku ani neplyne, že by měl stěžovatel rozsáhlým způsobem doplňovat dokazování. Krajský soud totiž vytkl stěžovateli procesní pochybení spočívající v neinformování žalobkyně o nařízeném provedení svědecké výpovědi řidiče K. V. a dále se už pouze vymezoval vůči stěžovatelem zaujatému právnímu názoru a kritizoval srozumitelnost či dostatečnost odůvodnění jeho rozhodnutí (ve vztahu k legitimnímu očekávání žalobkyně). Nejvyšší správní soud tak nepochybuje, že názor krajského soudu na důvodnost ostatních uplatněných žalobních námitek byl pro další řízení o odvolání důležitý, a měl proto mít své místo v odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud se však kromě „vypíchnutí“ žalobních námitek, které shledal důvodnými, již zbývajícími žalobními námitkami nezabýval; z odůvodnění napadeného rozsudku nikterak neplyne, zda (a s jakými závěry) o nich uvažil. Nejvyšší správní soud

si je vědom, že neshledá-li následně veškeré stěžovatelovy námitky směřující vůči kasačním důvodům napadeného rozsudku důvodnými, nebude mít výše popsané pochybení krajského soudu žádný vliv na zákonnost výroku napadeného rozsudku (zrušující výrok krajského soudu ob stojí). Jak ovšem správně podotkl stěžovatel, krajský soud je povinen postupovat v řízení a při koncipování odůvodnění rozsudku se zřetelem k zásadě procesní ekonomie. S touto je nicméně v rozporu, nevypovídá-li relativně samostatné žalobní námitky, které pak může žalobce znovu uplatnit v případném dalším řízení o žalobě proti novému rozhodnutí žalovaného (zde stěžovatele); v konečném důsledku se tak může zbytečně prodloužit celková doba uplynulá mezi prvotním uplatněním žalobní námitky a jejím posouzením ze strany krajského soudu až o jednotky let. V nyní posuzované věci navíc k takto procesně neekonomickému postupu přistupuje i další pochybení krajského soudu; ten totiž v odůvodnění napadeného rozsudku explicitně neuvedl, zda se (v rozsudku jinak nepojednanými námitkami) alespoň zabýval, a shledal je nedůvodnými (čímž by přinejmenším poskytl správnímu orgánu pro další řízení o odvolání vodítko ohledně názoru na zákonnost dalších aspektů rušeného rozhodnutí), nebo zda se jimi nezabýval vůbec, a tím pádem nejsou ani zahrnuty do závazného právního názoru krajského soudu dle § 78 odst. 5 s. ř. s.

[31] Nejvyšší správní soud pro ilustraci poznamenává, že žaloba čítá 63 stran textu (což není zcela excesivní rozsah, zohlední-li soud skutečnost, že rozhodnutí stěžovatele má 60 stran textu a jemu předcházející zpráva o daňové kontrole 91 stran); naproti tomu krajskému soudu vystačilo k písemnému vyhotovení napadeného rozsudku včetně záhlaví, rekapitulace správních řízení a obsahu spisového materiálu, vlastního právního posouzení věci a poučení o oprávněném prostředku toliko osm stran. Jakkoli podle ustálené judikatury (Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu) platí, že soudy nejsou povinny stavět odůvodnění svých rozhodnutí pokaždé na podrobné oponentuře podání účastníků řízení, je v nynější věci řádový nepoměr rozsahu stěžovatelova rozhodnutí a následné žaloby a proti tomu napadeného rozsudku zcela zjevný.

[32] Krajský soud v napadeném rozsudku sice zpochybnil existenci chybějící daně, tj. konstatoval, že chybějící daň nelze spatřovat v nulové daňové povinnosti jednoho z členů dodavatelského řetězce (společnost Fluid), nezabýval se však žalobními námitkami týkajícími se těch dodavatelských řetězců, na které se jeho výtka nevztahovala. Rovněž se nezabýval žalobními námitkami, jimiž žalobkyně sporovala stěžovatelův závěr o nestandardnosti správcem daně zjištěných okolností u společností East-West, Ogles trading, Nano Professional a Farmakum (str. 15 až 16, 32 až 38 žaloby). Vycházel-li krajský soud z přesvědčení o neexistenci chybějící daně, neměl ani rozumný důvod zabývat se žalobními námitkami sporujícími další kroky algoritmu posuzování podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH z titulu zaviněné účasti na daňovém podvodu (všechny kroky algoritmu totiž musí být splněny současně); to lze připustit. Pokud se však za těchto okolností uvedený argument krajského soudu vztahoval pouze k některým z identifikovaných podvodných řetězců, pak krajský soud nevyčerpal celou materii přezkumu tak, jak byla vymezena uplatněnými žalobními body.

[33] O to citelněji tedy krajský soud pochybil, když toliko s ohledem na shledání procesního pochybení správce daně (neinformování žalobkyně o nařízeném provedení svědeckého výslechu řidiče K. V.) nedostatečně posoudil, zda se jednalo o vadu, která

pokračování

mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Stěžovatel v kasační stížnosti zcela důvodně upozorňuje na to, že v řízení byli vyslechnuti i další řidiči téže společnosti (o jejichž výsledcích již žalobkyně byla řádně zpravena, avšak neúčastnila se jich), resp. zda by mohlo na rozhodnutí o odvolání myslitelně něco změnit, pokud by žalobkyně byla o výsledku řádně informována byla, nebo zda lze očekávat, že výsledek odvolacího řízení bude jiný, provede-li stěžovatel v dalším řízení výsledky K. V. znovu s tím, že žalobkyni již o tomto úkonu bude řádně informovat. Pro konstatování „podstatného porušení ustanovení řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé“ ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. považuje Nejvyšší správní soud lakonické vyjádření krajského soudu za zcela nedostatečné. Zjištěným skutkovým stavem týkajícím se skutečné realizace deklarovaných dodání zboží do JČS se krajský soud pro konstatovanou vadu řízení vůbec nezabýval, ačkoli mu v hodnocení této otázky zjevně nic nebránilo.

[34] V konečném důsledku tak krajský soud porušil povinnost uvedenou v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s., podle které „[s]oud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí“. Obsahem tohoto ustanovení totiž není pouze zákaz vykročení mimo meze uplatněných žalobních bodů, ale také obecná povinnost soudu přezkoumat napadené správní rozhodnutí ve spektru všech uplatněných žalobních bodů (v míře, v jaké je to s ohledem na konkrétní okolnosti a povahu těchto žalobních bodů možné) a žádný z nich neopomenout (projev dispoziční zásady, jež ovládá soudní řízení správní). Výjimku z této povinnosti (tj. přípustné nevypořádání žalobního bodu) sice zakládá princip procesní ekonomie; nevypořádání žalobní námitky však může za určitých okolností být s tímto principem v rozporu (tyto okolnosti jsou přitom v nyní posuzované věci dány, jak vyloženo výše v odst. [30] tohoto rozsudku).

[35] Na základě výše uvedených pochybení sice nelze konstatovat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů (nejde totiž o případ zamítnutí žaloby, pro který je nezbytné předchozí shledání nedůvodnosti všech uplatněných žalobních námitek), neboť v napadeném rozsudku jsou důvody pro zrušení stěžovatelova rozhodnutí jednoznačně krajským soudem popsány, představují ale „jinou vadu“ ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., která měla za následek nezákonnost napadeného rozsudku (porušení § 75 odst. 2 věty první s. ř. s.). Již pro tuto vadu je třeba kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

[36] Stěžovatel nicméně v kasační stížnosti uplatnil také námitky směřující proti právním názorům, jež krajský soud v napadeném rozsudku vyjádřil a které vedly ke zrušení stěžovatelova rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že tyto právní názory krajského soudu jsou samy o sobě přezkoumatelné (a žalovaný je jimi také v dalším řízení o odvolání vázán), zabýval se dále Nejvyšší správní soud i meritorními kasačními námitkami.

III. b) Existence chybějící daně

[37] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že v správní orgány v nyní posuzované věci nedostatečně identifikovaly daň „ve vztahu k plnění přijatému od společnosti GANMARO“.

[38] Z odůvodnění napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud zjistil, že krajský soud vedl předmětnou výtku v několika rovinách. Nejprve konstatoval, že byla-li (níže v transakčním řetězci) společnost Fluid vyměřena nulová daň z přidané hodnoty, nehledě na důvod, proč se tak stalo, současně tím správce daně rozhodl, že její odběratel (GANMARO) nemá nárok na odpočet DPH. Podle krajského soudu je logické, že Fluid státnímu rozpočtu v souvislosti se spornými transakcemi na dani z přidané hodnoty nic nedluží, a proto nemůže být splněna podmínka chybějící daně.

[39] Dále krajský soud označil za neakceptovatelný stěžovatelův postup, v jehož rámci na jedné straně konstatoval nekontaktnost společnosti Fluid (která nereagovala na výzvu k odstranění vad daňového přiznání a v důsledku toho jí byla vyměřena nulová DPH), na straně druhé však z jejího neúčinného daňového přiznání skutkově vycházel; stěžovatel totiž na jeho základě shledal, že v předmětném zdaňovacím období deklarovala tato společnost zdanitelná plnění uskutečněná i přijatá, nárokovala si odpočet DPH, avšak tato tvrzení (skutečnosti) nebylo možné pro nekontaktnost ověřit. Stěžovatel tudíž považoval za pravděpodobné, že skutečná daň, kterou by společnost měla uhradit, by byla vyšší.

[40] Konečně krajský soud dále stěžovateli vytkl, že není zřejmé, na základě jakých důvodů byl žalobkyni odepřen nárok na odpočet DPH, jestliže měl stěžovatel za to, že žalobkyně splnila ve vztahu k dodávkám od společnosti Fluid formální podmínky vzniku nároku na odpočet DPH dle § 72 a násl. ZDPH.

[41] Nejvyšší správní soud nejprve poznamenává, že mu na rozdíl od krajského soudu jsou zřejmé důvody, které stěžovatele vedly k odepření žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH souvisejícího s transakčními řetězci, v nichž figurovala společnost Fluid. Pokud stěžovatel konstatoval, že žalobkyně splnila formální podmínky vzniku nároku na odpočet DPH dle § 72 a násl. ZDPH, pak tím toliko sdělil, že žalobkyně doložila svá příslušná daňová tvrzení formálně bezvadnými daňovými doklady. Tím ale není v žádném ohledu vyloučeno, aby správce daně (stěžovatel) poté, co ověřil naplnění formálních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH, shledal, že došlo k daňovému podvodu. V nyní posuzované věci šlo právě o tento případ. Je jenom logické, pokud odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zaviněné účasti na daňovém podvodu následuje až poté, kdy správce daně dospěje k názoru, že – pokud by nešlo o podvod – tento nárok s ohledem na splnění formálních podmínek stanovených v odkazovaném zákonném ustanovení daňovému subjektu vůbec vznikl. Splnění formálních podmínek samozřejmě nevypovídá nic o tom, zda byla v daném případě narušena neutralita DPH v důsledku daňového podvodu.

[42] Pokud jde o v pořadí druhou z výtek krajského soudu, přisvědčuje Nejvyšší správní soud zcela stěžovatelově kasační argumentaci. Podle § 74 odst. 1 daňového řádu platí, že „[m]á-li podání vady, pro které není způsobitelné k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví.“ Na základě § 74 odst. 3 věty druhé před středníkem daňového řádu pak platí, že „[n]ebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyrozumí podatele“. Zmiňovaným „předpokládaným účinkem“ podání daňového přiznání je primárně splnění zákonné povinnosti daňového subjektu (zde § 101

pokračování

ZDPH), sekundárně a fakultativně jím může být zájem samotného daňového subjektu na stanovení daně v souladu s jím tvrzenými skutečnostmi. Z tohoto hlediska se pak může vadné daňové přiznání stát neúčinným ve smyslu § 74 odst. 3 věty druhé daňového řádu; nebude na něj tedy správcem daně hleděno jako na daňové přiznání. Na druhou stranu výše uvedená zákonná ustanovení správci daně žádným způsobem nezapovídají, aby v jiném daňovém řízení (ale i za určitých okolností i v tom, v němž byl daný neúčinný úkon učiněn) k samotné listině (resp. elektronickému dokumentu), a především k jejímu obsahu, přihlédl jako k důkazu, použil jej jako pomůcku, vytěžil jako indicii apod. Na rozdíl od krajského soudu tedy Nejvyšší správní soud neshledává stěžovatelův postup „neakceptovatelným“.

[43] K identifikaci chybějící daně, již považoval krajský soud za nedostatečnou, Nejvyšší správní soud uvádí, že úvaha krajského soudu je správná toliko v elementární, jazykové, rovině. Takto je samozřejmě pravdou, že byla-li společnost Fluid za zdaňovací období listopad 2014 stanovená daň 0 Kč, stěží mohla tuto daň nezaplatit, tj. nesplnit povinnost zaplatit stanovenou daň. Krajský soud sice v odůvodnění napadeného rozsudku citoval obecně rozšířenou definici podvodu na DPH, podle které jde o „*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 směrnice o DPH, neboť skutečné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám*“ (zvýraznění doplněno NSS).“ Neodvedení daně je ale třeba chápat v širším smyslu, tj. zahrnout sem i situace, kdy některý z článků podvodného řetězce způsobí narušení neutrality DPH v předmětném řetězci.

[44] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli, že v posuzované věci nebylo vyměření nulové daně společnosti Fluid založeno na jakémkoli reálném skutkovém základě (zjištěních správce daně), nýbrž šlo pouze o aplikaci § 145 odst. 1 daňového řádu. Podle odkazovaného ustanovení platilo, že „*[n]ebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč*“ (zvýraznění doplněno).“ Z toho jasně vyplývá, že jde o daň vyměřenou na základě předpokladu (přesněji řečeno kombinace právní fikce podání daňového tvrzení s právní domněnkou, že toto tvrzení bylo na daňovou povinnost ve výši 0 Kč) a v žádném případě nelze jednoduše konstatovat, jak učinil krajský soud, že neutralita daně nebyla v transakčním řetězci narušena. Nejvyšší správní soud pro srovnání odkazuje na svůj rozsudek ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, v němž uvedl: „*Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).*“

[45] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že krajský soud podepřel svou výtku odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63. Právní názor tam vyjádřený byl nicméně vysloven na základě podstatně odlišného skutkového základu věci. V odkazovaném rozsudku totiž subdodavatel podal řádné a bezvadné daňové přiznání k DPH, přičemž nekontaktním se pro správce daně stal až po zahájení postupu k odstranění pochybností. V nynější věci

nebylo daňové přiznání (účinně) subdodavatelem, společností Fluid, podáno a nedošlo k zahájení postupu k odstranění pochybností. Významná distinkce spočívá v tom, že ve skutkovém základu odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu bylo správcem daně u subdodavatele konstatováno neprokázání fakticity plnění (včetně plnění poskytnutých, odrážejících se v dani na výstupu); to se pak mohlo promítnout do daňového řízení subdodavatelova přímého odběratele tak, že mu mohl být neuznán uplatněný nárok na odpočet z odpovídajících přijatých zdanitelných plnění. V nyní posuzované věci však správcem daně nebyl zahájen postup k odstranění pochybností; správce daně se tedy nevyjadřoval ke skutkové stránce (fakticitě zdanitelných plnění), neboť pracoval s fikcí nulového daňového přiznání společnosti Fluid. Správce daně nyní nečinil skutková zjištění, která by se logicky měla jinak „přelévat“ (jako tomu bylo v případě věci posuzované v rozsudku č. j. 9 Afs 333/2017 - 63) do dalších daňových řízení subjektů v obchodním řetězci následujících. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, nebyl přiléhavý.

[46] Stěžovatel naopak v kasační stížnosti trefně citoval z bodu 56 rozsudku SDEU ve věci *Astone*. Jakkoli se tam Soudní dvůr vyjadřoval k otázce podvodu na DPH toliko zcela okrajově (v rámci „poskytnutí vodítka“ předkládajícímu italskému soudu), uvedl, že „[k]onkrétně nepodání přiznání k DPH, jakož i nevedení účetnictví, které by umožňovaly aplikaci DPH a její kontrolu daňovou správou, a neevizování vystavených a zaplacených faktur mohou bránit správnému výběru daně, a tudíž ohrozit řádné fungování společného systému DPH. Unijní právo tudíž nebrání tomu, aby členské státy měly za to, že taková nesplnění povinností jsou součástí daňového úniku, a odmítly uznat v takovém případě nárok na odpočet.“ Prakticky obdobný je totiž v nyní posuzované věci případ společnosti Fluid, která (účinně) nepodala daňové přiznání a po výzvách správce daně (k odstranění vad podání a následně i k podání daňového přiznání) byla nekontaktní. Porušením těchto povinností efektivně bránila správnému výběru daně (což vyústilo v aplikaci § 145 odst. 1 *in fine* daňového řádu a formálnímu vyměření daně 0 Kč), čímž narušila neutralitu systému DPH v dotčených obchodních řetězcích. Je tedy patrné, že Soudní dvůr Evropské unie rovněž nechápe pojem „chybějící daň“ zcela striktně jako neuhrazení formálně stanovené daňové povinnosti, nýbrž užitím kritéria „narušení neutrality DPH“ uplatňuje přístup extenzivní. I v tomto ohledu jsou tudíž stěžovatelovy kasační námitky důvodné. Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že nyní se jeho úvahy týkají toliko objektivních okolností zakládajících důvodnou domněnku existence daňového podvodu (první krok algoritmu vedoucího v samém důsledku k odepření nároku na odpočet DPH); zda se stěžovatelka účastnila na daňovém podvodu zaviněně (ani zda vůbec byly náležitě osvědčeny další nezbytné prvky zakládající závěr o existenci daňového podvodu), není předmětem kasační stížnosti.

III. c) Legitimní očekávání žalobkyně

[47] Krajský soud stěžovateli rovněž vytkl, že z množiny skutkově srovnatelných přijatých zdanitelných plnění, z nichž si žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH, u některých plnění nárok odepřel, zatímco u jiných nikoliv; podle krajského soudu přitom stěžovatel tuto diskrepanci ve svém rozhodnutí dostatečně nevysvětlil. Žalobkyně proto

pokračování

mohla mít legitimní očekávání, že pokud jí u některých plnění byl odpočet uznán, bude jí uznán v případě všech srovnatelných plnění.

[48] Nejvyšší správní soud se s výtkou krajského soudu neztotožňuje. Na rozdíl od krajského soudu má totiž za to, že z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele se zcela jednoznačně podávají důvody, jež opodstatňují odlišné závěry správce daně u jednotlivých (žalobkyní vyzdvihovaných) plnění.

[49] V první řadě je třeba předeslat, že žalobkyně v odvolání uplatnila námitku porušení legitimního očekávání jak u případů (ne)prokázání dodání zboží do JČS, tak u množiny případů, v nichž se žalobkyně (podle závěrů daňových orgánů) zaviněně účastnila na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud podotýká, že důvody pro neuznání či odepření nároku na odpočet DPH jsou u těchto dvou skupin natolik nesourodé, že je třeba, aby byla námitka porušení legitimního očekávání žalobkyní náležitě specifikována ve vztahu ke každé z nich. Jinými slovy lze říci, že legitimní očekávání daňového subjektu v případech faktické realizace dodání zboží do JČS může být založeno jinými okolnostmi či jinými postupy správce daně, než tomu bude u legitimního očekávání subjektu v případě neúčasti (či nezaviněné účasti) na daňovém podvodu. Ze správního spisu je přitom zjevné, že žalobkyně tyto námitky v dostatečné míře specifikovala a obě skupiny případů neuznání nároku na odpočet DPH odlišila; toto krajský soud ve své výtce vůbec nerefletoval. Nejvyšší správní soud pak, na rozdíl od krajského soudu, našel na odvolací námitky žalobkyně v odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí zcela adekvátní odpovědi.

[50] Žalovaný tak např. v odst. [179] a [180] vypořádal námitku žalobkyně ohledně porušení legitimního očekávání ve vztahu k dodání zboží do JČS ve zdaňovacích obdobích měsíců dubna a června 2014, resp. listopadu 2013. Konstatoval zde v první řadě, že „*daňová řízení na DPH za zdaňovací období měsíců dubna a června roku 2014, tedy za období, ve kterých se uskutečnila odvolatelem uváděná osvobozená plnění, byla zahájena pouze v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti PROPAG-STORM a.s., DIČ CZ27819922, respektive společnosti Competitive Edge Advisors s.r.o., DIČ CZ26428741, které odvolateli poskytly reklamní služby. Předmětem ani jednoho z výše uvedených daňových řízení nebyly cartridge a tonery, se kterými odvolatel obchodoval se společností Singatrade. V návaznosti na výše uvedené se proto nelze ztotožnit s námitkou odvolatele stran porušení ust. § 8 odst. 2 daňového řádu.*“ K tomu stěžovatel dodal, že „*pokud prvostupňový správce daně v určitém řízení či postupu vyhodnotí obchodní transakci dle určité faktury určitým způsobem, neznamená to, že toto hodnocení má absolutní povahu, a je nutno zkoumat, zda znaky, jimiž je transakce charakterizována, mají autonomní povahu, či zda v kontextu jiných skutečností mohou mít odlišný význam. Pouze při autonomní povaze těchto znaků se lze odvolávat na zásadu legitimního očekávání. O autonomní povaze znaků nelze hovořit zejména v situaci, kdy správce daně při pozdějším hodnocení měl informace, kterými při prvním hodnocení nedisponoval, jako v případě zde řešeného případu. Skutečnost, že prvostupňový správce daně nezpochybnil obchodní případ deklarovaný daňovým dokladem č. FA5130424 neznamená, že aproboval veškeré obchodní případy, které odvolatel deklaruje v obdobném duchu. S poznatky, které prvostupňový správce daně shromáždil ve Zprávě o daňové kontrole, se spíše jeví nesprávné hodnocení obchodního případu dle výše uvedeného daňového dokladu, který odvolatel vydává za legitimní, avšak pro takový závěr nemá odvolací orgán dostatek podkladů, neboť tento obchodní případ není předmětem tohoto daňového řízení. Podstatné pro tento*

případ je, že předmětným daňovým řízením bylo prokázáno, že odvolatel neunesl své důkazní břemeno stran prokázání osvobození od daně ve vztahu k plněním uskutečněným pro společnost Singatrade.“

[51] Ve vztahu k plněním souvisejícím s daňovým podvodem, kterého se měla žalobkyně zaviněně účastnit, pak stěžovatel v odst. [199] a [200] uvedl: „*odvolatel namítá, že v průběhu zdaňovacího období měsíce listopadu roku 2014, které bylo rovněž předmětem daňové kontroly, přijal odvolatel zboží od společností East-West a PJCARD, k tomu předložil daňové doklady č. FA6140566, FA6140577, FA6140584, FA6140598, FA6140601, přičemž tvrdí, že předmětné obchodní případy byly typově shodné, jako ty, u kterých prvostupňový správce daně konstatoval podvod na DPH. Odvolatelem deklarovaný odpočet z předmětných daňových dokladů však nebyl ze strany prvostupňového správce daně nijak zpochybněn, čímž dle názoru odvolatel označil tyto obchodní případy za standardní. Dle odvolatele tak tímto postupem bylo porušeno ust. § 8 odst. 2 daňového řádu. K tomu odvolací orgán konstatuje, že ověřováním skutečností souvisejících s přijatými zdanitelnými plněními dle daňových dokladů č. FA6140566, FA6140577, FA6140578 a FA6140584 od přímého dodavatele, společnosti East-West, nebyl nárok na odpočet daně zpochybněn, protože prvostupňový správce daně nedisponoval důkazními prostředky, kterými by byl schopen prokázat, že přijatá zdanitelná plnění byla zasažena účastí odvolatele na daňovém podvodu. Proto správce daně nárok na odpočet daně uplatněný na základě daňových dokladů FA6140566, FA6140577, FA6140578 a FA6140584 nerozporoval. Ke stejnému závěru pak prvostupňový správce daně dospěl i v případě daňových dokladů č. FA6140598 a č. FA6140601 vystavených společností PJCARD.“* Stěžovatel zde dále zopakoval argumentaci citovanou výše v odst. [50] tohoto rozsudku.

[52] Ačkoli vypořádání těchto odvolacích námitek lze označit za poměrně obecné, je podle názoru Nejvyššího správního soudu poplatné samotné formulaci odvolacích námitek. Podstatné přitom je, že se žalobkyni dostalo v rozhodnutí žalovaného řádného vypořádání uplatněných námitek. Stěžovatel vysvětlil, že důvodem pro žalobkyní povšimnuté odlišnosti jsou odlišná skutková zjištění (resp. jejich nedostatek v jiných než předmětných zdaňovacích obdobích). Nejvyšší správní soud tedy nesouhlasí s výtkou krajského soudu, že stěžovatel ve svém rozhodnutí odlišné závěry při stanovení daně u „obdobných“ plnění neodůvodnil. Rovněž je třeba upozornit na skutečnost, že žalobkyně své odvolací námítky ohledně porušení legitimního očekávání nijak nerozvedla, resp. vůbec nesporeovala stěžovatelem poskytnuté vysvětlení (jak citováno výše). Podobného pochybení se následně dopustil i sám krajský soud, když z odůvodnění napadeného rozsudku není vůbec zřejmé, že si byl výše citovaných pasáží odůvodnění stěžovatele vědom, resp. pokud ano, jaký k nim zaujal názor a proč je považoval za nedostatečné. Zejména krajský soud neprovedl reflexi toho, zda (relativní) obecnost stěžovatelova vypořádání předmětných odvolacích námitek není jenom logickým a opodstatněným důsledkem obecnosti pojednávaných odvolacích námitek (Nejvyšší správní soud přitom zastává názor, že tomu tak je).

[53] K samotné otázce, zda daňovému subjektu může v souvislosti s jinými zdaňovacími obdobími vzniknout legitimní očekávání o tom, že i v dalších zdaňovacích obdobích bude správce daně přistupovat k uplatněnému nároku na odpočet DPH obdobně, Nejvyšší správní soud poznamenává následující. V obecné rovině může být jistě důvodem vzniku

pokračování

legitimního přesvědčení, že transakce, které daňový subjekt provedl, jsou daňově „bezproblémové“, to, že nejsou správcem daně výslovně zpochybněny a že daňová přiznání, jež se jich týkají, nevedla bez dalšího například k zahájení postupu k odstranění pochybností. Míra takto vzniklého legitimního přesvědčení a z toho plynoucího očekávání ohledně jiných obdobných situací do budoucna je však velmi nízká. Daňový subjekt se na základě toho, že v minulosti bylo něco správcem daně nerozporováno, může spolehnout jen na to, že pokud bude obdobná transakce v budoucnu zpochybněna, musí pro takový krok správce daně mít racionální důvody, které zahrnou i vysvětlení, proč minulé transakce obdobné povahy zpochybněny nebyly. Způsobitým vysvětlením však může být (vedle typicky toho, že rozhodné skutečnosti správce daně zjistil až později než v době nezpochybnění těch transakcí, o něž daňový subjekt svá očekávání opírá) i to, že v daňové praxi, která tak či onak hodnotí obrovské množství simultánně probíhajících transakcí, v řadě případů nutně velmi povrchně, je zcela běžné, že řada těch, které by při bližším zkoumání mohly být vyhodnoceny jako podezřelé, pozornosti správců daně unikne.

[54] V nyní posuzované věci bylo podstatné to, zda ob stojí závěry o zaviněné účasti žalobkyně na daňovém podvodu ve vztahu k těm plněním, u nichž byl žalobkyni nárok na odpočet DPH odepřen; přitom ob stojí-li, pak paradoxně by bylo namístě (pakliže byly porovnávány případy skutečně srovnatelné) v neprospěch žalobkyně odepřít nárok na odpočet daně i v souvislosti s plněním, kde byl dosud daňovými orgány uznán jako oprávněný (pokud by to objektivní právo umožňovalo, například s ohledem na lhůty pro vyměření daně). Ve světle této úvahy je již zcela zřejmé, že takto předmět sporu vymezen nebyl.

[55] Rovněž je třeba podotknout, že obecně není povinností správce daně odůvodňovat v každém jednotlivém případě uplatnění nároku na odpočet DPH, proč považoval podmínky vzniku nároku za splněné a současně proč shledal předpoklady pro odepření nároku za neprokázané.

IV. Závěr a náklady řízení

[56] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost žalovaného důvodnou, přičemž žádný ze zrušovacích důvodů krajského soudu neobstál. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo než napadený rozsudek zrušit a věc krajskému soudu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 větou první před středníkem s. ř. s.).

[57] Krajský soud bude v dalším řízení o žalobě vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V první řadě nechť vyjde z nyní podaného širšího výkladu pojmu „chybějící daň“, tj. ve smyslu „narušení neutrality DPH“, v jehož světle se jeví nedůvodnou žalobní námitka nedostatečné identifikace chybějící daně v případech se zapojením společnosti Fluid. V souvislosti s tím bude krajský soud vázán výše vyjádřeným názorem Nejvyššího správního soudu ohledně použitelnosti „neúčinného“ daňového přiznání společnosti Fluid jakožto důkazního prostředku v daňovém řízení žalobkyně. Následně nechť se krajský soud vypořádá s žalobními námitkami sporujícími další kroky algoritmu uplatněného stěžovatelem při odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH v souvislosti s její zaviněnou účastí na daňovém podvodu (objektivní okolnosti, jejich nestandardnost, vědomostní test apod.);

těmito námitkami se totiž krajský soud v napadeném rozsudku nezabýval. Krom toho nechť se krajský soud znovu zabývá procesním pochybením spočívajícím v nevyrozumění žalobkyně předem o svědeckém výsledku řidiče K. V., a to s důrazem na pečlivé zvážení, zda skutečně mohlo jít o vadu, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. (přitom nechť krajský soud vezme v potaz především hlediska popsaná výše v odst. [33] tohoto rozsudku), a v závislosti na výsledku tohoto posouzení nechť případně nařídí ve věci jednání, nebudou-li splněny zákonné podmínky pro jiný postup.

[58] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v dalším řízení krajský soud (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. října 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu