



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **Europea Distribution a. s.**, se sídlem Karviná, Rudé armády 651/19a, zastoupené JUDr. Jaromírem Kremerem, advokátem se sídlem Orlová, Úzká 1108, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 5/2019-62,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 5/2019-62, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni dvanácti dodatečnými platebními výměry doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2012, leden až srpen 2013 a duben 2014. Důvodem bylo, že žalobkyni neuznal uplatněné nároky na odpočty DPH z plnění (reklamní a marketingové služby), která přijala od společnosti PROPAG-STORM a. s. (dále jen „společnost PROPAG“). Dospěl k závěru, že příslušná plnění jsou součástí řetězců zasažených podvodem na DPH. Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 11. 2018, č. j. 47569/18/5300-21444-700333, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji shledal důvodnou; rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[2] Krajský soud přisvědčil námitce, že daňové orgány dostatečně neidentifikovaly chybějící daň. Vycházel z toho, že chybějící daň byla zjištěna u společnosti PROPAG.

Jednalo se o daň, kterou této společnosti doměřil správce daně z důvodu, že neprokázala přijetí (uskutečnění) deklarováných služeb od deklarováných dodavatelů.

[3] V tomto kontextu krajský soud nejprve posuzoval, zda není důvodná námitka, že závěr daňového řízení u žalobkyně (odepření nároků na odpočet daně z plnění přijatých od společnosti PROPAG z důvodu zapojení podvodného řetězce) je v rozporu se výsledkem daňového řízení u společnosti PROPAG (doměření daně v důsledku neprokázání přijetí deklarováných plnění od dodavatelů, u nichž daňové orgány v řízení se žalobkyní uzavřely, že tvořily podvodný řetězec). Konstatoval, že doměření daně společnosti PROPAG zásadně nebrání tomu, aby byla tatáž daň doměřena žalobkyni. Uvedená společnost neprokázala, že splňuje podmínky pro přiznání nároků na odpočet daně, které uplatňovala z plnění, jež deklarovala, že přijala od svých dodavatelů. V daňovém řízení s uvedenou společností tak vůbec nebyl zjištěn skutečný skutkový stav věci. Nelze proto vyloučit, že v řízení se žalobkyní skutkový stav zjištěn bude, respektive bude zjištěn jinak. Krajský soud tak dospěl k dílčímu závěru, že závěry daňových řízení se žalobkyní a se společností PROPAG nejsou *a priori* vzájemně v rozporu.

[4] Shledal však, že za dané situace neobstojí závěr daňových orgánů o existenci chybějící daně u společnosti PROPAG. Uvedl, že při daňovém podvodu státu chybí daň, která mu měla být odvedena. Neodvedení daně vede ke vzniku výhody na straně daňového subjektu, který za neodvedenou daň „odpovídá“. Může nastat situace, kdy chybějící daň „vytvoří“ správce daně tím, že jedné ze společností zapojených do podvodu neuzná nárok na odpočet pro nesplnění její důkazní povinnosti. Pokud však v jiném, skutkově souvisejícím, řízení zjistí, že důvody pro odepření nároku na odpočet zde nejsou, nemůže na to nereagovat a na závěru o chybějící dani vzniklé „vytvořením“ setrvat, neboť tato daň nemůže být onou výhodou, které mělo být podvodem dosaženo. V takovém případě jdou závěry daňových řízení „proti sobě“. Tak je tomu podle krajského soudu v posuzované věci, kdy správce daně v řízení se žalobkyní zjistil, že důvod pro doměření daně společnosti PROPAG zde ve skutečnosti není. V takové situaci závěr o chybějící dani u dané společnosti neobstojí, neboť „řeceno trestněprávní terminologií byla porušena jednota skutku“.

[5] Krajský soud na podporu uvedeného závěru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017-52, podle něhož dospěje-li správce daně ve dvou daňových řízeních k odlišným závěrům ohledně téže transakce, musí se v odůvodnění svého rozhodnutí s těmito rozdíly náležitě vypořádat. V nynější věci žalovaný o téže transakci rozhodl ve dvou řízeních odlišně, aniž by tento postup vysvětlil. Odlišné závěry se přitom navzájem vylučují. Úvaha žalovaného o chybějící dani je proto nepřezkoumatelná.

[6] Krajský soud přisvědčil rovněž žalobním námitkám týkajícím se výslechů svědkyň L. O., DiS (v rozhodných zdaňovacích obdobích jediná členka představenstva společnosti PROPAG – pozn. NSS), a H. K. (v rozhodných zdaňovacích obdobích předsedkyně dozorčí rady společnosti PROPAG – pozn. NSS; dále též jen „svědkyně“).

[7] Dospěl k závěru, že žalovaný postupoval v rozporu s § 96 odst. 5 daňového řádu, neboť svědkyně vyslechl bez přítomnosti žalobkyně. Vycházel z tvrzení žalobkyně, že jí

pokračování

v účasti na daných výsleších dne 17. 1. 2018 zabránila povětrnostní situace a kalamitní stav na dálnici D1, poblíž které se nacházelo místo výslechů. Současně vycházel z toho, že žalovaný tyto skutečnosti nerozporoval. Podle krajského soudu se jedná o nahodilé skutečnosti, které žalobkyně nezapříčinila, ani je nemohla ovlivnit. Výpovědi svědkyň přitom byly podle krajského soudu pro skutková zjištění žalovaného zásadní. Žalovaný z nich vycházel při zjištění, v čem podvodné řetězce spočívaly, jaké společnosti do nich byly zapojeny, kdo je organizoval, že docházelo k násobnému zvyšování cen u tzv. „*středových společností*“, které nevykonávaly žádnou činnost, a že společnost PROPAG svým odběratelům, včetně žalobkyně, vracela 80 % z cen plnění.

[8] Současně krajský soud dospěl k závěru, že výpovědi svědkyň zásadní skutková zjištění o podvodu na DPH neprokazují. Skutečnosti, které z nich žalovaný dovodil (vytvoření řetězců za účelem neoprávněného snižování daňových povinností, neúměrné navyšování cen ve střední části řetězce, vracení podstatných částí kupních cen) totiž znaly svědkyně jen zprostředkovaně či z doslechu; samy se příslušného jednání neúčastnily. Krajský soud nevyloučil, že by bylo možné skutkový stav výjimečně zjistit i z těchto nepřímých výpovědí, okolnosti by však musely být naprosto jednoznačné a nesměly by panovat žádné pochybnosti o věrohodnosti svědkyň a pravdivosti jejich výpovědí. Tak tomu však podle krajského soudu v posuzované věci nebylo. Výpovědi svědkyň nebyly konkrétní, ucelené a bezrozporné. Žalovaný současně nezohlednil, že je svědkyně učinily v situaci, kdy probíhalo trestní řízení, jehož výsledkem mohly být ohroženy. Tato skutečnost mohla mít vliv na jejich věrohodnost. Krajský soud uzavřel, že závěr žalovaného o vytvoření řetězců, jejichž účelem bylo neoprávněné snižování daňových povinností, nemá oporu ve spisu a napadené rozhodnutí je tak v tomto směru nepřezkoumatelné.

[9] Krajský soud naopak neshledal důvodnou námitku, dle které byla žalobkyni poskytnuta nepřiměřeně krátká lhůta k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Jako vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, respektive dodatečných platebních výměrů, současně neshledal skutečnost, že správce daně dodatečné platební výměry vydal ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole. Ostatními žalobními námitkami se pro nadbytečnost nezabýval.

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] První částí kasační argumentace brojí proti závěru krajského soudu, že ve zjištěných dodavatelských řetězcích nebyla dostatečně identifikována chybějící daň, jakožto základní předpoklad existence podvodu na DPH.

[12] Stěžovatel nesouhlasí s požadavkem krajského soudu, aby objasnil, proč byla žalobkyni stanovena daň z jiného důvodu, než společnosti PROPAG. Takový požadavek považuje pro závěr o existenci daňového podvodu v identifikovaných řetězcích za neopodstatněný a související odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 308/2017-52 za nepřiléhavý. Na rozdíl od daného rozsudku v nynější věci nedošlo k odlišnému posouzení charakteru jedné a téže transakce. V nynější věci tomu, na

rozdíl od uvedeného rozsudku, není tak, že by daňové orgány ve vztahu k jedné a téže transakci v jednom daňovém řízení dospěly k závěru, že se fakticky neuskutečnila, zatímco v jiném daňovém řízení k závěru, že se uskutečnila, avšak je zasažena podvodem na DPH. V nynější věci se jedná o posouzení dvou odlišných plnění. Zaprvé to, jež společnost PROPAG deklarovala jako přijaté od svého dodavatele; zadruhé to, které přijala žalobkyně od společnosti PROPAG. Podle stěžovatele je třeba tyto transakce posuzovat odděleně, stejně jako je nutno nahlížet odděleně na daňové řízení vedené se společností PROPAG a nynější daňové řízení vedené se žalobkyní.

[13] Závěr, že společnost PROPAG neprokázala, že deklarovaná plnění přijala, respektive že je přijala od deklarovaných dodavatelů, podle stěžovatele není se zjištěním v nynějším daňovém řízení, tedy, že se deklarovaná plnění žalobkyni uskutečnila, avšak jsou stížena podvodem na dani, nikterak v rozporu. Vzhledem k tomu, že společnost PROPAG neunesla (již) důkazní břemeno stran uskutečnění deklarovaných plnění, se totiž správce daně v daném daňovém řízení vůbec nemohl zabývat případnou otázkou účasti dané společnosti na daňovém podvodu. Skutečnost, že uvedené společnosti nebyla doměřena daň z důvodu podvodu na DPH, je proto podle stěžovatele pro nynější daňové řízení bez významu. Stěžovatel na podporu svého náhledu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, podle něhož *„správci daně mohou zcela zákonným způsobem, třeba pro naprostou pasivitu některého z obou daňových subjektů v důkazním řízení, dospět při posuzování identického skutkového děje k diametrálně odlišným závěrům“*. Požadavek krajského soudu na „jednotu skutku“ je proto podle stěžovatele nesprávný. Stěžovateli nepřísluší, aby v rámci daňového řízení se žalobkyní revidoval výsledky daňového řízení vedeného se společností PROPAG. Výsledek každého daňového řízení závisí mj. na součinnosti daňového subjektu. Uvedená společnost adekvátně nereagovala na výzvy správce daně, v důsledku čehož neunesla důkazní břemeno. Otázkou podvodu u této společnosti se proto správce daně vůbec nemohl zabývat. To však nebrání tomu, aby podvod na DPH detektoval u jiného článku řetězce v rámci jiné daňové kontroly.

[14] S ohledem na uvedené je stěžovatel přesvědčen, že nepochybil, identifikoval-li chybějící daň (mimo jiné) u společnosti PROPAG. Správce daně v důsledku pasivity této společnosti dospěl k závěru, že nesplnila podmínky pro přiznání jí uplatněných nároků na odpočty DPH, v důsledku čehož jí uplatněné nároky neuznal a doměřil jí vlastní daňovou povinnost, která nebyla uhrazena.

[15] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud současně zcela pominul, že chybějící daň, respektive narušení neutrality daně, nezjistil pouze u společnosti PROPAG, ale rovněž u společností, které tvořily střední články dodavatelských řetězců, což v žalobou napadeném rozhodnutí vysvětlil. Konkrétně se jednalo o společnosti Levimexo s. r. o., DMAX, s. r. o., a GEETERA s. r. o., které jsou nekontaktní a u nichž tak nebylo možné ověřit, zda přiznaly a uhradily DPH. Napadený rozsudek je proto podle stěžovatele nepřezkoumatelný.

[16] Mylná je podle stěžovatele rovněž úvaha krajského soudu o nedostatečném prokázání vzniku výhody na straně žalobkyně, potažmo úvaha, zda je právě žalobkyně „odpovědná“ za daňový podvod. Pro závěr o existenci daňového podvodu je totiž podle

pokračování

stěžovatele bez významu, zda žalobkyně měla ze sporných plnění daňové zvýhodnění (prospěch).

[17] Druhá část kasační argumentace směřuje k závěrům krajského soudu stran výpovědi svědkyň. Pokud jde o nepřítomnost žalobkyně u jejich výslechů, stěžovatel uvádí, že správce daně žalobkyni účast u nich umožnil. O datu jejich konání ji vyrozuměl s maximálním možným předstihem. Neúčast žalobkyně byla způsobena vyšší mocí. Současně nicméně stěžovatel připouští, že právo žalobkyně na osobní účast u příslušných výslechů zajištěno nebylo. Má však za to, že se nejedná procesní vadu, která by měla vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Podle stěžovatele je totiž mylný náhled krajského soudu, že by výpovědi svědkyň byly pro skutková zjištění o podvodných řetězcích stěžejní. Závěr o existenci podvodu na DPH ob stojí i bez těchto důkazů, příslušné výslechy svědkyň nepřinesly žádné nové poznatky. Daňové orgány totiž získaly dostatečné informace o podvodných transakcích, včetně zjištění týkajících se chybějící daně, již z daňového řízení vedeného se společností PROPAG.

[18] Stěžovatel současně nesouhlasí se názorem krajského soudu, že z příslušných výpovědí svědkyň nelze vycházet, neboť svědkyním byly skutečnosti o fungování podvodných řetězců známy pouze zprostředkovaně. Uvádí, že ačkoliv se svědkyně na vytvoření podvodných řetězců přímo nepodílely, ani se neúčastnily předávání tzv. vratek odběratelům společnosti PROPAG, s chodem této společnosti, stejně jako s fungováním podvodných řetězců, byly v důsledku svého dlouhodobého působení u společnosti PROPAG dobře obeznámeny. Svědkyně O. totiž byla v rozhodné době jedinou členkou představenstva dané společnosti a svědkyně K. byla v rozhodné době členkou její dozorčí rady.

[19] Konečně stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že by v rámci posouzení věrohodnosti svědkyň nezohlednil jejich postavení v trestním řízení a jejich případnou motivaci při podání svědecké výpovědi. Podle stěžovatele je takové tvrzení spekulativní. Svědkyně byly poučeny o povinnosti vypovídat pravdivě a o následcích nepravdivé výpovědi. Jejich výpovědi současně odpovídaly zjištěním vyplývajícím z ostatních podkladů. Příslušné výpovědi svědkyň současně nebyly nikterak v rozporu s tím, jak svědkyně vypovídaly v daňovém řízení vedeném se společností PROPAG.

[20] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl; se závěry napadeného rozsudku se ztotožňuje. Stěžovatel podle ní pouze opakuje argumenty, který uvedl ve vyjádření k žalobě. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24, není podle žalobkyně pro posuzovanou věc přílehlavý. Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, podle kterého v případech daňových podvodů leží důkazní břemeno prokázání rozhodných skutečností výlučně na správci daně a případná procesní pasivita daňového subjektu je v tomto směru zcela bez významu.

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[22] Kasační stížnost je důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud předesílá, že je mu z úřední činnosti známo, že některé právní otázky, které jsou relevantní pro posouzení nynější věci (primárně vymezení chybějící daně a význam svědeckých výpovědí), již v minulosti posuzoval na podkladě skutkově souvisejících kasačních stížností týkajících se jiných daňových subjektů, které však byly rovněž odběrateli reklamních služeb od společnosti PROPAG (v jednom případě od společnosti ExaSoft Czech, a. s., která nicméně byla v nynější věci v průběhu daňové kontroly u stěžovatelky vyzývána k poskytnutí důkazních prostředků; rovněž daný případ je tedy s tím nynějším skutkově provázán). Konkrétně lze odkázat na rozsudky ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 126/2021-41 (zejména jeho odst. 19 až 27), ze dne 15. 10. 2021, č. j. 3 Afs 328/2019-70 (zejména jeho odst. 33 až 40), a ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46 (zejména jeho odst. 34 až 37; citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na webu www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud neshledal důvod, aby se od závěrů uvedených v daných rozsudcích, které jsou relevantní i pro nyní posuzovanou věc, odchýlil, i v nynější věci z nich tak vychází.

[24] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné jej bez dalšího zrušit. Konstantní judikatura tohoto soudu označuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz např. rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz například rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44).

[25] Rozsudek krajského soudu uvedenými nedostatky netrpí. Stěžovatel spatřuje jeho nepřezkoumatelnost v tom, že se krajský soud v rámci posouzení, zda daňové orgány ve zjištěných dodavatelských řetězcích dostatečně a správně identifikovaly chybějící daň (narušení daňové neutrality), zabýval pouze otázkou chybějící daně u přímého dodavatele žalobkyně, společnosti PROPAG, přičemž pominul, že stěžovatel narušení neutrality daně identifikoval kromě této společnosti rovněž u středových článků jednotlivých řetězců, což také uvedl v žalobou napadeném rozhodnutí. Tedy u tzv. „středových společností“, které vykazaly příslušná plnění pouze fakturačně, a které byly pro daňové orgány nekontaktní, v důsledku čehož nebylo možné ověřit, zda řádně přiznaly a odvedly DPH.

[26] Jakkoli je pravda, že se krajský soud v rámci posouzení žalobní argumentace týkající se existence chybějící daně výslovně zabýval toliko tím, zda ob stojí závěr daňových orgánů o chybějící dani u společnosti PROPAG (ke správnosti tohoto závěru viz níže) a nikoliv (také) otázkou narušení neutrality daně u středových společností, nejedná se o vadu, která by měla za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Z hlediska přezkoumatelnosti napadeného rozsudku je podstatné, že se krajský soud, v rozsahu uplatněné žalobní argumentace, otázkou chybějící daně zabýval, vysvětlil, k jakému závěru dospěl a z jakých důvodů. Zda jde jeho závěr věcně správný, je již otázkou zákonnosti

pokračování

napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], kterou se kasační soud bude zabývat dále.

[27] Lze tudíž uzavřít, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán a napadený rozsudek je způsobilý věcného přezkumu.

[28] Věcným jádrem sporu je jednak otázka (ne)správné identifikace chybějící daně a zadruhé související otázka, zda závěry daňových orgánů o existenci podvodu na DPH obstojí i bez výpovědi svědkyň ze dne 17. 1. 2018, na podkladě ostatních shromážděných podkladů.

[29] S ohledem na uplatněné kasační námitky, potažmo závěry krajského soudu, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné shrnout klíčové podklady, z nichž daňového orgány v nynější věci vycházely a jaká zjištění na jejich základě učinily.

[30] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole identifikoval dva dodavatelské řetězce. Na jejich počátku stála vždy společnost E-MOTION, s. r. o. (dále jen „společnost E-MOTION“), a na jejich konci žalobkyně. Předposledním článkem a tedy přímým dodavatelem žalobkyně byla vždy společnost PROPAG. Středními články byla v případě jednoho řetězce společnost Levimexo s. r. o., a v případě druhého řetězce společnosti: ROUTE 44, s. r. o. → North Screen Production, s. r. o. → DMAX, s. r. o./GEETERA s. r. o.

[31] Fakturovaným plněním v uvedených řetězcích byly reklamní služby. Dle jednotlivých smluv mezi uvedenými společnostmi, které správce daně dne 30. 3. 2017 založil do daňového spisu žalobkyně (o čemž pořídil úřední záznam z uvedeného dne označený č. j. 1289634/17/3218-62562-801531; uvedené smlouvy jsou k němu přiloženy), se konkrétně jednalo o převod reklamních ploch, respektive práv k jejich využití. Nejvyšší správní soud dodává, že žalobkyně, prostřednictvím svého tehdejšího zástupce, byla (mimo jiné) s těmito smlouvami (a se zjištěními, která na základě nich správce daně učinil) seznámena při ústním jednání před správcem daně dne 3. 4. 2017. O tom správce daně pořídil protokol z uvedeného dne označený č. j. 1316810/17/3218-62562-801531 (dále jen „protokol správce daně ze dne 3. 4. 2017“).

[32] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že nepochybně, že žalobkyni byly reklamní služby skutečně fakticky poskytnuty a že současně došlo k jejich „přefakturování“ ve zjištěných řetězcích. Tedy, že k nim mezi středovými články byly vystaveny odpovídající smlouvy a daňové doklady. Správce daně s poukazem na uvedené smlouvy o převodu reklamních ploch současně uvedl, že v řetězcích docházelo k mnohonásobnému navyšování cen. Společnost E-MOTION nakupovala reklamní práva od sportovních svazů a pořadatelů sportovních akcí za odpovídající tržní cenu. Společnost PROPAG však tatáž práva, poté, co došlo k jejich „přefakturování“ mezi středovými články řetězců, nakupovala za cenu až 29 krát vyšší. Uvedené zjištění o navyšování cen téhož předmětu plnění stěžovatel následně v žalobou napadeném rozhodnutí (viz jeho odst. 41) doplnil o odkaz na „podrobnou analýzu navyšovaných cen“ obsaženou v protokolu správce daně ze dne 3. 4. 2017. Nejvyšší správní soud ověřil, že uvedený protokol (viz jeho strana 5 až 7) skutečně obsahuje přehlednou a podrobnou analýzu, za jaké částky a v jakém počtu byly reklamní plochy přefakturovány mezi jednotlivými zapojenými společnostmi.

[33] Správce daně v protokolu ze dne 3. 4. 2017 v této souvislosti současně uvedl, že „*smlouvy o převodu reklamních ploch [...] potvrzují výpovědi paní O. [...] a paní K. o mnohonásobném nadhodnocení reklamních služeb.*“ Odkazoval tím na obsah výpovědi paní L. O. ze dne 21. 2. 2017 (protokol o daném ústním jednání před správcem daně je přiložen k úřednímu záznamu správce daně ze dne 30. 3. 2017). Nejednalo se přitom o svědecký výslech, nýbrž o součást ústního jednání při správě daní, jehož předmětem bylo vysvětlení skutečností v rámci daňové kontroly vedené se společností PROPAG, u níž paní O. v rozhodné době vykonávala funkci statutárního orgánu. Dále správce daně odkazoval na obsah výpovědi paní H. K. ze dne 21. 2. 2016 (rovněž protokol o tomto úkonu je přiložen k úřednímu záznamu správce daně ze dne 30. 3. 2017), k níž došlo rovněž v rámci daňové kontroly u společnosti PROPAG.

[34] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole dále uvedl, že do daňového spisu žalobkyně založil zprávu o daňové kontrole ze dne 19. 4. 2017, č. j. 940708/17/3201-61561-800642, provedené u společnosti PROPAG (tato zpráva je přiložena k úřednímu záznamu správce daně ze dne 9. 5. 2017, č. j. 2110528/17/3218-62562-801531) s tím, že z tohoto podkladu (rovněž) zjistil, že společnost PROPAG deklarovala pořízení reklamních práv od výše uvedených středových článků řetězců. Právě uvedená zpráva o daňové kontrole je tedy, vedle výše uvedených smluv o převodu reklamních ploch, klíčovým podkladem, z něhož správce daně čerpal zjištění o existenci dodavatelských řetězců a o tom, jaké společnosti je tvoří.

[35] Pokud jde o identifikaci chybějící daně, jakožto základního předpokladu pro závěr o existenci podvodu na DPH, správce daně ve zprávě o daňové kontrole (u žalobkyně) výslovně uvedl, že chybějící daň zjistil (pouze) u společnosti PROPAG, již byla po daňové kontrole v důsledku neuznání uplatněných nároků na odpočty DPH doměřena daň, která nebyla uhrazena.

[36] Závěr o identifikaci chybějící daně u společnosti PROPAG v žalobou napadeném rozhodnutí zopakoval rovněž stěžovatel (viz odst. 46 daného rozhodnutí). Stěžovatel však současně vysvětlení správce daně korigoval a doplnil tak, že chybějící daň nebyla zjištěna pouze u přímého dodavatele žalobkyně (společnosti PROPAG), ale také u nekontaktních středových společností, což vysvětlil v odst. 45 svého rozhodnutí. Nejvyšší správní soud dodává, že toto zjištění, pokud jde o jeho podklad, stěžovatel opřel o zprávu o daňové kontrole provedené u společnosti PROPAG, což také v uvedeném odstavci svého rozhodnutí uvedl.

[37] Již z uvedeného shrnutí klíčových podkladů a zjištění daňových orgánů, je patrné, že nemůže obstát ani jeden z důvodů, pro které krajský soud napadený rozsudek zrušil.

[38] Pokud jde o výslech svědkyň provedený dne 17. 1. 2018, krajský soud daňovým orgánům vytkl, že pochybily, pokud z nich vycházely jakožto ze stěžejního podkladu co do zjištění, v čem podvodné jednání spočívalo, tedy zejména jaké společnosti byly zapojeny do podvodných řetězců, a že v rámci daných řetězců docházelo k násobnému navyšování cen u středových společnostech nevykonávajících žádnou faktickou činnost.

[39] Ačkoliv stěžovatel na jednom místě kasační stížnosti (její odst. 47) uvádí, že správce daně žalobkyni umožnil, aby byla u výslechů svědkyň přítomna, přičemž její neúčast byla způsobena vyšší mocí, v jiné části příslušného kasačního bodu (odst. 40 kasační stížnosti)

pokračování

priznává, že právo žalobkyně na účast u daných výsledků zajištěno nebylo. Z celkové formulace kasačního bodu je tak patrné, že stěžovatel ve skutečnosti nezpochybňuje závěr krajského soudu, že správce daně svědkyně nesprávně vyslechl bez účasti žalobkyně, ačkoliv její právní zástupce správci daně sdělil omluvitelné důvody, proč se k výsledkům není schopen včas dostavit (kalamita na dálnici D1 způsobená zimním počasím). Stěžovatelova argumentace tedy primárně směřuje proti závěru krajského soudu, že neumožnění přítomnosti žalobkyně (jejího zástupce) u výsledků svědkyň je procesní vadou, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť obsah daných výpovědí je stěžejní pro závěr o podvodném jednání.

[40] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že tento závěr krajského soudu je chybný. Stěžovatel v rámci žalobou napadeného rozhodnutí obsah daných výpovědí, které byly doplněny v rámci odvolacího řízení, zohlednil. Zjištění z nich vyplývající však obsahově odpovídají zjištěním učiněným na základě dalších podkladů, které shromáždil (již) správce daně v průběhu daňové kontroly. Nejedná se tedy o podklad pro zjištění skutkového stavu věci rozhodující. Zjištění daňových orgánů o existenci dodavatelských řetězců (společností do nich zapojených) má oporu jednak ve zprávě o daňové kontrole provedené u společnosti PROPAG a dále v jednotlivých smlouvách o převodu reklamních smluv. S oběma těmito podklady byla žalobkyně v průběhu daňové kontroly seznámena a měla možnost se k nim vyjádřit. Zjištění, že v identifikovaných řetězcích docházelo k násobnému navyšování cen, pak má rovněž oporu v obsahu jednotlivých smluv o převodu reklamních ploch a dále v jejich analýze obsažené v protokolu správce daně ze dne 3. 4. 2017, s nímž byla žalobkyně rovněž seznámena. Není tedy pravda, že by závěr o skutkových okolnostech, ve kterých spočívalo podvodné jednání „stál a padal“ s výpověďmi svědkyň ze dne 17. 1. 2018. Krajský soud v rámci tohoto závěru současně pominul, že uvedené svědkyně, dílem v postavení svědkyň, dílem jako představitelky společnosti PROPAG, k věci vypovídaly již v průběhu daňové kontroly se společností PROPAG. Protokoly o těchto úkonech přitom správce daně založil do nynějšího daňového spisu a žalobkyni s nimi seznámil.

[41] Krajský soud tudíž pochybil, pokud dílčí procesní pochybení daňových orgánů, spočívající v neumožnění přítomnosti žalobkyně u výsledků svědkyň dne 17. 1. 2018, považoval za důvod pro zrušení napadeného rozsudku. Daňové orgány i bez těchto výpovědí shromáždily dostatek podkladů, které představují spolehlivý podklad pro závěr o objektivních okolnostech, v nichž měl spočívat podvod na DPH. Uvedené podklady přitom žalobkyně v žalobě nikterak relevantně nezpochybnila, namísto toho vybrala toliko jednu dílčí otázku (provedení výpovědí svědkyň bez její přítomnosti) vůči níž se vymezila.

[42] Nejvyšší správní soud na okraj uvádí, že nesdílí ani skepsi krajského soudu k samotné důkazní hodnotě (hodnověrnosti) výsledků svědkyň. Již ve výše odkazovaných rozsudcích č. j. 6 Afs 126/2021-41 a č. j. 3 Afs 328/2019-70, uvedl, že „[s]kutečnost, že k navýšení ceny plnění u středových společností docházelo uměle, potvrdily i svědkyně O. a K. Nejvyšší správní soud zcela souhlasí s hodnocením těchto svědkyň jako věrohodných. Pro opačný závěr nestačí, že jsou tyto svědkyně trestně stíhány. Krajský soud navíc správně [v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. 3. 2021, č. j. 25 Af 1/2020-57. – pozn. NSS] vyzdvihl skutečnost, že svědkyně O. a K. byly v trestním řízení označeny za spolupracující obviněné, což

je podmíněno tím, že státnímu zástupci oznámily skutečnosti způsobilé významně přispět k objasnění zločinu a zavázaly se podat úplnou a pravdivou výpověď o těchto skutečnostech [§ 178a odst. 1 písm. a) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)], přičemž pokud by tento svůj závazek porušily, nebyly by nadále za spolupracující obviněné považovány (tamtéž, odst. 3 in fine). Jelikož se výpovědi svědkyň v daňovém řízení shodovaly s jejich výpověďmi v řízení trestním, lze usuzovat, že svědkyně i v daňovém řízení vypovídaly pravdivě (při absenci konkrétních skutečností, které by svědčily o opaku).“ S tímto hodnocením se lze ztotožnit i v nyní projednávaném případě.

[43] Rovněž závěr krajského soudu o nedostatečné, potažmo nesprávné identifikaci chybějící daně ve zjištěných dodavatelských řetězcích neobstojí.

[44] Jako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku (a za porušení neutrality DPH) i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně.

[45] Krajský soud pominul, že stěžovatel neidentifikoval chybějící daň (narušení neutrality daně) výlučně u přímého dodavatele žalobkyně, společnosti PROPAG, ale rovněž u společností stojících ve středu řetězců. Jelikož proti tomuto závěru žalobkyně neuplatnila v žalobě žádné výhrady, pak bez ohledu na posouzení správnosti identifikace chybějící daně u společnosti PROPAG (k tomu viz níže), by už jen z tohoto důvodu nebylo na místě rozhodnutí stěžovatele zrušit. Nejvyšší správní soud dodává, že zjištění správce daně o nekontaktních středových společnostech, u nichž nebylo možné ověřit, zda fakticky uskutečnily deklarovaná plnění a zda jim tak vznikla daňová povinnost a v jaké výši, má spolehlivou oporu ve zprávě o daňové kontrole vedené u společnosti PROPAG (viz její strana 9 a násl.). Vzhledem k tomu, že žalobkyně proti zjištěním o chybějící dani u středových společností nebrojila, postačí jen dodat, že daňové orgány v rámci identifikace chybějící daně u daných společností neustaly u prostého poukazu na jejich nekontaktnost, nýbrž s poukazem na zjištění o násobném, neodůvodněném, navyšování cen fakturovaných plnění osvětlily, proč shledaly, že účelem příslušných obchodních transakcí bylo získání výhody – čerpání nadměrného odpočtu DPH.

[46] Nejvyšší správní soud současně nesdílí ani výhrady krajského soudu stran zjištěné chybějící daně u společnosti PROPAG. Jak již Nejvyšší správní soud vyložil ve výše odkazovaném rozsudku č. j. 5 Afs 239/2020-46, z judikatury Soudního dvora EU nevyplývají ve vztahu k otázce chybějící daně jakékoliv formální požadavky. V řetězci transakcí totiž může být narušována neutralita daně různými „právními“ způsoby (např. vykázáním fiktivního plnění s nárokem na odpočet daně, kterým je v rozporu se skutečností kompenzována daňová povinnost; nesprávným deklarováním nižší daňové povinnosti; vykázáním daňové povinnosti a jejím následným neuhrazením, atd.) Pokud tedy krajský soud dovodil, že by i u společnosti PROPAG, u níž byla (vedle středových společností) identifikována chybějící daň, mělo jít o daň stanovenou na základě její účasti

pokračování

v podvodu na DPH (což se v posuzované věci nestalo), je třeba takový závěr odmítnout, neboť požadavek, že by chybějící daň v řetězci musela spočívat v odepření nároku na odpočet DPH v důsledku vědomé účasti na podvodu, z relevantní judikatury Soudního dvora EU ani Nejvyššího správního soudu nelze dovodit.

[47] Krajským soudem vyslovený požadavek na objasnění rozdílu v právním důvodu stanovení daně u žalobkyně a jejího přímého dodavatele je nutno odmítnout jako neopodstatněný. Na daňová řízení vedená u společnosti PROPAG a žalobkyně je nutno nahlížet odděleně; ze závěrů správce daně učiněných v daňovém řízení u společnosti PROPAG nelze bez dalšího vyvozovat důsledky i pro daňová řízení vedená s žalobkyní. Výsledek daňového řízení totiž závisí na mnoha okolnostech a v podstatné míře i na součinnosti daňového subjektu se správcem daně. Jestliže společnost PROPAG se správcem daně v rámci u ní vedené daňové kontroly veskrze nespolupracovala (na výzvu nepředložila relevantní podklady prokazující faktické uskutečnění deklarovaných plnění; viz zpráva o daňové kontrole vedené u společnosti PROPAG), neunesla důkazní břemeno a neprokázala tak, že splňuje zákonné podmínky pro přiznání uplatněných nároků na odpočet DPH. Lze plně souhlasit s názorem stěžovatele, že za takovéto situace správce daně v řízení se společností PROPAG ani nemohl zkoumat případnou existenci podvodu na DPH. Aby se totiž správce daně vůbec mohl zabývat otázkou, zda se daňový subjekt podílel na daňovém podvodu, musí být u něj splněny hmotněprávní a formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Společnost PROPAG v rámci u ní vedené daňové kontroly splnění těchto podmínek neprokázala. To však nebrání tomu, aby u jiného článku řetězce (žalobkyně) následně správce daně zahájil daňovou kontrolu a daňový podvod detekoval (srov. obdobně rozsudek tohoto soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24).

[48] Krajským soudem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 308/2017-52 není pro posuzovanou věc přílehlavý. Odkazem na něj krajský soud podpořil svůj závěr, že daňové orgány pochybily, jestliže o téže transakci rozhodly ve dvou souvisejících řízeních odlišně (v nynější věci žalobkyně a v řízení vedeném se společností PROPAG), aniž by tento postup vysvětlily. Jak již bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, že na daňové řízení vedené se žalobkyní a na daňové řízení vedené se společností PROPAG je nutné nahlížet odděleně, neboť důvodem neuznání nároku na odpočet daně společností PROPAG bylo, že tento subjekt neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání přijetí zdanitelných plnění od jí deklarovaných dodavatelů. Případnou účastí společnosti PROPAG na daňovém podvodu se tudíž správce daně v důsledku její pasivity v příslušném daňovém řízení vůbec nemohl zabývat. To však nemůže bránit tomu, aby byla u žalobkyně – jiného článku téhož dodavatelského řetězce – následně zahájena daňová kontrola a správce daně detekoval daňový podvod. Krajským soudem vyslovený požadavek na vysvětlení odlišnosti v právním důvodu stanovení daně u žalobkyně a u jeho dodavatelky, společnosti PROPAG, tudíž neobstojí.

[49] Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí se stěžovatelem, že jakkoli se závěry správce daně v řízení se společností PROPAG a v nynějším daňovém řízení se žalobkyní vztahují k témuž dodavatelskému řetězci, na rozdíl od věci řešené v rozsudku č. j. 3 Afs 308/2017-52 se ve skutečnosti ani netýkají jedné a téže transakce. V nynější věci byl žalobkyni odepřen nárok na odpočet daně z plnění, které přijala od společnosti PROPAG. Oproti

tomu společnost PROPAG neprokázala naplnění zákonných předpokladů pro uplatnění nároku na odpočet z plnění, které deklarovala jako přijaté od svých dodavatelů. Správce daně totiž dospěl k závěru, že jednalo toliko o „fakturační“ obchody. Z téhož náhledu přitom vycházel správce daně jak v řízení se společností PROPAG, tak v nynějším řízení se žalobkyní. Pokud jde o plnění mezi společností PROPAG a žalobkyní, správce daně ani v rámci daňové kontroly u společnosti PROPAG nezpochybňoval, že se fakticky uskutečnila (viz str. 27 zprávy o daňové kontrole vedené u společnosti PROPAG). Závěry předmětných daňových řízení tak ve skutečnosti nejsou v rozporu.

[50] S ohledem na výše uvedené lze učinit závěr, že daňové orgány v dodavatelských řetězcích dostatečně a správně identifikovaly chybějící daň (narušení daňové neutrality), a to jednak u přímého dodavatele žalobkyně, společnosti PROPAG, ale také u středových společností, které byly pro daňové orgány nekontaktní a u nichž docházelo k neodůvodněnému násobnému navyšování cen fakturovaných plnění.

[51] Nejvyšší správní soud tudíž shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.)

[52] Krajský soud tedy bude při dalším posouzení žaloby vycházet z toho, že daňové orgány měly, bez ohledu na výpovědi svědkyň ze dne 17. 1. 2018, dostatečné podklady pro skutková zjištění o existenci podvodu na DPH. Bude tedy vycházet z premisy, že nezajištění přítomnosti žalobkyně u jejich výsledků nepředstavuje procesní vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, potažmo platebních výměrů správce daně. Současně bude krajský soud vycházet z toho, že daňové orgány v dodavatelských řetězcích dostatečně identifikovaly chybějící daň (narušení daňové neutrality), a to nejen u přímého dodavatele žalobkyně, společnosti PROPAG, ale také u nekontaktních společností nacházejících se ve středu zjištěných řetězců. Na krajském soudu současně bude, aby se vypořádal se všemi zbývajícími žalobními námitkami, s nimiž se dosud pro nadbytečnost nezabýval.

[53] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n**ejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. února 2022

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu