



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **R - Finance a.s.**, IČ 27828450, se sídlem Petra Kříčky 3106/14, Ostrava, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40279/16/5300-22441-711458, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 6. 2021, č. j. 22 Af 101/2016 - 137,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40279/16/5300-22441-711458, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil následující (dodatečné) platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), jimiž byly žalobkyni doměřeny a vyměřeny daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen až prosinec 2012 a současně stanoveny povinnosti uhradit penále:

- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2443529/15/3201-50523-801143,
- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2443846/15/3201-50523-801143,
- ze dne 27. 7. 2015, č. j. 2455504/15/3201-50523-801143,
- ze dne 27. 7. 2015, č. j. 2455541/15/3201-50523-801143,
- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2481853/15/3201-50523-801143,
- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2490227/15/3201-50523-801143,
- ze dne 28. 7. 2015, č. j. 2490626/15/3201-50523-801143.

[2] Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání shrnul, že správce daně žalobkyni neuznal nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), od obchodních společností Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o. a MIRO TRADE s.r.o., a to za nákup betonářské oceli v měsících červen až prosinec 2012. Žalovaný připomněl, že podle správce daně obchodní transakce mezi zmíněnými společnostmi neodpovídaly běžným obchodním zvyklostem a s přihlédnutím k objektivním skutečnostem a vazbám mezi zúčastněnými subjekty lze mít za prokázanou skutečnost, podle níž žalobkyně věděla, že se nákupem betonářské oceli účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

[3] Žalovaný uvedl, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z posuzovaných plnění a podle judikatury Soudního dvora Evropské unie jí tak lze odmítnout uplatněný nárok na odpočet daně jen v případě, že věděla nebo mohla a měla vědět, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem. Žalovaný v první řadě odkázal na obchodní řetězec identifikovaný správcem daně, podle kterého obchodní společnosti BUSH TRADE s.r.o., FERST CZ, s.r.o., KON-energetika s.r.o., EXPO IMPO TRADE OSTRAVA s.r.o. „v likvidaci“, VARSITY INVEST s.r.o., Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o. a MIRO TRADE s.r.o. dodávaly zboží žalobkyni, která je dále dodávala společností FESTR TRADE s.r.o., ARDOR Sp. z o.o. a Flumen s.r.o. Ve všech případech nákupu zboží žalobkyní od obchodních společností Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o., MIRO TRADE s.r.o. bylo místo plnění podle § 7 odst. 1 zákona o DPH v tuzemsku.

[4] Dále žalovaný uvedl, že obchodní společnost Invest reality trade s.r.o. má v obchodním rejstříku evidovanou adresu sídla, kde nemá zázemí k podnikání a kde není kontaktní. Ode dne 23. 10. 2012 se stal jejím jednatelem Radek Moc, jehož adresa trvalého pobytu je v sídle Magistrátu města Opavy. Společnost ve sbírce listin obchodního rejstříku nezveřejňuje účetní závěrky. Od 18. 4. 2012 do 27. 4. 2015 byla společnost registrována k DPH. Ke druhému čtvrtletí 2012 daňová správa zahájila postup k odstranění pochybností, společnost však nedoložila požadované dokumenty. Ke třetímu čtvrtletí 2012 daňová správa zahájila daňovou kontrolu, při které však společnost nespolupracovala. Ke dni 15. 9. 2014 činil nedoplatek společnosti Invest reality trade s.r.o. na DPH 6 milionů Kč.

[5] K obchodní společnosti CONEDERE s.r.o. žalovaný uvedl, že sídlí na virtuální adrese a je nekontaktní. Zaměstnankyně provozující virtuální kancelář odmítla poskytnout správci daně jakoukoliv informaci o společnosti. Ta byla registrována k DPH od 5. 4. 2012 do 14. 10. 2014, přiznání k DPH podávala v zákonné lhůtě, přičemž přijatá a uskutečněná plnění vykazovala v přibližně stejné výši. Ke zdaňovacímu období čtvrtého čtvrtletí 2012 správce daně se společností zahájil postup k odstranění pochybností, přičemž společnost správci daně nepředložila požadované dokumenty. Správce daně stanovil společnosti daň za toto období podle pomůcek. Společnost stanovenou daň nezaplatila a ke dni 14. 10. 2014 činil její nedoplatek na DPH 10,6 milionu Kč.

[6] K obchodní společnosti MIRO TRADE s.r.o. žalovaný sdělil, že nesídlí na adrese evidované v obchodním rejstříku a ve sbírce listin nezveřejňuje účetní závěrky. Společnost byla registrována k DPH od 10. 11. 2008 do 30. 7. 2014 a v přiznání k DPH za zdaňovací

pokračování

období čtvrtého čtvrtletí 2012 uvedla přijatá zdanitelná plnění v tuzemsku a dodání zboží v tuzemsku, aniž by však bylo možné ověřit, zda se jednalo o plnění žalobkyni, neboť společnost na výzvu správce daně nedoložila daňovou evidenci ani daňové doklady. Společnost měla ke dni 14. 10. 2014 nedoplatek na DPH ve výši 100.000 Kč.

[7] Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem žalovaný dovedl existenci daňového podvodu. K otázce, zda lze žalobkyni považovat za jeho účastnici, žalovaný dovedl, že mohla vědět, že se účastní podvodného obchodního řetězce. Obchodní společnosti Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o., MIRO TRADE s.r.o. s žalobkyní obchodovaly ve velmi krátkých časových intervalech, po několika málo obchodních transakcích obchodní spolupráci ukončily a staly se nekontaktními. Nadto všechny tři dodavatelské společnosti zastupoval na základě plné moci M. V. Žalobkyně v průběhu šesti měsíců změnila tři dodavatele betonářské oceli, které vždy zastupovala stejná osoba. Jednotlivé obchodní případy přitom probíhaly stejně. Na počátku řetězce vždy stál nekontaktní subjekt, který plnil toliko formální povinnost podat přiznání k DPH, aniž by uhradil daňovou povinnost. Všechny tři zmíněné společnosti měly stejné dodavatele i odběratele. Ve všech obchodních případech byl dodavatel s odběratelem dohodnutý na ceně, kterou následně zmíněné společnosti snižovaly. Jeden dodavatel přitom postupně nahrazoval druhého, přičemž za něj vždy jednal M. V., a to i dříve než k tomu měl od statutárního orgánu plnou moc.

[8] Podle žalovaného ve všech případech mezi obchodními společnostmi Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o., MIRO TRADE s.r.o. a žalobkyní docházelo ke snižování cen dodavatelů. Cena, za kterou žalobkyně kupovala betonářskou ocel od zmíněných dodavatelů, byla ve výsledku nižší než cena udávaná výrobcem hutního materiálu ArcelorMittal Ostrava a.s. Žalobkyně si musela být vědoma, že výsledné ceny jsou velmi nízké, přičemž vzájemné sjednávání a snižování cen vyplynulo i ze svědecké výpovědi pana V. a Š. Podle rámcových smluv měly být ceny v jednotlivých kupních smlouvách určeny podle ceníku prodávajícího v příslušném období. Vzhledem k tomu, že součástí spisového materiálu nejsou ceníky ani kupní smlouvy, není jasné, jak si strany cenu sjednaly. Nadto podle rámcových smluv měly být jednotlivé dodávky plněny na základě písemných či e-mailových objednávek. Žádné objednávky však žalobkyně nepředložila. Stejně tak žalobkyně nepředložila žádné certifikáty či atesty, kterými měli podle rámcové smlouvy disponovat dodavatelé. V předmětných smlouvách rovněž chybí ustanovení o zajištění závazku či záruky za vady zboží. Další objektivní okolnost, která podle žalovaného svědčí o pasivním přístupu žalobkyně ke zmíněným obchodním transakcím, spočívá v tom, že její předseda představenstva neznal jednatele svých obchodních partnerů a ani si neověřil, kdo zmocnil M. V. k zastupování dodavatelů.

[9] Vzhledem k popsaným okolnostem měla žalobkyně podle žalovaného povinnost přijmout rozumná opatření, aby se vyhnula účasti na daňovém podvodu. S betonářskou ocelí obchodovala teprve od roku 2012 a jednalo se pro ni o neznámé odvětví. Tím spíše však měla věnovat pozornost ověřování dodavatelů a průzkumu trhu. Žalobkyně ostatně mohla podle § 109a odst. 1 zákona o DPH uhradit za své dodavatele DPH sama. Žalovaný zopakoval, že obchodní korporace Invest reality trade s.r.o. a MIRO TRADE s.r.o. v obchodním rejstříku nemají zveřejněné účetní závěrky, které jsou podstatné pro rozhodování o navázání obchodní spolupráce. Žalobkyně neměla žádné reference o obou ze zmíněných dodavatelů a betonářská ocel představuje z hlediska podvodů

na DPH rizikovou komoditu. Žalobkyně nepřijala ani žádná smluvní opatření, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. Předseda představenstva žalobkyně nejednal s péčí řádného hospodáře, neboť si neověřoval informace ani způsob fakturace dodavatelů. Předseda představenstva žalobkyně spoléhal na informace od P. S., který zajišťoval logistické a marketingové služby, přičemž i z podkladů získaných z vyšetřování od Policie České republiky vyplývá, že oba přinejmenším mohli vědět, že se účastní podvodu na DPH.

[10] Žalovaný uzavřel, že si žalobkyně v posuzovaných obchodních transakcích nepočínala obezřetně a zodpovědně, ignorovala nestandardní okolnosti věci, a proto neprokázala nárok na odpočet DPH z plnění uvedených na fakturách vystavených obchodními společnostmi Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o., MIRO TRADE s.r.o.

[11] Rozsudkem ze dne 10. 5. 2018, č. j. 22 Af 101/2016 - 54, Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) zrušil uvedené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Hlavním důvodem pro tento postup byla skutečnost, že žalovaný měl použít zákonného institutu ručení, nikoliv judikaturně dovozeného institutu neuznání odpočtu z důvodu účasti na daňovém podvodu. Tento rozsudek však zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018 - 49, v němž uvedl, že úvaha krajského soudu o přednosti institutu ručení je v projednávané věci nesprávná. Institut ručení se totiž uplatní až ve fázi placení daně, zatímco institut neuznání daňového odpočtu se uplatňuje již ve fázi stanovování výše daně. Uvedené instituty tedy nejsou ve vzájemném konfliktu a v projednávané věci přicházel v úvahu pouze institut neuznání odpočtu, který žalovaný uplatnil.

[12] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 23. 4. 2020, č. j. 22 Af 101/2016 - 85, rozhodnutí žalovaného opět zrušil, neboť dospěl k závěru, že některé okolnosti uvedené žalovaným nelze považovat za takové, které by, ani v souhrnu, mohly vypovídat o vědomosti žalobkyně o zapojení do daňového podvodu. Žalobkyně totiž předložila racionální vysvětlení skutečnosti, že pan V. zastupoval tři její obchodní partnery, neboť tato osoba byla v jiných transakcích zástupkyní společnosti Invest reality trade s.r.o., což bylo pro žalobkyni dobrou referencí a s panem V. měla již dobré zkušenosti. Toto vysvětlení přitom žalovaný nijak racionálně nevyvrátil. Lichá je také výtka žalovaného, že žalobkyně osobně neznala jednatele dodavatelů. Právě v návaznosti na výše uvedené bylo totiž na žalovaném, aby vysvětlil, v čem tato okolnost, při nevyvrácení verze žalobkyně, mohla svědčit o existenci daňového podvodu. Nelze přitom zcela opomenout významnou skutečnost, že jménem žalobkyně jednal v předmětných transakcích vždy pan S. Dále žalobkyně předložila relevantní skutkovou verzi, že tvorba cen s ohledem na obvyklou praxi v oboru probíhá zejména prostřednictvím komunikace po telefonu a na podkladě písemných objednávek, což žalovaný nijak nevyvrátil.

[13] Za zásadní považoval krajský soud námitku vycházející ze skutečnosti, že žalobkyně měla v předmětném období osm dodavatelů, přičemž se všemi obchodovala za obdobných podmínek, kdy mezi transakcemi s jednotlivými dodavateli v podstatě nebyly rozdíly, přičemž jen tři z nich páchali podle žalovaného podvodu. K této námitce se přitom žalovaný ve svém rozhodnutí nijak nevyjádřil, ačkoli v zásadě shodná argumentace byla uplatněna již v odvolání.

pokračování

[14] Jako zcela důvodnou shledal krajský soud také námitku, že žalovaný se nepřezkoumatelným a nezákonným způsobem vypořádal s důkazními návrhy žalobkyně. Týká se to zejména neprovedení důkazu výsledkem paní S., zaměstnankyně žalobkyně. Je totiž zcela nepřijatelné, pokud žalovaný odmítl provést důkaz pouze s ohledem na skutečnost, že žalobkyně měla možnost navrhnout provedení tohoto důkazu již v řízení před správcem daně. Takové odůvodnění odporuje zásadě jednoty řízení, jakož i právu daňového subjektu v průběhu celého daňového řízení navrhnout důkazy k prokázání svých tvrzení. Irelevantní je také žalovaným zmiňovaná skutečnost, že osoba navržená jako svědek není uvedena ani ve směrnici žalobkyně a žalovanému není zřejmé, jakým způsobem by mohla potvrdit preventivní opatření učiněná žalobkyní. Právě uvedené by totiž žalovaný mohl ověřit výsledkem navržené osoby. Neprovedení navrhovaného důkazu tak bylo podle krajského soudu vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[15] I tento rozsudek krajského soudu byl však zrušen rozsudkem ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020 - 43. V něm Nejvyšší správní soud nesouhlasil s tím, že by žalovaný nepřipustným způsobem značně rozšířil okruh objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně ohledně zapojení do daňových podvodů. V rozhodnutí o odvolání žalovaný do souhrnu objektivních skutečností zahrnul pouze čtyři z nich, nicméně ostatní zmínil v dalších pasážích, zejména v části zabývající se přijatými rozumnými opatřeními pro předcházení účasti na daňových podvodech.

[16] Nejvyšší správní soud dále uvedl, že správce daně nebyl povinen vyvracet každé dílčí vysvětlení daňového subjektu ohledně jednotlivých objektivních okolností. Povinností správce daně nutně není prokázat prostřednictvím objektivních okolností, že daňový subjekt o podvodu věděl, či že se na něm dokonce aktivně podílel. K odepření nároku na odpočet DPH totiž podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie stačí, že daňový subjekt si své účasti alespoň mohl a měl být vědom. V rámci tohoto vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i absenci či nedostatek rozumných opatření přijatých daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na DPH. Zpochybňuje-li tedy daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem.

[17] Zásadním argumentem žalobkyně, jímž zpochybňovala závěry žalovaného, bylo, že s panem V. spolupracovala na základě předchozí dobré zkušenosti a obchody za ni zajišťoval pan S. Tím, že krajský soud těmto argumentům přisvědčil, podle Nejvyššího správního soudu fakticky zbavil žalobkyni odpovědnosti za jednání jejích smluvních partnerů. Takový postup je však nepřijatelný, neboť výběr a prověřování obchodních partnerů i zástupců je nedílnou součástí obezřetného přístupu k podnikání. Uzavřením zprostředkovatelské smlouvy se statutární orgány obchodní společnosti nemohou zbavit odpovědnosti za smlouvy, které následně uzavřou na základě doporučení

od zprostředkovatele. Stejně tak nelze přijmout postup, kdy obchodní společnost na základě dřívější pozitivní zkušenosti s obchodním partnerem zcela rezignuje na kritickou analýzu jeho následného chování. S krajským soudem je sice možné souhlasit v tom, že dřívější pozitivní zkušenost s panem V. mohla být pro žalobkyni dobrým důvodem pro další spolupráci. Tímto argumentem však nelze uspokojivě vysvětlit, proč žalobkyni nezajímalo, jak je možné, že pan V. jednal v krátké době jménem tří různých společností, a to navíc za situace, kdy tyto společnosti vykonávaly v podstatě tutéž činnost a postupně se střídaly v obchodování s žalobkyní.

[18] Statutární orgány žalobkyně se tedy o uvedené obchodní vztahy vůbec nezajímaly, nesnažily se vyjasnit výše uvedené skutečnosti, neřešily podezřelé okolnosti při stanovování cen ani samotnou jejich nezvykle nízkou výši, nezajímalo je, že jejich obchodní partneři nezakládají povinné účetní dokumenty do obchodního rejstříku apod. Uvedené obchody přitom rozhodně netvořily jen okrajovou část obchodní činnosti žalobkyně. Nejvyšší správní soud tak nemohl přijmout ani postup krajského soudu, který v podstatě přičetl žalobkyni k dobru její nezáměr o své vlastní podnikání.

[19] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 23. 6. 2021, č. j. 22 Af 101/2016 - 137, žalobu zamítl. V odůvodnění nového rozsudku uvedl, že ohledně přednosti institutu ručení, identifikace chybějící daně, cenového srovnání a nezákonných důkazních prostředků setrvává na svém dřívějším posouzení a v těchto otázkách jen stručně shrnul své dřívější závěry vyslovené v předchozích zrušených rozsudcích.

[20] Krajský soud připomněl, že závěr o existenci chybějící daně a o narušení daňové neutrality žalovaný nepostavil pouze na tom, že dodavatelé žalobkyně byli nekontaktní, ale rovněž uvedl další podstatné skutečnosti týkající se těchto společností. Nepřisvědčil ani námitce žalobkyně týkající se společnosti CONEDERE s.r.o. a toho, že jí byla daň stanovena podle pomůcek. Správce daně totiž ve zprávě o daňové kontrole podrobně popsal, jakým způsobem a v jaké výši byla společnosti CONEDERE s.r.o. stanovena daň, která následně nebyla uhrazena.

[21] Krajský soud rovněž přisvědčil argumentaci žalovaného, že užití důkazů získaných z trestního řízení umožňuje § 93 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to za splnění určitých podmínek, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57. Je také podstatné, že žalobkyně v žalobě namítala v tomto ohledu pouze to, že žalovaný vyšel z výpovědi statutárního zástupce žalobkyně, aniž by ho vyslechl v rámci daňového řízení. Nerozporovala tedy využití výpovědi jiných osob z trestního řízení. Žalobkyně přitom v průběhu daňového řízení nevznesla požadavek na opakování svědecké výpovědi a navíc vyžádání protokolu o výslechu svědka Mgr. M. R. ze dne 3. 7. 2015 v rámci trestního řízení sama navrhla v podání ze dne 21. 7. 2015. Krajský soud také souhlasí s tím, že Mgr. M. R. nemohl být v daňovém řízení slyšen jako svědek, neboť není vůči žalobkyni třetí osobou, ale statutárním orgánem.

[22] Pokud se týče posouzení jednotlivých objektivních okolností, je třeba podle krajského soudu striktně vycházet z toho, že je to zásadně žalobkyně, kdo určuje rozsah přezkumu správního rozhodnutí, jakož i způsob vypořádání námitek soudem. Proto je nutné vycházet z toho, které z objektivních okolností identifikovaných

pokračování

žalovaným v jeho rozhodnutí byly žalobkyní otevřeny k jejich soudnímu přezkumu, a to v rozsahu včas uplatněných žalobních námitek. Žalovaný ve svém rozhodnutí, byť na různých místech, identifikoval řadu objektivních okolností, avšak žalobkyně své argumenty směřovala pouze vůči některým z nich. Žalobkyně v zásadě veškeré obchodování s betonářskou ocelí v rozhodné době prováděla tak, že k zajištění všech transakcí spolupracovala s externím obchodním partnerem panem S., který měl na starosti zajištění i kontrolu dodavatelů a na něhož se v podstatě spoléhala. Obecně vzato sice nic nebránilo tomu, aby uzavřela zprostředkovatelskou smlouvu k zajištění jí preferovaných obchodních transakcí, avšak to jí nezbavilo povinnosti učinit taková opatření, aby byla zajištěna nikoliv pouze formální kontrola průběhu transakcí. To, že zprostředkovatel doporučil uzavřít smlouvu s určitým dodavatelem, tedy znamenalo povinnost žalobkyně ověřit okolnosti jednotlivých transakcí. Argumentem dřívější pozitivní zkušenosti s panem V., která mohla být pro žalobkyni dobrým důvodem pro další spolupráci, přitom nelze uspokojivě vysvětlit, proč ji nezajímalo, jak je možné, že pan V. jednal v krátké době jménem tří různých společností, a to navíc za situace, kdy tyto společnosti vykonávaly v podstatě tutéž činnost a postupně se střídaly v obchodování se žalobkyní.

[23] Žalobkyně přitom podle krajského soudu neučinila dostatečná opatření, aby své účasti na podvodném jednání zamezila. Jako nedostatečná lze totiž v zásadě hodnotit formální opatření, na která poukázala ve své žalobě, tedy že v rámci zásady součinnosti oznámila správci daně svůj úmysl obchodovat s betonářskou ocelí a že veškerá daňová přiznání podávala společně s evidencí pro účely DPH. Tato opatření nelze vyložit jinak, než že se jimi žalobkyně snažila přenést svou vlastní odpovědnost na správce daně, který měl zřejmě podle ní v případě pochybností či potřeby zasáhnout. Byla to však žalobkyně, kdo si měla důkladně prověřit, s kým obchoduje.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[24] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost. V jejím doplnění učiněném v měsíční lhůtě stanovené ve výzvě soudu uvedla, že ji podává z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[25] V kasační stížnosti stěžovatelka zpochybnila závěr krajského soudu o tom, že je vázán svými dřívějšími zrušenými rozsudky. Krajský soud totiž nevysvětlil, z čeho dovozuje, že je svými předešlými závěry vázán a že nedošlo k zásadní změně dosavadní judikatury, což je zvláště závažné za situace, kdy se stěžovatelka v rámci svého doplnění žaloby i při ústním jednání nové judikatury výslovně dovolávala.

[26] Stěžovatelka rovněž odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž daňový subjekt odpovídá jen do výše skutečně chybějící daně, a to k okamžiku vydání rozhodnutí. Ve zprávě o kontrole i v žalobou napadeném rozhodnutí jsou však obsaženy pouze odkazy na odpovědi na dožádání, aniž by byly zmíněny konkrétní důkazy o tom, že k okamžiku vydání rozhodnutí existovala neuhrazená daň související s posuzovanými obchody (aktuální údaje z osobního daňového účtu dodavatelů). Nelze pak ani zjistit, zda byla dlužná daň po dodavatelích jako po skutečných daňových dlužnících vymáhána, případně s jakým výsledkem. U společnosti Invest reality trade s.r.o. totiž zcela absentují jakákoliv zjištění za 4. čtvrtletí 2012, u společnosti CONEDERE s.r.o. je ve zprávě

o daňové kontrole konstatováno jen to, že daň byla společnosti stanovena podle pomůcek, aniž by bylo patrné, o jaké pomůcky se mělo jednat, respektive jak se stanovená daň odlišuje od daně tvrzené. Pomůcky přitom zpravidla budou závěry o existenci podvodu na DPH zpochybňovat. Podvody na DPH jsou totiž příznačné vytvořením ztráty na pozici *missing tradera*, který nakoupil zboží (v jiném členském státě EU) bez daně a dále jej prodal v tuzemsku s daní. Za těchto okolností lze daň stanovit dokazováním, jelikož to umožňuje trasování plateb na bankovních účtech ve spojení s výkaznictvím dodání do jiných členských států EU (VIES). Ke stanovení daně dokazováním by pak mělo docházet i na pozicích *buffer*, který zastírá podvodné stigma transakce a chrání tím *profit taker*a, kde k žádné daňové ztrátě z povahy věci nedochází, jelikož tito v tuzemsku za obdobnou cenu zboží s DPH nakupují, poté i prodávají a drobnou vykázanou daňovou povinnost zpravidla řádně hradí.

[27] Stěžovatelka rovněž odmítla hodnocení objektivních okolností ze strany krajského soudu. Mezi objektivními okolnostmi a podvodem na DPH totiž není ani v souhrnu dána racionální příčinná souvislost. Tyto nepředstavují indicie, které by bylo možné vyhodnotit tak, že ve stěžovatelce musely vyvolat podezření na účast na daňovém podvodu. Stěžovatelka totiž nepověřila panu S. pouze zprostředkováním příležitosti k uzavření obchodu, nýbrž také prověřením dodavatele, respektive zajištěním výběru solidního obchodního partnera, jakož i zajištěním a kontrolou faktické a řádné realizace obchodů. Uzavřením smlouvy se společností pana S. tak stěžovatelka zajistila nikoliv pouze formální, nýbrž zcela faktickou kontrolu dodavatelů a průběhu transakcí.

[28] Stěžovatelka rovněž zpochybnila význam objektivní okolnosti spočívající v tom, že v průběhu asi šesti měsíců změnila tři dodavatele, za něž jednal pan V. Tato skutečnost totiž logicky není použitelná jako objektivní okolnost ve vztahu ke všem přijatým zdanitelným plněním od společností Invest reality trade s.r.o., CONEDERE s.r.o. a MIRO TRADE s.r.o., nýbrž pouze ve vztahu k dodávkám přijatým od společnosti MIRO TRADE s.r.o., jelikož až v souvislosti s těmito obchody platí, že sjednala obchody s třemi různými společnostmi zastupovanými panem V. Jinými slovy v případě dodávek od společnosti Invest reality trade s.r.o. předmětná objektivní okolnost vůbec nebyla dána a v případě dodávek od společnosti CONEDERE s.r.o. se jednalo toliko o druhou společnost zastupovanou stejným zástupcem. Je proto nezákonné vyloučit odpočet DPH z dodávek od všech společností zastupovaných panem V.

[29] V otázce nepřiměřeně nízkých cen stěžovatelka namítla, že prostý odkaz na vypořádání předmětných žalobních námitek v předešlém rozsudku, který byl zrušen, neobstojí, a působí dílčí nepřezkoumatelnost nyní napadeného rozsudku. Krajský soud v předešlém rozsudku navíc vypořádal jen část uplatněných žalobních námitek týkajících se absence podkladů ve spise a možného ovlivňování cen například v důsledku činnosti insolvenčních správců. Ani v předešlém rozsudku tak nevypořádal vlastní jádro žalobních námitek směřujících k tomu, že daňové orgány řádně neprokázaly svá tvrzení o nepřiměřeně nízkých cenách, když řádně nezjistily obvyklou tržní cenu, přičemž ani nebylo prokázáno, že stěžovatelka o nízkých cenách věděla či měla a mohla vědět. Krajský soud nevypořádal ani podstatnou námitku, že stěžovatelka nakupovala za obdobné ceny od všech dodavatelů. Důkazní návrh ceníkem Čepra a příslušné argumenty týkající se rozdílu mezi zveřejněnými cenami a cenami skutečně sjednávanými zůstaly zcela opomenuty. Ve vztahu k obvyklé tvorbě cen se krajský soud v nyní napadeném rozsudku

pokračování

těž nevyjádřil. Ve svém předešlém rozsudku ovšem paradoxně uznal žalobní námitku jako důvodnou, když přisvědčil stěžovatelce v tom, že žalovaný nevyvrátil její obranu obvyklou praxí při sjednávání cen na předmětném trhu.

[30] Jelikož žalovaný postavil většinu identifikovaných objektivních okolností na tvrzené nestandardnosti, bylo jeho povinností podle stěžovatelky prokázat, že se skutečně jednalo o nestandardní okolnosti. Mohl tak učinit jednak ze srovnání předmětných obchodů stěžovatelky s dalšími jejími obchody nebo s obchody realizovanými jinými subjekty na shodném trhu. To však žalovaný neučinil. Přitom na tvrzení o nestandardním průběhu předmětných obchodů jsou objektivní okolnosti zjevně postaveny, respektive jedná se zde o samotné jádro rozhodnutí žalovaného, když ze závěrů o nestandardnosti bylo následně dovozeno povědomí stěžovatelky o podvodu na DPH. Stěžovatelka v řízení uplatnila proti závěrům o nestandardnostech v jejím obchodování kvalifikovanou obranu, kdy její skutková verze není objektivně nemožná, nepředstavitelná či zjevně nelogická. Na podporu své skutkové i právní argumentace výslovně odkázala na konkrétní judikaturní závěry týkající se nutnosti standard prokazovat, zvláště jedná-li se o obchody v rámci specifické oblasti trhu, které se nemusejí řídit obecnými pravidly, nýbrž mohou mít vlastní zákonitosti a obchodní zvyklosti. Krajský soud se však těmito skutečnostmi nezabýval.

[31] Stěžovatelka rovněž namítla, že hodnocení objektivních okolností ze strany žalovaného je vadné, jelikož mezi identifikovanými objektivními okolnostmi a podvodem na DPH, respektive povědomostí stěžovatelky o údajném podvodu není dána racionální příčinná souvislost. Nikoliv každá dílčí odchylka od standardu či nesrovnalost totiž může mít vypovídací potenciál ve vztahu k podvodu na DPH.

[32] Stěžovatelka odmítá i způsob, jakým krajský soud posoudil otázku, zda byla v souvislosti s realizací předmětných obchodů v dobré víře, že se žádného podvodu neúčastní. Žalovaný totiž neunesl důkazní břemeno, pokud jde o prokázání zlé víry na straně stěžovatelky. Podle ní krajský soud vůbec nevzal v úvahu, že i podle judikatury Soudního dvora Evropské unie je třeba při posuzování nároku na odpočet DPH přihlížet k zásadě proporcionality, podle níž má být riziko účasti na podvodu rozloženo mezi daňové subjekty a stát proporcionálně. Stěžovatelka tak díky výše transparentnímu poskytování zásadních údajů o posuzovaných obchodech správci daně byla oprávněna důvěřovat jejich legalitě, respektive byla oprávněna reálně očekávat případný zásah správce daně v případě zjištění jakýchkoliv nesrovnalostí. Z interních směrnic a smluv stěžovatelky je zřejmé, že pan S. byl placen za obstarávání obchodních příležitostí a dodání relevantních informací za účelem posouzení důvěryhodnosti potenciálního obchodního partnera, načež smlouvu uzavírala stěžovatelka na základě finální úvahy podle podkladů od pana S. Pokud by pan S. řádně plnil své povinnosti ze smlouvy uzavřené se stěžovatelkou, pak by k žádné účasti na daňovém podvodu nemohlo dojít. Kontrolní mechanismy nastavené stěžovatelkou tedy byly způsobilé vyloučit rizikové obchody a nejednalo se jen o formální opatření bez faktické realizace nastavených prověřovacích postupů.

[33] Další z námitek stěžovatelka směřovala proti závěru krajského soudu o tom, že neprovedení výslechu její zaměstnankyně a externí účetní nebylo nezákonné. Důvodem odepření nároku na odpočet DPH byl totiž závěr žalovaného o tom, že stěžovatelka nepřijala veškerá rozumná opatření za účelem zamezení účasti na podvodu. Bez toho,

aby došlo k provedení navrhovaných důkazů, které měly obezřetnost stěžovatelky prokázat, tak nebylo možné dopředu spolehlivě uzavřít, že dostatečná opatření nepřijala. Není zřejmé, z čeho krajský soud dovodil, že svědkyně měly prokázat pouze ta opatření, která stěžovatelka výslovně do té doby zmiňovala. Stěžovatelka v odvolání výslovně neuvedla konkrétní opatření, jejichž přijetí měly výpovědi svědkyň prokázat. Z povahy věci je přitom zřejmé, že svědkyně mohly ze své pozice zaměstnankyně, resp. externí účetní svou výpovědí napomoci blíže objasnit podstatné okolnosti jednání stěžovatelky při sjednávání a realizaci předmětných obchodů či případné rozdíly mezi obchody s jednotlivými dodavateli. V každém případě měly předmětné důkazní návrhy jasnou vypovídací potenci ve vztahu ke klíčové otázce daňového řízení. Právě proto nebylo možné jejich neprovedení akceptovat, jak nespřávně učinil krajský soud.

[34] Stěžovatelka rovněž namítla, že rozhodnutí správce daně byla vydána na podkladě nezákonných důkazů, respektive listin převzatých z trestního řízení. Stěžovatelka brojila proti použitelnosti všech důkazů získaných z trestního řízení právě proto, že pro takový postup nebyly splněny podmínky dovozované ustálenou judikaturou. Zejména se jednalo o podmínku, aby správce daně prokázal, že se s informacemi obsaženými v důkazních prostředcích získaných z trestního spisu seznámil v souladu se zákonem. Nadto stěžovatelka výslovně namítla nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů. Krajský soud se v nyní napadeném rozsudku splněním rozporovaných podmínek pro použitelnost důkazů z trestního řízení nezabýval, a jeho závěr tak zcela postrádá náležité a přesvědčivé odůvodnění. K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného se vůbec nevyjádřil. Při ústním jednání stěžovatelka svou námitku podpořila citací judikatury Nejvyššího správního soudu, kdy konkrétně poukázala na rozsudek ze dne 29. 1. 2014, sp. zn. 2 Afs 45/2012, podle kterého je nepřípustné použít v daňovém řízení jako důkazní prostředek odposlechy. Krajský soud však na citované judikaturní závěry v nyní napadeném rozsudku nereagoval.

[35] Stěžovatelka v rámci precizace svých žalobních námitek výslovně navrhla, aby krajský soud připojil celý související trestní spis, a to s odkazem na zásadu rovnosti zbraní, jelikož listiny pocházející z předmětného trestního spisu byly do daňového spisu zakládány zcela netransparentním způsobem podle libovolného výběru správce daně. Krajský soud neshledal návrh stěžovatelky jako důvodný, „*neboť pro posouzení věci je z hlediska objektivních okolností a (ne)obezřetnosti žalobce podstatné především to, že žalobce ani v daňovém řízení uspokojivě nevysvětlil, proč jej nezajímalo, jak je možné, že pan V. jednal v krátké době jménem tří různých společností, a to navíc za situace, kdy tyto společnosti vykonávaly v podstatě tutéž činnost a postupně se střídaly v obchodování s žalobcem.*“ Stěžovatelka namítá, že citovaný závěr krajského soudu není ve vztahu k uplatněnému důkaznímu návrhu přílehavý, jelikož především nijak nereaguje na zásadu rovnosti zbraní, které se dovolávala. Smyslem zmíněného návrhu přitom bylo vyloučit podezření z neobjektivního rozhodování, zajistit veškeré dostupné podklady pro posouzení případu, umožnit tak stěžovatelce přezkoumat správcem daně učiněný výběr podkladů z trestního spisu a umožnit krajskému soudu přezkum správnosti a zákonnosti rozhodnutí žalovaného na podkladě úplných, nikoliv selektivně shromážděných podkladů.

[36] V poslední z námitek stěžovatelka připomněla svůj právní názor, podle nějž měl správce daně před odepřením nároku na odpočet daně aplikovat institut ručení. V této souvislosti odkázala rovněž na stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci vedené

pokračování

před Soudním dvorem EU pod spisovou značkou C-4/20, které bylo v mezidobí vydáno a z nějž plyne, že dosavadní ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu k předmětné otázce nemusí být v souladu s právem EU. Předmětná situace tak fakticky vyvolává potřebu předložit SDEU předběžnou otázku, když po vydání citovaného stanoviska vyšlo najevo, že se nejedná ani o *acte clair*, ani o *acte éclairé*.

[37] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku i rozhodnutí o odvolání a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

[38] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se s posouzením věci ze strany krajského soudu i s odůvodněním jeho rozsudku zcela ztotožňuje a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[39] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. V kasační stížnosti stěžovatelka označila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podle těchto ustanovení *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené*

a) nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení,

b) vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost,

d) 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.

IIIa. Vázanost krajského soudu předchozími zrušenými rozsudky

[40] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, jež stěžovatelka spatřovala v tom, že krajský soud se nedostatečně zabýval žalobními body, které vypořádal již v předchozích zrušených rozsudcích s odkazem na vázanost svým dříve vysloveným právním názorem. Podle stěžovatelky však právní teorie konstantně zastává názor, že zrušené soudní rozhodnutí pozbývá veškerých právních účinků a není pravomocné ani vykonatelné. Není-li zrušený rozsudek v materiální právní moci, není podle stěžovatelky nezměnitelný ani závazný, a to pro nikoho, včetně soudu, který jej vydal.

[41] Nejvyšší správní soud musí úvodem dát stěžovateli zapravdu v tom, že odůvodnění krajského soudu v otázce vázanosti svým dříve vysloveným právním závěrem nelze považovat za řádné ani přesvědčivé. Krajský soud v nyní napadeném rozsudku uvedl pouze to, že „připomíná vypořádání těchto námitek v předchozím rozsudku, přičemž přisvědčuje

názoru žalovaného prezentovanému v jeho replice k doplnění žaloby žalobcem, že tyto závěry jsou i přes zrušení uvedeného rozsudku závazné i pro samotný krajský soud. Podle soudu přitom nedošlo k žádné změně skutkového ani právního stavu, ani k zásadní změně dosavadní judikatury, která na uvedenou problematiku dopadá.“ Krajský soud tedy svůj závěr sám nijak nevysvětlil, přičemž jak stěžovatelka správně uvedla, i odkaz na názor žalovaného vyslovený ve vyjádření ze dne 23. 4. 2021 je nesprávný. Žalovaný totiž v tomto vyjádření argumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008 - 67, který se však zabýval především závazností rozsudku krajského soudu pro správní orgány (konkrétně, zda je správní orgán vázán i závěrem krajského soudu o tom, že některá ze žalobních námitek je nedůvodná), nikoliv vázaností krajského soudu svým vlastním dřívějším zrušeným rozsudkem. Nepřílehavá je i argumentace žalovaného nálezem Ústavního soudu ze dne 22. 12. 2010, sp. zn. III. ÚS 1275/10. Tento nález se sice zabývá otázkou vázanosti dřívější judikaturou, nicméně pouze ve vztahu k rozhodnutím, u nichž nedošlo k jejich zrušení.

[42] Naproti tomu odkaz stěžovatelky na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 22. 7. 2020, č. j. 30 Cdo 1424/2020 - 243, lze považovat za v projednávané věci mnohem výstižnější. Nejvyšší soud se v tomto usnesení zabýval právě otázkou vázanosti soudu svým dřívějším zrušeným rozhodnutím, přičemž dospěl k závěru, že *„jelikož byl v posuzované věci předchozí rozsudek odvolacího soudu zrušen kasačním zásahem Nejvyššího soudu, nelze hovořit o vázanosti předchozím právním závěrem. Tím, že v důsledku kasačního usnesení dovolacího soudu byl odvolací soud znovu vystaven povinnosti, aby vyložil jak skutková zjištění, z nichž při rozhodování vycházel, tak i jím zvolenou právně kvalifikační úvahu, respektive zaujaté právní posouzení, byla pochopitelně otevřena možnost odvolacího soudu buďto setrvat na dříve vyjádřeném závěru o výši přiměřeného zadostiučinění, anebo tento závěr přehodnotit.“* I s odkazem na tento judikát se tedy Nejvyšší správní soud ztotožňuje v posuzované věci se stěžovatelkou v tom, že krajský soud nebyl svými dříve vyslovenými závěry striktně vázán.

[43] To však neznamená, že by bylo možno na předchozí dva rozsudky hledět jako na neexistující a požadovat po krajském soudu, aby se již dříve vyřešenými otázkami znovu v plném rozsahu zabýval. V projednávané věci totiž krajský soud v předchozích dvou zrušených rozsudcích věcně přezkoumal řadu žalobních námitek, přičemž s některými se ztotožnil, což jej následně vedlo ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, a některé odmítl jako nedůvodné. Vzhledem k tomu, že proti oběma rozsudkům podal kasační stížnost žalovaný, je logické, že brojil pouze proti těm závěrům krajského soudu, v nichž byly shledány důvodnými některé stěžovatelčiny námitky. Ta část předchozích rozsudků, v níž krajský soud neshledal zbývající žalobní body důvodnými, tedy prozatím nebyla předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu. Za těchto okolností a při respektu k principu předvídatelnosti soudního rozhodování bylo možné rozumně očekávat, že krajský soud posoudí tuto žalobní argumentaci shodně jako v předchozích rozsudcích. Pokud tedy v nyní napadeném rozsudku tyto své dřívější závěry stručně shrnul a v podrobnostech odkázal na své předchozí rozsudky, nezatížil své třetí rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Ta nebyla způsobena ani skutečností, že krajský soud nereagoval na každé dílčí žalobní tvrzení a to obsáhle nevyvracel, neboť jeho úkolem bylo vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, a proto stačilo, když se v napadeném rozsudku věnoval stěžejním žalobním námitkám, což učinil, a tím v jednotlivých případech konzumoval i vypořádání určitých dílčích a souvisejících námitek

pokračování

(srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19, a ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

IIIb. Existence chybějící daně

[44] Stěžovatelka dále zpochybnila závěr žalovaného o tom, že v projednávané věci vůbec došlo k nějaké daňové ztrátě (daňovému úniku), a způsob, jakým krajský soud tuto její námitku vypořádal. Podle stěžovatelky je celá argumentace žalovaného založena na tom, že její dodavatelé byli pro správce daně nekontaktní. To je však nedostatečné, neboť z rozhodnutí žalovaného nelze zjistit, jaká byla skutečná výše nezaplacené daně, zda vůbec byla nějaká daň nezaplacená a zda byla dlužná daň po jejich dodavatelích vymáhána, případně s jakým výsledkem.

[45] Stěžovatelce je nutno dát zapravdu v tom, že posouzení otázky chybějící daně je klíčové pro odepření nároku na odpočet daně. Prokázání existence daňové ztráty je významné z hlediska zásady neutrality daně. Pokud totiž v důsledku nestandardností při obchodní činnosti daňových subjektů fakticky nedojde ke zkrácení státu na dani, není možné tyto subjekty postihovat v rámci daňového řízení, a to bez ohledu na jejich motivaci k uzavírání takových obchodů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, „*existence daňové ztráty je základním předpokladem pro to, aby žalobce mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu*“. Prokázání existence daňové ztráty tedy představovalo nezbytnou podmínku k tomu, aby vůbec mohlo být přistoupeno ke zkoumání, zda došlo k daňovému podvodu, zda se její stěžovatelka účastnila, ať již vědomě či nevědomě, a zda své účasti na něm mohla nějak předejít.

[46] Stěžovatelka v této souvislosti poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44 (dále jen „rozsudek ve věci *Fast Money*“). Z něho vyplývá, že pro závěr o daňovém úniku je nutné identifikovat nejen, kde došlo ke vzniku chybějící daně, nýbrž i to, zda tato daň k okamžiku vydání rozhodnutí stále chybí. Tento závěr Nejvyšší správní soud vyslovil ve věci, v níž daňový subjekt argumentoval tím, že část chybějící daně již uhradil, byť nedobrovolně, a zbývající část vyměřené daně byla uhrazena převedením nadměrného odpočtu jeho obchodního partnera. Za těchto okolností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že povinností správce daně bylo posoudit, zda jsou tato tvrzení pravdivá. Pokud by tomu tak totiž bylo, tak by již neexistovala žádná chybějící daň a nebyl by důvod pro krácení odpočtu. Jak totiž vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie, odepření nároku na odpočet daně je výjimkou z obecného pravidla, že daňovému subjektu má být při splnění hmotněprávních podmínek nárok na odpočet daně přiznán. Mimořádné odnětí tohoto nároku se opírá o zásadu neutrality DPH, která je v případě daňového podvodu narušena. Pokud však daň v důsledku, byť i nedobrovolného, dodatečného zaplacení nechybí, není daňová neutralita nadále narušena, a není proto nutné tuto situaci napravit nepřiznáním odpočtu.

[47] Stěžovatelka z uvedených závěrů dovozovala, že rozhodnutí o nepřiznání odpočtu není možné založit na nekontaktnosti jejich obchodních partnerů, jelikož v takovém případě nelze určit, jaká daň opravdu chybí či zda již nebyla zaplacená. S tímto názorem se však Nejvyšší správní soud neztotožnil. Jak vyplývá i z citovaného rozsudku ve věci *Fast*

Money, následná nekontaktnost daňových subjektů může být skutečností odůvodňující existenci daňového podvodu. Pro mnohé podvody se jedná o zcela běžný postup, jehož smyslem je právě ztížení rozkrývání daňového podvodu. Jak totiž Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, „s ohledem na povahu věci a vše shora uvedené je třeba dodat, že okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami). ... nekontaktnost subjektu, který porušil své daňové povinnosti a počal být nekontaktním v bezprostřední časové návaznosti na obchodní transakce, které byly porušením povinností zasaženy, může být okolností svědčící o existenci podvodu.“

[48] I judikatura Nejvyššího správního soudu tak zohledňuje, že nekontaktnost obchodního partnera daňového subjektu představuje významnou indicii při posuzování podvodnosti obchodních transakcí s ním. Tento závěr přitom neodmítá ani rozsudek ve věci *Fast Money*, který nelze vykládat tak, že by povinností správce daně bylo vždy jednoznačně a přesně vyčíslit výši nezaplacené daňové povinnosti obchodních partnerů daňového subjektu. Takový požadavek by byl v mnoha případech objektivně nereálný, zejména u nekontaktních subjektů či u subjektů neposkytujících správci daně potřebnou součinnost, a jeho důsledkem by byla faktická nemožnost odepření odpočtu v případě účasti na daňovém podvodu. Závěry vyslovené v rozsudku ve věci *Fast Money* tedy směřují k nutnosti zohlednění i dodatečně zaplacené chybějící daně, a nikoli k nemožnosti odepření odpočtu daně v případech nekontaktních obchodních partnerů. To, že žalovaný své závěry o existenci daňového podvodu založil na nekontaktnosti obchodních partnerů stěžovatelky a skutečnosti, že jim byla doměřena DPH, kterou řádně neuhradili, proto nezakládá nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí ani rozsudku krajského soudu.

[49] Na tomto závěru přitom nic nemění ani skutečnost, že daň byla některým obchodním partnerům stěžovatelky stanovena podle pomůcek. Jak totiž správně uvedl žalovaný, způsob stanovení daňové povinnosti je právě důsledkem toho, že dotyčné společnosti neposkytovaly součinnost správci dani, který tak neměl k dispozici dostatečné podklady pro stanovení daně dokazováním.

[50] S ohledem na to, že obchodní partneři stěžovatelky byli pro správce daně nekontaktní, nelze spatřovat zásadní pochybení ani v tom, že žalovaný ve svém rozhodnutí neuvedl, zda jeden z nich, a to společnost Invest Reality Trade s.r.o. zaplatila daň za 4. čtvrtletí 2012. Skutečnost, že tato společnost v uvedeném zdaňovacím období daň neuhradila, totiž vyplývá zejména z toho, že po zahájení daňové kontroly ve třetím čtvrtletí 2012 se stala nekontaktní, se správcem daně nespolečně pracovala, ke dni 15. 9. 2014 činil její nedoplatek na DPH 6 milionů Kč a následně ji v obchodním řetězci nahradila jiná společnost zastupovaná rovněž panem V.

IIIc. Objektivní okolnosti

[51] Stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž brojila proti hodnocení objektivních okolností svědčících o tom, že si měla být vědoma své účasti na daňovém podvodu.

pokračování

[52] Jak Nejvyšší správní soud uvedl již ve svém předchozím zrušujícím rozsudku, žalovaný ve svém rozhodnutí vymezil následující objektivní okolnosti svědčící o tom, že stěžovatelka mohla a měla vědět o své účasti na daňovém podvodu:

1. Dodavatelé stěžovatelky s ní obchodovali ve velmi krátkých časových intervalech, obchodní spolupráce byla po několika málo transakcích ukončena a dodavatelé se stali nekontaktními.
2. Dodavatelé stěžovatelky byli zastoupeni stejnou osobou, konkrétně M. V. Stěžovatelka během šesti měsíců postupně dvakrát nahradila dodavatele zastupovaného panem V. jiným dodavatelem, rovněž zastupovaným panem V.
3. Způsob sjednávání cen mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli byl neprůhledný (stěžovatelka nepředložila žádné ceníky ani jednotlivé dílčí kupní smlouvy, přestože rámcová smlouva stanovovala, že cena bude stanovována na základě ceníků). Sjednané ceny přitom byly nižší než ceny, za které betonářskou ocel prodával výrobce, společnost ArcelorMittal Ostrava, a. s.
4. Stěžovatelka během daňového řízení nepředložila dílčí písemné objednávky (případně emaily) ani certifikáty či atesty, které jsou nutné k používání kupovaného zboží, a to přesto, že v rámcové smlouvě je stanoveno, že předmětem smlouvy jsou dodávky zboží na základě písemných či emailových objednávek. Na základě rámcových smluv přitom byly uskutečněny obchody v řádech milionů Kč.
5. V rámcové smlouvě zcela absentují ustanovení upravující zajištění závazku či záruku za vady zboží.
6. Předseda představenstva stěžovatelky měl k obchodům zcela pasivní postoj. Jednatele dodavatelů neznal, nepřikládal žádný význam osobnímu jednání s nimi, ani si neověřoval, kdo zmocnil pana V. k jednání jménem těchto společností.
7. Stěžovatelka začala obchodovat v pro ni zcela novém odvětví (s nímž neměla žádné zkušenosti), aniž prověřovala své dodavatele, fungování trhu či ceny.
8. Betonářská ocel je riziková komodita, která je často zneužívána k daňovým podvodům.
9. Dodavatelé stěžovatelky byli subjekty bez zázemí, sídlící na virtuálních adresách a nezakládající účetní závěrky.
10. Pan S. s panem V. o účasti na daňovém podvodu věděli a nejspíš jej i organizovali.

[53] K otázce objektivních okolností se Nejvyšší správní soud vyjádřil například v rozsudku ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, v němž shrnul existující judikaturu tak, že „při prokazování karuselových podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.“ Povinností správce daně tedy nutně není prokázat prostřednictvím objektivních okolností, že daňový subjekt o podvodu věděl, či že se na něm dokonce aktivně podílel. K odepření nároku na odpočet DPH totiž podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie stačí, že daňový subjekt si své účasti alespoň mohl

a měl být vědom. (srov. např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, *Optigen LTD, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd*, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, či ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C - 80/11 a C - 142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020 - 58.) V rámci tohoto tzv. vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i absenci či nedostatek rozumných opatření přijatých daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na DPH.

[54] Zpochybňuje-li daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na těchto okolnostech neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odeprání nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že běžný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem.

[55] V kasační stížnosti stěžovatelka zpochybňuje význam objektivní okolnosti spočívající v neznalosti jednatelů dodavatelů a pasivním přístupu k obchodům tím, že těmito činnostmi pověřila zprostředkovatele pana S. Problém tedy podle ní nejspíše spočíval v selhání tohoto externího obchodního partnera, které stěžovatelka nemohla ovlivnit, a nelze jí to proto přičítat k tíži. Stěžovatelka podle svého tvrzení standardně kontrolovala plnění povinností panem S., avšak nikdy nezjistila nic závadného.

[56] Touto otázkou se zabýval Nejvyšší správní soud již ve svém předchozím rozsudku, v němž uvedl, že výběr a prověřování obchodních partnerů i zástupců je nedílnou součástí obezřetného přístupu k podnikání. Uzavřením zprostředkovatelské smlouvy se statutární orgány obchodní společnosti nemohou zbavit odpovědnosti za smlouvy, které následně uzavřou na základě doporučení od zprostředkovatele. Stejně tak nelze přijmout postup, kdy obchodní korporace na základě dřívější pozitivní zkušenosti s obchodním partnerem zcela rezignuje na kritickou analýzu jeho následného chování. S krajským soudem je sice možné souhlasit v tom, že dřívější pozitivní zkušenost s panem V. mohla být pro stěžovatelku dobrým důvodem pro další spolupráci. Tímto argumentem však nelze uspokojivě vysvětlit, proč stěžovatelku nezajímalo, jak je možné, že pan V. jedná v krátké době jménem tří různých společností, a to navíc za situace, kdy tyto společnosti vykonávají v podstatě tutéž činnost, přičemž se postupně střídají v obchodování se stěžovatelkou. Nelze přitom souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že nepověřila pana S. jen zprostředkováním příležitosti k uzavření obchodu, nýbrž také zajištěním výběru solidních obchodních partnerů a kontrolou faktické a řádné realizace obchodů. Bylo totiž na stěžovatelce, aby si sama tyto skutečnosti prověřila a nespolehala se jen na aktivitu svého zprostředkovatele.

[57] S ohledem na výše vyslovený závěr je nutno odmítnout i zbylé stěžovatelčiny námitky směřující proti zjištěným objektivním okolnostem, jimiž se ostatně Nejvyšší správní soud zabýval již v předchozím rozsudku. Je totiž zřejmé, že pan S. musel vědět o nestandardnosti obchodních transakcí, a jelikož jeho jednání při sjednávání a realizaci

pokračování

předmětných obchodních transakcí bylo stěžovatelce přičitatelné, existovalo zde několik objektivních okolností svědčících o tom, že si své účasti na daňovém podvodu minimálně mohla a měla být vědoma.

III. Opatření přijatá stěžovatelkou

[58] Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie by i za této situace měla stěžovatelka nárok na odpočet daně, pokud by prokázala, že při výkonu své hospodářské činnosti přijala opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována k ověření, že její obchody nebyly součástí podvodu na DPH (srov. např. rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 11. 5. 2006, ve věci C - 384/04, *Commissioners of Customs and Excise v Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*).

[59] Podle svého tvrzení stěžovatelka učinila následující opatření, která měla její účasti na daňových podvodech předejít:

- Stěžovatelka oznámila správci daně před započítáním obchodování svůj úmysl realizovat obchody s betonářskou ocelí. Společně s tím pak nad rámec svých zákonných povinností podávala veškerá daňová přiznání spolu s evidencí pro účely DPH, čímž správci daně dobrovolně poskytovala údaje srovnatelné s kontrolním hlášením. Obchody byly tudíž od počátku pod dohledem finanční správy.
- Před zahájením obchodování s ocelí stěžovatelka nechala provést analýzu trhu.
- Stěžovatelka přijala vnitřní směrnici, která navazovala na smlouvu o zprostředkování a představovala zásadní kontrolní mechanismus při realizaci obchodů s betonářskou ocelí, jelikož upravovala vnitřní rozložení kompetencí, včetně odpovědnosti pana S. za řádné kontrolní a prověřovací postupy při sjednávání a realizaci obchodů.
- Pan S. se zavázal k prověření potenciálních obchodních partnerů a případných rizik uzavíraných obchodů, za což mu byla vyplácena sjednaná odměna. Pan S. tak fakticky realizoval základní ověřování potenciálního obchodního partnera. Prověřováním zjištěné údaje byly stěžovatelce před uzavřením smlouvy s dodavatelem předloženy, ta je v rámci svých možností případně také ověřila a rozhodla se, zda smlouvu uzavře či nikoli.
- Pan S. realizoval také řádnou a zcela standardní kontrolu kvality a množství pořízeného zboží, přičemž stěžovatelka dodavateli za zboží zaplatila až poté, co bylo zboží zkontrolováno, čímž minimalizovala obchodní rizika.
- Smluvní vztah s dodavatelem upravila stěžovatelka písemnou rámcovou smlouvou. Konkrétní dodávky zboží byly specifikovány zejména v dodacích listech ke zboží. Každé zboží bylo opatřeno štítkem s údaji o jeho tabbě a součástí každé dodávky zboží byly atesty.
- Veškeré platby za zboží prováděla stěžovatelka transparentním převodem na bankovní účet dodavatele.

[60] Jak je však zřejmé již z tohoto stěžovatelkou uvedeného seznamu, tato opatření by nebylo možno považovat za dostatečná ani v případě, že by se jí podařilo prokázat faktickou realizaci všech z nich, k čemuž ostatně v dané věci ze shora uvedených důvodů

nedošlo. Žádné z těchto opatření totiž nepředstavuje efektivní nástroj kontroly činnosti pana S.

[61] Stěžovatelce je nutno dát zapravdu v tom, že bylo primárně její věcí, jak bude svou obchodní činnost realizovat, což zahrnovalo i možnost, aby zavázala případnou kontrolou svých obchodních partnerů jinou společnost. Jestliže se však k tomuto opatření rozhodla uchýlit, musela být pro účely nárokovaného odpočtu DPH schopna prokázat, že na prověřování svých obchodních partnerů a realizace předmětných transakcí nerezignovala. Stěžovatelka však podle svých tvrzení při ověřování dodavatelů a jednotlivých obchodů spoléhala jen na pana S., přičemž na kontrolu jeho aktivit zcela rezignovala a nezajistila žádné mechanismy, které by jí umožňovaly dohlížet na způsob, jakým pan S. organizuje obchody jejím jménem. Za těchto okolností tedy stěžovatelka musí nést plné důsledky jednání pana S. ve vztahu k daňovým podvodům, které byly v posuzované věci zjištěny.

IIIe. Neprovedení svědeckých výpovědí

[62] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále brojila proti závěru krajského soudu o tom, že neprovedení důkazů výsledkem své zaměstnankyně a externí účetní bylo zákonné. Stěžovatelka těmito výpověďmi chtěla prokázat, že učinila veškerá možná opatření, která mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že plnění nebudou součástí daňových podvodů. Žalovaný však tyto svědkyně nevyslechl a krajský soud jeho postup aproboval s tím, že stěžovatelka nenavrhl provedení dalších opatření nad rámec těch, která žalovaný označil za nedostatečná.

[63] Touto otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval již ve svém předchozím rozsudku. V něm mimo jiné uvedl, že žalovaný není povinen provádět všechny navržené důkazy, nýbrž pouze ty, u kterých reálně přichází v úvahu, že by mohly přispět k objasnění skutkového stavu. Pokud důkazní návrh není způsobilý přispět k tomuto účelu, je zbytečné jej provádět. Žalovaný přitom v části svého rozhodnutí věnované přijatým opatřením ze strany stěžovatelky obsáhle vylicil, proč má za to, že stěžovatelka nejednala s péčí řádného hospodáře, přičemž byly zjištěny i indicie svědčící o jejím vědomém zapojení do daňového podvodu. Žalovaný rovněž ve svém rozhodnutí vysvětlil, proč opatření, jež stěžovatelka podle svého vlastního tvrzení učinila, nelze považovat za dostatečná. Stěžovatelka přitom v návrhu na provedení důkazu výsledkem svědkyň neuváděla, že by jejich výsledek měl prokázat provedení nějakých dalších opatření nad rámec těch, která již žalovaný označil za nedostatečná. Důkazní prostředky navrhované daňovým subjektem v daňovém řízení slouží především k prokázání tvrzení daňového subjektu. Pokud však žalovaný dospěl k závěru, že tvrzení daňového subjektu ohledně přijatých opatření jsou pro přiznání odpočtu daně nedostatečná bez ohledu na jejich pravdivost, nelze neprovedení navrhovaného důkazu považovat za nezákonné. Z hlediska procesní ekonomie totiž nedává smysl, aby žalovaný vedl dokazování k otázce, která by na rozhodnutí neměla vliv ani v případě, že by se tvrzení daňového subjektu prokázalo.

[64] Tento závěr je přitom nadále zcela platný. Namítá-li stěžovatelka, že v odvolání výslovně neuvedla konkrétní opatření, jejichž přijetí měly výpovědi svědkyň prokázat, a žalovaný ji tak měl vyzvat ke konkretizaci jejího důkazního návrhu, nelze se s touto

pokračování

námítkou ztotožnit. Nejen v daňovém řízení totiž platí zásada, že důkazy prováděnými na základě návrhu některé z procesních stran má být vždy prokazováno nějaké její tvrzení. Daňový subjekt by tedy měl mít při vznášení důkazního návrhu jasno v tom, co tímto důkazem chce prokázat, a tuto skutečnost by měl sdělit daňovému orgánu, který řízení vede. Pouze tak může daňový orgán řádně posoudit, zda tento důkazní návrh může ve věci přinést nějaká relevantní zjištění, či nikoliv, a na základě toho rozhodnout, zda jej provede.

[65] V projednávané věci přitom stěžovatelka v rámci svých tvrzení popsala opatření, která údajně přijala za účelem předcházení účasti na daňových podvodech. Tato opatření však žalovaný vyhodnotil jako nedostatečná, a to i v případě, že by byla opravdu všechna prováděna tak, jak stěžovatelka tvrdila. Za této situace by výslech svědkyň, jež měly prokazovat provádění těchto opatření, byl skutečně nadbytečný.

[66] Rovněž je nutné odmítnout názor, že by svědkyně měly prokazovat opatření, o nichž stěžovatelka sama nevěděla, a nemohla tedy bez provedení výslechu jejich obsah tvrdit. Taková případná opatření by totiž jen stěží mohla být považována za řádná a efektivní opatření, jimiž stěžovatelka chtěla předcházet účasti na daňových podvodech.

III.f. Nepoužitelnost důkazů z trestního spisu

[67] Další ze stěžovatelčiných námitek směřovala proti skutečnosti, že rozhodnutí správce daně bylo přijato i na podkladě nezákonných důkazů, respektive listin převzatých z trestního řízení. Podle stěžovatelky tyto důkazy nejsou použitelné, neboť pro takový postup nebyly splněny podmínky dovozované ustálenou judikaturou, tedy zejména požadavek, aby správce daně prokázal, že se s informacemi z trestního spisu seznámil v souladu se zákonem. Ve vztahu k výpovědi jednatele stěžovatelky navíc měla být porušena podmínka týkající se zásady bezprostřednosti dokazování.

[68] Krajský soud k této otázce uvedl, že užití důkazů získaných z trestního řízení umožňuje § 93 odst. 2 daňového řádu, a to za splnění určitých podmínek. Dále je podstatné, že stěžovatelka v žalobě namítala pouze to, že žalovaný vyšel z výpovědi statutárního orgánu stěžovatelky, aniž by tohoto vyslechl sám v rámci daňového řízení. Tedy nerozporovala využití výpovědí jiných osob z trestního řízení. Stěžovatelka přitom v průběhu daňového řízení nevznesla požadavek na opakování svědecké výpovědi Mgr. M. R. a navíc vyžádání protokolu o výslechu svědka Mgr. M. R. ze dne 3. 7. 2015 v rámci trestního řízení sama navrhla v průběhu daňového řízení v podání ze dne 21. 7. 2015.

[69] Podmínky pro využití poznatků z jiných řízení pro účely řízení daňového vymezil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 33/2009 - 181, v němž uvedl, že „*důkazy opatřené v rámci jiných řízení, byť by šlo o svědecké výpovědi, nelze a priori vyloučit z použití v rámci jiných daňových řízení, pro jejich použití je však třeba vyhovět několika podmínkám. Důkaz nesmí být pořízený účelově mimo předmětné daňové řízení proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu přítomnost u výpovědi dané osoby a možnost klást jí otázky. Dále musí být tyto důkazy i v jiném řízení pořízeny v souladu se zákonem. V neposlední řadě pak musí být takové důkazní prostředky daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, které by daná zjištění upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, kdy jsou poznatky z výpovědí osob zaznamenaných v listinách*

v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, musí se správce daně pokusit o odstranění těchto rozporů. Nejvhodnějším způsobem zpravidla bude provedení výsledku dotyčné osoby. Je přitom nepochybné, že takovou osobu bude třeba vyslechnout zejména v situaci, požaduje-li to daňový subjekt. Ten tak bude z pochopitelných důvodů činit obzvláště tehdy, kdy pro něj nebudou poznatky získané správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních příznivé. V neposlední řadě pak z dosavadní judikatury vyplývá, že v případě rozporu mezi poznatky získanými správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních a poznatky zjištěnými z důkazních prostředků provedených v příslušném daňovém řízení je logickou a legitimní cestou předestřít vyslychaným osobám obsah jejich předchozích výpovědí.“

[70] K otázce přípustnosti získávání důkazů od orgánů činných v trestním řízení prostřednictvím výzev k součinnosti se Nejvyšší správní soud vyjádřil i v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, v němž uvedl, že „podle § 57 odst. 1 daňového řádu mají orgány veřejné moci a osoby, které a) vedou evidenci osob nebo věcí, b) poskytují plnění, které je předmětem daně, c) provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo d) získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně. Správce daně tak může po orgánech veřejné moci a osobách splňujících uvedené požadavky vyžadovat poskytnutí informací, které jsou nezbytné pro správu daní. Ustanovení § 57 v odst. 2 - 6 daňového řádu následně obsahuje omezení okruhu informací, které může správce daně po subjektech, jako jsou zdravotní pojišťovny a banky, požadovat. Vůči jiným orgánům tak rozsah požadovaných informací a contrario omezen ze zákona není. Z povahy věci zde dochází k prolomení mlčenlivosti, která povinným subjektům náleží ve vztahu k informacím relevantním pro předmětné daňové řízení. Není přitom pochyb o tom, že Policii ČR je třeba považovat za orgán veřejné moci ve smyslu § 57 odst. 1 daňového řádu.“

[71] V posuzované věci žalovaný v průběhu odvolacího řízení doplnil dokazování protokolem o výpovědi svědka Mgr. M. R. ze dne 3. 7. 2015 z trestního řízení, úředním záznamem o jeho podaném vysvětlení ze dne 9. 9. 2014, usnesením o zahájení trestního stíhání a protokolem o výsledku P. S. ze dne 29. 9. 2015. Stěžovatelka přitom konkrétně nezpochybnila splnění žádné z podmínek pro využití těchto důkazních prostředků pro účely daňového řízení a jen obecně namítla, že nebyla splněna podmínka, aby správce daně prokázal, že se s informacemi obsaženými v důkazních prostředcích získaných z trestního spisu seznámil v souladu se zákonem. Z procesního postupu žalovaného přitom plyne, že uvedené písemnosti si obstaral na základě standardního postupu od orgánu činného v trestním řízení, přičemž zajišťování důkazů z trestního řízení prostřednictvím výzev k součinnosti je podle zmíněné judikatury v souladu se zákonem. Zmíněné důkazní prostředky přitom byly v rámci trestního řízení zjevně relevantní, a není myslitelné, že by byly pořízeny účelově mimo daňové řízení. Navíc byly stěžovatelce řádně poskytnuty k vyjádření, přičemž ta dokonce sama navrhla vyžádání si jednoho z nich. Za těchto okolností tedy Nejvyšší správní soud nespatřuje v tomto postupu žalovaného žádné pochybení.

[72] Za nedůvodný je nutné považovat i požadavek stěžovatelky, aby si krajský soud vyžádal celý trestní spis. Soudní řízení správní totiž není pokračováním daňového nalézacího řízení. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, uvedl, že „řízení před soudem nemůže a ani nemá nabrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit

pokračování

až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví založená na přezkumu správních rozhodnutí.“ Měla-li tedy stěžovatelka pochybnosti o úplnosti důkazních prostředků, které si žalovaný od orgánů činných v trestním řízení vyžádal, mohla v odvolacím řízení navrhnout jejich doplnění, což však neučinila. Navíc stěžovatelka v žalobě namítala jen nezákonnost použití některých důkazů z trestního spisu, k čemuž se krajský soud řádně vyjádřil. Požadavek na připojení trestního spisu proto nebyl relevantní pro posouzení žádné z řádně vznesených žalobních námitek. Z těchto důvodů nelze krajskému soudu vytýkat, že si trestní spis nevyžádal.

IIIg. Ručení příjemce zdanitelného plnění

[73] Ve své poslední námitce stěžovatelka požadovala položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie. Tuto námitku opřela o stanovisko generální advokátky Soudního dvora vydané ve věci C-4/20, které podle ní zakládá přinejmenším důvodné pochybnosti o správnosti právních závěrů Nejvyššího správního soudu ve vztahu k otázce, zda má přednost institut ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň podle § 109 odst. 1 zákona o DPH, nebo institut odepření nároku na odpočet.

[74] K této otázce se již v dané věci vyjádřil Nejvyšší správní soud v zrušujícím rozsudku ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018 - 49, v němž uvedl, že úvaha krajského soudu o přednosti institutu ručení je v projednávané věci nesprávná. Institut ručení se totiž uplatní až ve fázi placení daně, zatímco institut neuznání daňového odpočtu se uplatňuje již ve fázi stanovování výše daně. Uvedené instituty tedy nejsou ve vzájemném konfliktu, a v projednávané věci proto přicházel v úvahu pouze institut neuznání odpočtu, který žalovaný uplatnil. Tímto posouzením je Nejvyšší správní soud sám vázán i pro účely tohoto dalšího řízení o kasační stížnosti, jak vyplývá z § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56).

[75] Generální advokátka J. Kokott ve svém stanovisku k věci C-4/20, uvedla, že „s ohledem na znění směrnice o DPH a cíl harmonizace se jeví spíše sporné, zda mají členské státy právo volby, jestli příjemci plnění odepřou nárok na odpočet nebo jestli bude příjemce plnění solidárně odpovídat za daň. Ze směrnice o DPH takovéto právo volby každopádně výslovně nevyplývá. Případně by - s ohledem na hlediska proporcionality - měla solidární odpovědnost jako stejně vhodný mírnější prostředek k zajištění daňových příjmů dokonce spíše předcházet (případně opakovanému) odepření nároku na odpočet.“ Ve věci, v níž generální advokátka stanovisko vydala, však uvedená otázka vůbec nebyla relevantní, o čemž svědčí následující odstavec, v němž generální advokátka uvedla, že „Soudní dvůr však v projednávané věci tuto problematiku nemusí řešit. V projednávané věci totiž z důvodu, že nedošlo k podvodu v oblasti DPH, nepřichází do úvahy ani odepření nároku na odpočet (podle judikatury Soudního dvora), ani ručení za cizí úroky z prodlení podle článku 205 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 273 odst. 1.“ Navíc i z citované formulace stanoviska generální advokátky je zřejmé, že se předmětnou právní otázkou nezabývala příliš podrobně a že spíše než jednoznačné právní závěry formulovala své úvahy *de lege ferenda*. Soudní dvůr Evropské unie pak ve svém následně vydaném rozsudku uvedenou problematiku skutečně neřešil, takže ve vztahu k ní závazný právní názor vyslovený v prvním zrušujícím rozsudku, o jehož správnosti nemá Nejvyšší správní soud nadále žádné pochybnosti, nebyl překonán

rozhodnutím vyšší soudní instance. Za této situace zde nejsou dány důvody pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie.

IV. Závěr a náklady řízení

[76] Lze tedy uzavřít, že napadený rozsudek krajského soudu je zákonný a přezkoumatelný, v daňovém řízení byl náležitě zjištěn skutkový stav věci a jeho průběh nebyl zatížen žádnou vadou, která by mohla ovlivnit zákonnost v něm vydaných rozhodnutí. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. tedy nebyly naplněny.

[77] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 12. července 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu