



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **Z + M servis, spol. s r. o.**, se sídlem Valchařská 3261/17, Ostrava, zastoupena Ing. Mgr. Miroslavem Šperkou, LL. M., advokátem se sídlem Jurečkova 643/20, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 10. 2019, č. j. 42623/19/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 4. 2021, č. j. 25 Af 84/2019 - 67,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 4. 2021, č. j. 25 Af 84/2019 - 67, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 10. 2018, č. j. 3422881/18/3201-51522-800646, č. j. 3423071/18/3201-51522-800646, č. j. 3423151/18/3201-51522-800646 a č. j. 3423234/18/3201-51522-800646 (dále jen „dodatečné platební výměry“), daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců srpna, září, října a prosince roku 2014 v celkové výši 5 522 532 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 1 104 505 Kč. Správce daně odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH, neboť dospěl k závěru, že se vědomě účastnila pěti obchodních řetězců, ve kterých došlo k podvodu na DPH, přičemž podstatnou část těchto řetězců vlastní činností vytvořila. Jednotlivé články řetězců obchodovaly s tonery v řádově desetitisícových počtech. Ty ve všech případech překročily

hranici členského státu EU tam a zpět a ve dvou řetězcích se navrátily ke stejným společnostem, od kterých byly na počátku řetězce zakoupeny. Ve zmíněných řetězcích mj. docházelo k placení tzv. pozpátku; nejprve platily subjekty, ke kterým se tonery dostávaly nejpozději. Rovněž pak informace z faktur dopravce neodpovídaly skutečnému pohybu zboží. U všech pěti řetězců pak správce daně identifikoval chybějící daň.

[2] Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry potvrdil.

[3] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který napadené rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Přisvědčil prvním dvěma ze třinácti žalobních námitek a souhlasil se žalobkyní, že při identifikaci chybějící daně ve třetím řetězci správní orgány pochybily a existenci chybějící daně neprokázaly. Vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44, z něhož vyvodil, že ani organizátoru podvodu na DPH nelze upřít nárok na odpočet daně, pakliže *missing trader*, byť třeba i zjevně účelově, uhradí chybějící daň dříve, než je správními orgány vydáno rozhodnutí o stanovení daně. Chybějící daň identifikovaly správní orgány u společnosti ASYNDAR s. r. o. (dále jen „ASYNDAR“), která však dodatečně splnila své daňové povinnosti, neboť podala dodatečně daňové přiznání za 1. a 4. čtvrtletí roku 2014 a 1. čtvrtletí roku 2015 a daň následně rovněž dne 13. 6. 2017 uhradila. Správní orgány proto neprokázaly existenci chybějící daně ve třetím řetězci v části týkající se společnosti ASYNDAR.

[4] Dále přisvědčil krajský soud námitce směřující proti postupu žalovaného, který označil za *missing tradera* ve třetím řetězci rovněž společnost BRANSON s. r. o (dále jen „BRANSON“), byť tak neučinil již správce daně, a proto bylo napadené rozhodnutí pro žalobkyni překvapivé. Žalovaný dospěl k tomuto závěru na základě písemnosti, která byla vydána až po dni vydání dodatečných platebních výměrů, a nedal žalobkyni možnost se k ní vyjádřit. Podle krajského soudu žalovaný jednal nezákonně a porušil zásadu dvojinstančnosti, jestliže žalobkyni neseznámil s úředním záznamem ze dne 14. 10. 2019, č. j. 42518/19. Pochybení je o to závažnější, že předmětný úřední záznam je jediným důkazním prostředkem, ze kterého žalovaný usuzuje na to, že společnost BRANSON neuhradila doměřenou daň.

## II. Obsah kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatel zakládá svou argumentaci na východiscích k podvodům na DPH, která vyplývají z judikatury Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu – rozebírá, co je podstatou daňových podvodů a v jaké roli v nich vystupují jednotlivé subjekty (rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58, a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47). Podle stěžovatele správce daně musí prokázat existenci chybějící daně, ale nemusí ji přesně

pokračování

vyčíselit. S ohledem na stále větší sofistikovanost a propracovanost podvodů na DPH to často není ani reálně možné. K tomu stěžovatel obecně popisuje strukturu a způsob fungování podvodných řetězců a odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-47, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, a ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39).

[7] Otázku dodatečné platby původně identifikované chybějící daně již Nejvyšší správní soud řešil v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, a konstatoval, že dodatečná (částečná) úhrada daně učiněná v souvislosti s šetřením policie neznamená, že k daňové ztrátě a daňovým podvodům nedošlo. To odpovídá analogicky i závěrům plynoucím z rozsudku SDEU ze dne 8. 5. 2013, ve věci C-271/12, *Petroma Transport SA*.

[8] Stěžovatel namítá, že chybějící daň ve třetím řetězci prokazatelně existuje nejen u společnosti ASYNDAR, ale také u společnosti BRANSON. Krajský soud stěžovateli nesprávně vytyká, že společnost ASYNDAR označil jako tzv. *missing tradera*, v řetězci [(eD' systém SK; Hewlett Packard Europe) → eD' systém CZ → PWC computers (CZ) → ASYNDAR (CZ) → žalobkyně (CZ) → ORCAON (CZ) → AGROKOOOPERACE (CZ) → SWS Distribution (SK) → EURODeal (SK) → Z + M servis (SK) → TONER EXPRESS (SK) → BRANSON (CZ)]. U společnosti ASYNDAR identifikovaly správní orgány okolnosti odůvodňující domněnku, že porušení neutrality daně bylo následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. ASYNDAR nepodala řádné daňové přiznání za prosinec 2014, tedy nepřiznala a neodvedla DPH z plnění uskutečněného ve prospěch žalobkyně; její sídlo se nachází na tzv. hromadné adrese; od svého vzniku v únoru 2011 nezveřejnila v obchodním rejstříku žádnou účetní závěrku; daňové přiznání podala bezprostředně poté, co žalobkyně obdržela výzvu k prokázání skutečností, v níž bylo popsáno nestandardní chování ASYNDAR, přičemž o této skutečnosti informovala správce daně žalobkyně; v dodatečně podaném daňovém přiznání vykazovala vysoké vstupy i výstupy, a tudíž nízkou vlastní daňovou povinnost, kterou uhradila. „Zkontaktnění“ společnosti ASYNADAR po více než dvou letech od uskutečnění zdanitelných plnění považuje stěžovatel za účelové maskování chybějící daně. Toto následné jednání však potvrzuje důvodný předpoklad existence chybějící daně a úmyslnou účast žalobkyně na podvodu, který sama iniciovala. Nastala tak situace, že ASYNDAR původně nepřiznala a neuhradila daň vůbec, ale následně ve zjevné souvislosti s prověřováním daňové povinnosti u žalobkyně přiznala a uhradila DPH, ale vykazovala vysoké vstupy a výstupy, takže samotná daňová povinnost byla nízká. To odpovídá daňovým přiznáním *missing traderů* v podvodných řetězcích, jak plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, i dalších rozsudků správních soudů. Stěžovatel se proto domnívá, že při zjevně účelovém dodatečném přiznání a uhrazení daně *missing traderem* je možné (za současné existence nestandardních okolností v řetězci) konstatovat existenci podvodu na DPH. Podmínku chybějící daně nelze absolutizovat tak, že by bylo možné „zahladit“ zjištěné narušení daňové neutrality na základě pozdějšího účelového jednání. Zda se dlužnou daň podařilo skutečně dodatečně vybrat, je navíc s ohledem na strukturu daňového přiznání společnosti ASYNDAR sporné.

[9] Krajský soud nesprávně aplikoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 85/2019-44, neboť z něj plyne, že otázku existence chybějící daně je třeba zkoumat ke dni vydání rozhodnutí o stanovení daně. V dotčeném případě bylo zřejmé, že

vyměřená a uhrazená daň na vstupu přesně odpovídala výši DPH z plnění, z nichž byl uplatňován nárok na odpočet DPH. V nyní posuzovaném případě však jde o komplikovaný několikastupňový řetězec a nelze učinit závěr, že došlo k úhradě identifikované chybějící daně. Nadto z citovaného rozsudku neplyne, jak mylně uvádí krajský soud, že nárok na odpočet DPH nelze odepřít ani v případě účelového jednání *missing tradera*.

[10] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že svým postupem porušil zásadu dvojinstančnosti řízení. Odkazuje na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, a tvrdí, že v odvolacím řízení neprovedl žádné nové důkazy a v napadeném rozhodnutí vycházel z podkladů obsažených ve spise správce daně, zjistil pouze aktuální situaci u společnosti BRANSON, aniž by však dospěl k odlišným závěrům. Pro konstatování, že došlo k narušení neutrality, postačují i skutečnosti zjištěné již správcem daně, že společnost BRANSON přestala se správcem daně spolupracovat, a další nestandardnosti daného případu. Stěžovatel se v odvolacím řízení nově vyjádřil pouze k výsledku daňového řízení u společnosti BRANSON a podrobně vyhodnotil již provedené dokazování bez změny právního hodnocení a nového dokazování jako v případě řešeném v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2020, č. j. 6 Afs 56/2020-38. Stěžovatel proto nebyl povinen podle § 115 odst. 2 zákona č. 250/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), seznámit žalobkyni před vydáním rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi, případně jí umožnit seznámení s odlišným právním názorem. Obdobnou situací se zabýval Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58.

[11] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se ztotožňuje s krajským soudem. Správce daně musí postavit najisto, že ke dni vydání rozhodnutí o stanovení daně došlo ke ztrátě DPH. Odepření nároku na odpočet DPH v případě, že došlo k úhradě daně, by představovalo dvojí zdanění. Upozorňuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, podle kterého je odepření nároku na odpočet DPH reakčním opatřením sledujícím sanaci principu neutrality daně, nejde o opatření sankční. Společnost ASYNDAR přiznala a uhradila daň, proto zde neexistuje chybějící daň jako základní předpoklad pro odepření odpočtu DPH. Namísto této otázky stěžovatel poukazuje na účelovost jednání společnosti ASYNDAR, což ale nelze přičítat k tíži žalobkyně. Pokud správní orgány nesouhlasily se strukturou daňového přiznání společnosti ASYNDAR, měly u ní zahájit daňovou kontrolu a doměřit daň.

[12] Podle žalobkyně byli správce daně a žalovaný vedeni snahou vybrat daň za každou cenu, zejména u subjektů, které by ji mohly uhradit (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60).

[13] Tvrzení stěžovatele týkající se porušení zásady dvojinstančnosti jsou nesprávná, neboť stěžovatel opřel svůj závěr, že společnost BRANSON neuhradila daň, o úřední záznam ze dne 14. 10. 2019 jako o jediný důkazní prostředek, který předchází vydání napadeného rozhodnutí pouze o dva dny. Stěžovatel nově označil společnost BRANSON za *missing tradera*, a to na základě jím provedeného důkazu.

pokračování

[14] Stěžovatel reagoval na vyjádření žalobkyně replikou. Nesouhlasí, že správce daně musí ke dni vydání rozhodnutí o stanovení daně postavit najisto, že došlo ke ztrátě daně. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 157/2020-61, ze kterého dovozuje, že pozdější účelové uhrazení daně během nalézacího řízení nemůže automaticky vést k „zahlázení“ řádně identifikované chybějící daně. Smyslem odepření nároku na odpočet daně je ochrana systému DPH, proto je možné jej nepřiznat v řetězci i několikrát. Rozsudek č. j. 2 Afs 162/2018-43, na který odkazuje žalobkyně, považuje za nepřiléhavý. Požadavek na zahájení daňové kontroly u společnosti ASYNDAR označuje za absurdní, neboť správce daně nemůže v rámci daňové kontroly u stěžovatelky přezkoumávat závěry učiněné ve vztahu k jinému subjektu.

[15] Úřední záznam ze dne 14. 10. 2019 nebyl jediným důkazním prostředkem pro závěr, že společnost BRANSON neuhradila daň. Již správce daně učinil dostatek zjištění pro závěr o chybějící dani u této společnosti. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, stěžovatel dovozuje, že samu nekontaktnost při současné existenci dalších nestandardností je možné kvalifikovat jako chybějící daň.

[16] K replice stěžovatele žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 85/2019-44 uvedla, že s ohledem na smysl odepření nároku na odpočet daně je rozhodné, zda chybějící daň existuje ke dni, kdy se má toto opatření aplikovat. Stěžovatelem uváděný rozsudek č. j. 5 Afs 157/2020-61 hovoří o úhradě daně prostřednictvím zajišťovacího příkazu, tedy nedobrovolně. Dovolává-li se stěžovatel závěrů judikatury, podle které je třeba odepřít nárok na odpočet daně všem článkům podvodného řetězce, upozorňuje žalobkyně, že předpokladem je však existence chybějící daně. Rozsudek č. j. 2 Afs 162/2018-43 považuje žalobkyně naopak za přílehavý. Konečně nesouhlasí se stěžovatelem, že pouze podrobněji vyhodnotil správcem daně provedené dokazování, neboť nově učinil závěr, že společnost BRANSON neuhradila a daň, a označil ji jako *missing tradera*.

[17] Stěžovatel na vyjádření žalobkyně znovu reagoval. Obdobně jako v kasační stížnosti (resp. jejím prvním doplnění) poukazyval na okolnosti, které byly v případě řešeném pod sp. zn. 3 Afs 85/2019 odlišné oproti nyní posuzované věci, a stejně tak znovu poukazuje na účelovost jednání společnosti ASYNDAR a strukturu jejího daňového přiznání. Nelze spolehlivě učinit závěr, že chybějící daň byla plně uhrazena. Úkolem správce daně není přesně vyčíslit chybějící daň. Stěžovatel trvá na tom, že rozsudek č. j. 2 Afs 162/2018-43 se týká jiných otázek, neboť v něm správní soudy řešily situaci, kdy nebyly dostatečně prokázány nestandardnosti osvědčující, že chybějící daň vznikla v důsledku podvodného jednání. To v případě žalobkyně krajský soud nijak nezpochybnil. Dále stěžovatel obhajuje postup, kterým měl podle krajského soudu porušit zásadu dvojinstančnosti.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda

napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] V nyní posuzované věci jsou rozhodné dvě otázky – a) zda odepřením nároku na odpočet DPH ve třetím řetězci došlo k porušení daňové neutrality, jestliže společnost ASYNDAR podala dodatečně daňové přiznání a přiznanou daň uhradila; a b) zda stěžovatel porušil zásadu dvojinstančnosti.

[21] Pokud jde o první vymezenou otázku, ztotožnil se Nejvyšší správní soud se stěžovatelem, a proto napadený rozsudek zrušil, přestože ve vztahu ke druhé otázce shledal kasační stížnost nedůvodnou. Důvodnost druhé žalobní námítky totiž sama o sobě nemůže vést ke zrušení napadeného rozhodnutí, jak bude dále vysvětleno.

### *III.1 K zásadě neutrality a existenci chybějící daně*

[22] Jelikož předmětem sporu v nynějším řízení není otázka existence okolností nasvědčujících, že došlo k podvodnému jednání v řetězci a že ze strany žalobkyně šlo o vědomou účast na podvodu, vychází Nejvyšší správní soud z toho, že správní orgány tyto skutečnosti dostatečně prokázaly. Stejně tak není sporné, že v době, kdy se dotčené transakce uskutečnily, zde existovala chybějící daň, kterou správce daně identifikoval u společnosti ASYNDAR.

[23] Je tedy nesporné, že přijatá plnění, na základě nichž žalobkyně uplatňuje nárok na odpočet DPH, jsou zasažena podvodem na DPH, o němž žalobkyně minimálně měla vědět. Dodatečná úhrada daně na vstupu však již tento závěr nemůže nijak zvrátit. Z rozsudku č. j. 3 Afs 85/2019-44, z něhož vycházel krajský soud, skutečně neplyne, že nárok na odpočet daně lze „obnovit“ i v případě účelového přiznání a uhrazení daně. V případě, který třetí senát posuzoval, navíc byla chybějící daň uhrazena celá bez jakýchkoliv pochybností, protože se jednalo pouze o dvoučlankový řetězec a bylo možné spojit uhrazenou daň s konkrétním plněním, u kterého daňový subjekt uplatňoval nárok na odpočet DPH. To ovšem není případ žalobkyně, která byla zapojena do velmi komplikovaného podvodného řetězce. Krajský soud nepostavil najisto, zda skutečně došlo k úhradě celé chybějící daně, resp. zda bylo možné ztotožnit zdanitelná plnění, z nichž žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet DPH, s plněními, za která společnost ASYNDAR dodatečně přiznala a odvedla daň na vstupu.

[24] Co je však stěžejní pro otázku odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu (úniku), je zásada zákazu daňových úniků (zákaz uplatňování odpočtu podvodným způsobem) hojně zdůrazňovaná v judikatuře SDEU (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling* či ze dne 16. 10. 2019, ve věci C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary* a v nich citovaná judikatura). V novějším rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, SDEU nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odepřít nárok na odpočet DPH jen v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním. SDEU zdůraznil potřebu boje

pokračování

proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu (bod 38 a v něm citované rozhodnutí). Vnitrostátní orgány mají povinnost odepřít nárok na odpočet daně na vstupu osobám, které nedodržely povinnost řádné péče a neujistily se, že se přijetím plnění nebudou podílet na daňovém úniku (bod 39). Tohoto cíle by nebylo možné účinně dosáhnout, „pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku, jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku, nebo jej usnadňovat“ (bod 40).

[25] V návaznosti na citované závěry Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, vyslovil, že „nelze připustit (byť jen) částečné uznání nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého daňovým podvodem, a stejně tak nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu „zhojila“ a nárok na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu. V opačném případě by došlo k popření cílů akcentovaných Soudním dvorem EU, které primárně míří k prevenci účasti na daňových podvodech (naplnění zásady zákazu daňových úniků). Dodatečné přijímání opatření za účelem minimalizace účasti na daňovém úniku výše vymezené cíle nenaplní (...). Je jistě žádoucí, aby daňové subjekty se správcem daně spolupracovaly a přispěly k omezení důsledků podvodu na DPH, nicméně důležitější je, aby se především snažily k daňovým únikům nepřispívat. V opačném případě nemohou požívat výhod tohoto systému (zejména odpočtů daně)“ [bod 26].

[26] Jestliže mají správní orgány členského státu povinnost vždy odepřít celý nárok na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodným jednáním bez ohledu na to, jak vysoká byla skutečná daňová ztráta v řetězci, pak je zcela nedůvodná argumentace žalobkyně, že správce daně a stěžovatel se snažili vybrat daň u toho článku řetězce, u kterého je to nejsnazší. Pokud by doměřili a vybrali DPH u jiného článku řetězce, museli by i tak s ohledem na zákaz uplatňování odpočtu podvodným způsobem odepřít žalobkyni nárok na odpočet DPH.

[27] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že správce daně musí prokázat existenci chybějící daně, ale nemusí ji přesně vyčíslit. Již v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, bod 33, totiž uvedl, že výše chybějící daně nemusí odpovídat výši odmítnutého nároku na odpočet. „Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění.“ V návaznosti na to vychází část stěžovatelovy argumentace z názoru, že i pokud by dodatečné přiznání a úhrada daně na vstupu měly vliv na otázku existence chybějící daně, společnost ASYNDAR je stále *missing traderem*, neboť přiznanou a uhrazenou daň účelově snížila tím, že vykázala vysoké vstupy a výstupy v daňovém přiznání. Jelikož však s ohledem na shora uvedené závěry bylo možné konstatovat, že odepřením nároku na odpočet DPH poté, co společnost ASYNDAR přiznala a uhradila daň na vstupu, nedošlo

k porušení zásady neutrality, jak tvrdil krajský soud, bylo by nadbytečné se touto částí kasační argumentace zabývat. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že pokud existují nestandardní okolnosti v řetězci, v němž původně došlo k daňovému úniku, pak i přes dodatečné přiznání a uhrazení daně *missing traderem* je možné konstatovat existenci podvodu na DPH a nárok na odpočet daně odepřít. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že dodatečné přiznání a úhrada daně na vstupu, které provedla společnost ASYNDAR, nemá vliv na možnost odepřít žalobkyni nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. První žalobní námitka proto nebyla důvodná a krajský soud jí neměl přisvědčit.

### III.1 K porušení zásady dvojinstančnosti

[28] Naopak, co se týče námitky, podle které stěžovatel porušil zásadu dvojinstančnosti, ztotožnil se Nejvyšší správní soud s hodnocením krajského soudu. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[29] Dovolává-li se stěžovatel judikatury Nejvyššího správního soudu, její závěry na nyní posuzovaný případ aplikuje nesprávně (rozsudky č. j. 10 Afs 173/2017-58, 1 Afs 438/2017-52 a 6 Afs 56/2020-38). Naopak z ní vyplývá, že stěžovatel své povinnosti porušil. Např. rozsudek č. j. 6 Afs 56/2020-38 se týká situace, kdy v odvolacím řízení nebyly prováděny žádné nové důkazy. Stěžovatel však v odvolacím řízení nové dokazování prováděl, neboť se dotazoval na výsledek daňové kontroly u společnosti BRANSON a učinil nová zjištění, podle nichž u této společnosti došlo k vyměření daně v řádech milionů korun, kterou neuhradila. To vše bylo obsahem úředního záznamu ze dne 14. 10. 2019, což je nový důkaz provedený až v odvolacím řízení. Na základě toho pak stěžovatel nově označil společnost BRANSON jako dalšího *missing tradera* v řetězci. Vzhledem k těmto skutečnostem byl stěžovatel povinen seznámit žalobkyni s obsahem svých zjištění i s názorem, že chybějící daň existuje také u společnosti BRANSON, a umožnit jí, aby se k těmto zjištěním vyjádřila. Pokud tak neučinil, byl jeho postup nezákonný.

[30] Podle již uváděného rozsudku kasačního soudu č. j. 6 Afs 56/2020-38 *„provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování, je povinen seznámit daňový subjekt nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry z nich dovozenými a úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil. V opačném případě své rozhodování zatíží nepředvídatelností a připraví tak daňový subjekt o možnost procesní obrany. Nezáleží přitom, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si odvolací orgán obstaral sám, nebo který byl součástí správního spisu správce daně. Stejně tak není rozhodné ani to, zda se hodnotící úvaha odvolacího orgánu vztahuje k posouzení otázek skutkových nebo právních. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci, ale i to, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a v rámci vyjádření mohl předejít jejich vlastní hodnocení,*

pokračování

*důkazy zpochybnit či navrhnout jiné (body 67 a 68 rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 438/2017 – 52)*“.

[31] Nejvyšší správní soud souhlasí s žalobkyní, že stěžovatelova argumentace, podle které neprováděl žádné nové důkazy a pouze zpřesnil hodnocení správce daně, neboť společnost BRANSON byla v době rozhodování správce daně nekontaktní a i na základě toho bylo možné ji označit jako *missing tradera*, je nesprávná a účelová. Z obsahu spisu jasně vyplývá, že stěžovatel nové dokazování v odvolacím řízení prováděl, a není proto možné tvrdit, že nejde o žádné nové skutečnosti a žalobkyni neměl s čím seznámit.

[32] Nicméně tato nezákonnost v postupu stěžovatele nemohla mít vliv na výsledek řízení, neboť napadené rozhodnutí, a tedy závěr, že žalobkyně nemá nárok na odpočet DPH ve třetím řetězci, obstojí. I pokud by stěžovatel nemohl přihlížet k provedení dokazování a jeho závěr o tom, že společnost BRANSON je rovněž *missing trader*, by nebyl správný (což nyní kasační soud nehodnotí), stále zde v tomto podvodném řetězci existuje chybějící daň, kterou správní orgány identifikovaly u společnosti ASYNDAR (k tomu viz výše). Shledané pochybení stěžovatele tak nemohlo mít vliv na zákonnost samotného rozhodnutí o odvolání a jakýkoliv další postup stěžovatele v dalším řízení by již tento výsledek nezměnil.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[33] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude soud vázán výše uvedenými právními závěry a v jejich světle žalobu znovu posoudí.

[34] Krajský soud pak v novém rozhodnutí rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. ledna 2023

JUDr. Ivo Pospíšil  
předseda senátu