



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **ESCAGOT s.r.o.**, se sídlem Na Zbytkách 83, Staré Město, zast. Mgr. Tomášem Bařinou, advokátem, se sídlem Burianovo náměstí 681/8a, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2020, č. j. 2952/20/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 7. 2021, č. j. 22 Af 22/2020-45,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 7. 2021, č. j. 22 Af 22/2020-45, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry ze 17. 4. 2018, 18. 4. 2018 a 22. 11. 2017 doměřil Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor, březen, duben, květen, červen, červenec, srpen a říjen roku 2014 a současně jimi stanovil zákonnou povinnost uhradit penále. Platebním výměrem ze 7. 12. 2016 správce daně přiznal žalobkyni odpočet DPH ve výši 91.703 Kč. Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání. O nich rozhodl žalovaný rozhodnutím z 28. 1. 2020, č. j. 2952/20/5300-21442-712243, tak, že odvolání zamítl a dotčené dodatečné platební výměry, resp. platební výměr, potvrdil.

[2] Žalovaný totiž dospěl k závěru, že žalobkyně za dotčená zdaňovací období nesplnila podmínky pro nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Zboží (káva, cukrovinky atp. v hodnotě přes 50 milionů Kč) žalobkyně dodala odběrateli, společnosti DOMINOR s.r.o. (dále jen „DOMINOR“) na Slovensko. Žalovaný dospěl k závěru, že hmotněprávní podmínky nároku na osvobození od daně dle zákona o DPH byly splněny. Odepření nároku na osvobození od daně pak opřel o závěr, že dané obchodní transakce mezi žalobkyní a společností DOMINOR byly zasaženy podvodným jednáním, o tomto jednání žalobkyně věděla či mohla vědět, přičemž nepřijala dostatečná opatření, aby se účasti na podvodu na DPH vyhnula.

[3] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Ten jí v záhlaví specifikovaným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud konstatoval, že se žalobkyně dostatečným způsobem zajímala o obchodní vztah se společností DOMINOR. Nechala si totiž předložit identifikační údaje odběratele, kopii občanského průkazu tehdejšího jednatele odběratele, pana Petera Božíka, a osvědčení o registraci odběratele k DPH. Současně obezřetně sjednala platbu za zboží předem a zboží expedovala až po úplném zaplacení sjednané kupní ceny. Průběh obchodních transakcí byl dle krajského soudu standardní, zboží bylo zaplaceno, dodáno a přeprava a dodání zboží odběrateli byly potvrzovány příslušnými doklady. Podle krajského soudu tak žalobkyně učinila dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH. Roli ve věci hrálo také to, že obchody na základě uzavřené zprostředkovatelské smlouvy zprostředkoval pan J. L., s nímž měla žalobkyně z dřívějšíka pozitivní zkušenosti. Pan L. přitom při svém výsledku potvrdil tvrzení žalobkyně.

[5] Podle krajského soudu také nekontaktnost právního nástupce společnosti DOMINOR není relevantní, neboť pan Božík, bývalý jednatel společnosti DOMINOR, byl kontaktní a ve věci byl opakovaně vyslechnut.

[6] Krajský soud vyslovil názor, že z obsahu napadeného rozhodnutí není zcela zřejmé, proč se žalovaný přiklonil ke skutkové verzi prezentované svědkem Božíkem, který uvedl, že žalobkyni ani svědka L. nezná a doklady týkající se převzetí zboží nepotvrzoval. Přitom tato verze byla v přímém rozporu se skutkovou verzí prezentovanou žalobkyní, která vyplývala z výsledku svědka L. Dle ní doklady potvrzující převzetí zboží byly potvrzeny společností DOMINOR, platby za zboží na účet žalobkyně byly provedeny z bankovního účtu DOMINOR s tím, že s tehdejším jednatelem společnosti DOMINOR se měl osobně sejít právě svědek L., který rovněž obchodní podmínky transakcí řešil se svědkem Božíkem telefonicky.

[7] Zároveň žalobkyně v návrhu na provedení důkazu opakovaným výsledkem svědka L. uvedla, že výsledkem měly být odstraněny právě rozpory mezi výpovědí svědka L. a svědka Božíka. Krajský soud se proto neztotožňuje s důvody, pro které žalovaný neprovedl navrhovaný opakovaný výslech svědka L., tedy že výslech měl prokázat provedení nějakých dalších opatření nad rámec těch, která již žalovaný označil za nedostatečná. Lze podle krajského soudu rovněž souhlasit se žalobkyní, že výslech svědka Božíka byl proveden nedostatečně, neboť svědek nebyl nijak konfrontován se skutečnostmi, které jsou v rozporu s jeho výpovědí.

[8] Krajský soud také podotkl, že pro to, aby mohl správce daně, resp. žalovaný, přistoupit ke zkoumání, zda je u žalobkyně dána její subjektivní odpovědnost za účast na daňovém podvodu, musí nejprve zjistit takové skutkové (objektivní) okolnosti, ze kterých vůbec může vyplývat závěr, že se v případě předmětných transakcí jedná o daňový podvod. Ačkoliv není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí být v daňovém řízení nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Krajský soud měl za to, že žalovaný uvedeným povinností nedostál, když minimálně existuje nevypořádaný rozpor mezi skutečnostmi a důkazy uváděnými žalobkyní a svědkem L. a skutečnostmi uváděnými svědkem Božíkem. Žalovaný tedy nehodnotil provedené důkazy a z nich zjištěné skutečnosti ve vzájemné souvislosti, ale selektivně. Každý

pokračování

důkaz je přitom třeba prověřit z hlediska jeho závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti), učinit závěr o úplnosti provedeného dokazování či potřebě dokazování doplnit. Teprve posléze jednotlivě a v souhrnu je třeba provedené důkazy zhodnotit. Uvedený postup však žalovaný v rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, nedodržel.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[9] Žalovaný (dále „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.“). V rámci této kasační stížnosti kladl důraz na to, že se krajský soud dopustil nezákonného posouzení věci, přičemž pominul některé důležité okolnosti uváděné stěžovatelem.

[10] Stěžovatel nejdříve shrnul obecné principy a judikaturu vztahující se k institutu podvodu na DPH. Učinil tak ve vazbě na skutkové okolnosti případu, přičemž poukázal na to, že identifikoval řadu nestandardních objektivních okolností posuzovaných obchodů, z nichž mělo jednoznačně vyplývat, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Žalobkyně však nepřijala dostatečná opatření, aby se účasti na tomto podvodu vyhnula – pouze se spolehla na svého zprostředkovatele, pana L.

[11] Stěžovatel dále uvedl, že krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání existence podvodu na DPH, neboť odmítl návrh účastníka řízení na opakování svědecké výpovědi pana L. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, byl návrh žalobkyně na opakování svědecké výpovědi pana L. zcela správně odmítnut jako nadbytečný, neboť rozpor, který se žalobkyně snažila opakováním svědecké výpovědi pana L. odstranit, tj. že pan Božík uvedl, že pana L. nezná, již nemohl zvrátit závěr, že dotčená plnění byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně měla a mohla vědět. Zároveň skutečnost, kterou se žalobkyně snažila prokázat opakováním svědecké výpovědi pana L., tj. že se pan L. s panem Božíkem jednou setkal na čerpací stanici, navíc stěžovatel ani nijak nerozporoval. Naopak ji shledal jako jednu z nestandardních okolností obchodování v řetězci. Stěžovatel dle svého názoru ozřejmil, že rozpor mezi svědeckou výpovědí pana L. a pana Božíka, tj. že pan Božík uvedl, že pana L. nezná, nemohl být odstraněn opakováním svědecké výpovědi pana L., ale naopak opakováním svědecké výpovědi pana Božíka, která již však byla opakována za přítomnosti žalobkyně. Ta se však svědka nepokusila konfrontovat se svědeckou výpovědí pana L. I v případě, že by stěžovatel zcela odhlédl od svědecké výpovědi pana Božíka, tj. že by tato byla vyhodnocena jako nevěrohodná pro rozpor se svědeckou výpovědí pana L., i tak by existovalo dostatek nestandardních okolností obchodování v řetězci, které spolu se zjištěním o chybějící dani spolehlivě prokazují existenci podvodu na DPH. Stěžovatel tedy nepochybil, pokud návrh žalobkyně na opakování svědecké výpovědi pana L. odmítl pro nadbytečnost, přičemž zároveň unesl své důkazní břemeno stran prokázání existence podvodu na DPH.

[12] Stěžovatel rozvedl, že sama žalobkyně se při opakování svědecké výpovědi pana Božíka nedotazovala, proč ve své svědecké výpovědi uvedl, že pana L. nezná, popř. ho nekonfrontovala s dalšími skutečnostmi vyplývajících ze svědecké výpovědi pana L. Je proto s podivem, proč ze stejného důvodu žalobkyně navrhovala následně opakovat svědeckou výpověď pana L., která ani uvedený rozpor nemohla odstranit. Nadto dožádaný správce daně již z povahy věci nemohl být obeznámen se všemi důkazními prostředky, které byly v dané věci doposud provedeny. Proto nemůže svědka, v případě, že tento odpoví

rozdílně, než nějaký jiný svědek před ním, konfrontovat se svědeckou výpovědí tohoto svědka. Toto může zajistit naopak sám daňový subjekt, který je přítomen svědecké výpovědi v rámci mezinárodní výměny informací a může svědka např. konfrontovat s tím, jak vypověděl jiný svědek před ním. Jak již stěžovatel zmínil, žalobkyně tuto možnost měla, ale svědka Božika se na rozpory se svědeckou výpovědí pana L. nezeptala. Přitom z logiky věci by tyto rozpory mohly být odstraněny právě v rámci svědecké výpovědi pana Božika, který uvedl, že pana L. nezná, nikoli při svědecké výpovědi pana L., kterou za tímto účelem žalobkyně navrhla zopakovat.

[13] Podle stěžovatele nadto žalobkyně v žalobě nenamítala, že by svědecká výpověď pana Božika byla provedena nedostatečně, neboť pan Božik nebyl konfrontován se svědeckou výpovědí pana L. Tuto skutečnost si domyslel sám krajský soud, který tímto závěrem mj. porušil dispoziční zásadu vyplývající z § 75 odst. 2 s. ř. s.

[14] Skutečnost, že bývalý jednatel společnosti DOMINOR, pan Božik, podal dvakrát svědeckou výpověď, nemohla vyvrátit nestandardní okolnost v podobě nekontaktnosti a neplnění daňových povinností ze strany právního nástupce této společnosti. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plynou příklady okolností, které mohou nasvědčovat tomu, že daň nebyla uhrazena úmyslně, přičemž roli hraje právě i nekontaktnost.

[15] Krajský soud dle stěžovatele také nesprávně vyhodnotil otázky vztahující se k opatřením majícím zajistit, aby se žalobkyně vyhnula účasti na podvodu na DPH. I z judikatury Nejvyššího správního soudu totiž plyne, že prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících je nezbytným a základním opatřením, které však o povaze zkoumaných subjektů příliš nevypovídá; lze jimi totiž ověřit pouze základní evidenční údaje, nikoli skutečný či podvodný charakter jejich činnosti. Právě jen prověření dodavatele ve veřejných rejstřících, či získání kopie občanského průkazu pana Božika nemůže být považováno za dostatečná opatření, která by mohla vyloučit „odpovědnost“ žalobkyně za účast na podvodu na DPH. K tomu přistupuje, že žalobkyně se společností DOMINOR jednala jiným způsobem, než s jinými svými odběrateli – u těch dbala potřebných opatření. U svého nejdůležitějšího odběratele – DOMINOR – tak ale nečinila. Neexistence písemné smlouvy uzavřené se společností DOMINOR, nejasnosti při fakturaci a další okolnosti ve svém kontextu svědčily o tom, že se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, o kterém mohla či měla vědět, aniž by však přijala dostatečná opatření, aby se účasti na tomto podvodu, jak již bylo opakovaně řečeno, vyhnula.

[16] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

[17] Žalobkyně považuje posouzení věci krajským soudem za správné a řádně odůvodněné s odkazy na přílehlavou judikaturu. V této souvislosti také odkázala na tu část žaloby, v níž uvedla, že daňové orgány neunesly své důkazní břemeno, neboť se správci daně nepodařilo jednoznačně prokázat existenci daňového podvodu a stejně tak se nepodařilo vyloučit, že se jedná o podnikatelské selhání pouze jednoho ze subjektů, kterým je odběratel DOMINOR. Nebylo tedy povinností žalobkyně, aby k vyvrácení podezření stěžovatele z účasti na daňovém podvodu organizovala konfrontaci mezi svědkem Božikem (o jehož nepravdivou výpověď se rád opírá stěžovatel) a svědkem L. (který naopak dle názoru žalobkyně vypovídá pravdu). Žalobkyně pouze opakovaně navrhovala vyslechnout zprostředkovatele obchodu, svědka L., a to proto, aby přiblížil detaily obchodní spolupráce mezi žalobkyní a slovenským odběratelem DOMINOR, a také objasnil, jak se dostal ke kopii občanského průkazu svědka Božika a dalším dokumentům identifikujícím obchodního

pokračování

partnera DOMINOR. Tím tak potvrdil, že k popsáným skutečnostem došlo při osobním setkání s panem Božíkem. Je zřejmé, že na dalším výsledku svědka L., který by mohl ve věci přispět ve prospěch žalobkyně, neměl stěžovatel žádný zájem.

[18] Žalobkyni také není zřejmé, proč se stěžovatel v kasační stížnosti opětovně vrací k náležitostem dokladů o dodání zboží do jiného členského státu, které podle něj nedostatečně prokazují dodání deklarovanému odběrateli do jiného členského státu. Žalobkyně má přitom za to, že tato otázka byla definitivně vyřešena změnou právního názoru stěžovatele, který již v roce 2019 uznal, že zboží bylo doručeno odběrateli DOMINOR, k čemuž byl stěžovatel v podstatě přinucen opět rozsudkem krajského soudu z 28. 2. 2019, č. j. 22 Af 22/2018-48, jímž krajský soud zrušil první rozhodnutí stěžovatele ve věci (stěžovatel v něm zastával názor, že vůbec nebyly naplněny, resp. prokázány, hmotněprávní podmínky dle § 64 zákona o DPH, tedy dodání zboží do jiného členského státu). Tímto rozhodnutím byly prakticky veškeré pochybnosti ohledně nedostatků dokladů prokazujících doručení zboží do jiného členského státu rozptýleny a je tedy zbytečné tuto otázku znovu otevírat, jakkoliv žalobkyně chápe, že stěžovatel při nedostatku relevantních důkazů o to může usilovat, leč bez vyhlídky na úspěch.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] 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.).

[20] Kasační stížnost je **důvodná**.

[21] Předmětem sporu mezi žalobkyní a stěžovatelem bylo jak v daňovém řízení, tak v řízení před krajským soudem, posouzení toho, zda mělo či nemělo být žalobkyni uznáno osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH z důvodu zasažení předmětných plnění podvodem na DPH, o kterém žalobkyně vědět měla a mohla, resp. zda tuto otázku stěžovatel posoudil správně.

[22] Stěžovatel přitom v blanketní kasační stížnosti z 21. 9. 2021 uplatnil kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy poukázal na nezákonnost napadeného rozsudku *spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*, a také na nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu *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*. V doplnění této kasační stížnosti z 20. 10. 2021 se již soustředil především na důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy rozporoval posouzení právní otázky soudem. Zároveň však toto tvrzení do značné míry odvíjel od toho, že krajský soud nevzal v potaz nejružnější okolnosti případu, na které poukazoval jak v napadeném rozhodnutí, tak ve vyjádření k žalobě. Ve své podstatě tak i nadále tvrdil nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[23] Byť tedy stěžovatel v kasační stížnosti snesl argumenty týkající některých aspektů nesprávného posouzení samotné sporné právní otázky, před případným posouzením tohoto okruhu (věcných) námitek je třeba postavit najisto, zda napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Vypořádání těchto námitek musí logicky případnému věcnému přezkumu předcházet, neboť pouze v případě existence přezkoumatelného rozsudku lze

samotnou věcnou kasační argumentaci stěžovatele hodnotit (srov. např. rozsudek NSS z 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS).

[24] Podle konstantní judikatury kasačního soudu se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky. Dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené. Stejně tak rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána i tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz např. rozsudky z 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, z 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, z 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS, nebo ze 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002-25, č. 81/2004 Sb. NSS). Ze související judikatury Nejvyššího správního soudu se dále výslovně podává, že *„má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil“* (rozsudek z 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016-37). K výše uvedenému je třeba ještě dodat, že nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu může způsobit i chybějící vypořádání zásadních námitek žalovaného správního orgánu (viz rozsudek NSS z 2. 8. 2012, č. j. 4 Ans 1/2012-41, či rozsudek NSS z 19. 12. 2019, č. j. 8 As 320/2018-32, bod 17).

[25] Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, nelze-li v něm zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS z 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky NSS ze 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či z 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Správní orgány a soudy totiž nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (viz rozsudek NSS z 18. 2. 2021, č. j. 8 Ads 291/2019-33, bod 12).

[26] Jak přitom plyne z výše zmíněného rozsudku č. j. 4 Ans 1/2012-41, zpravidla je dostačující, pokud krajský soud vysloví svůj právní názor k jednotlivým námitkám žalobce, neboť tím často současně odpoví na protichůdné argumenty žalovaného. Skutečnost, že se krajský soud výslovně a v úplnosti nevypořádá s obsahem vyjádření žalovaného, tedy nemusí automaticky způsobovat nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí, neboť postoj soudu k tvrzením žalovaného může být dostatečně zřejmý z toho, jaké závěry soud učinil ve vztahu k žalobním námitkám (viz také vzpomínaný rozsudek NSS č. j. 8 Ads 291/2019-33, bod 13).

[27] I při vědomí principů uvedených v bodech [25] a [26] tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatuje, že je naplněn kasační důvod spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, a to proto, že se krajský soud nevypořádal s podstatnými námitkami, které stěžovatel uváděl ve vyjádření k žalobě (srov. bod [24]).

pokračování

[28] Krajský soud své závěry vystavěl na tom, že pan L. působil pro žalobkyni jako zprostředkovatel na základě zprostředkovatelské smlouvy, přičemž k němu měla důvěru. Jádrem argumentace krajského soudu se nachází v bodě 17 napadeného rozsudku, v němž krajský soud uvedl, že „[b]yť pouze na základě dřívější pozitivní zkušenosti s obchodním partnerem nelze samozřejmě zcela rezignovat na kritickou analýzu chování obchodního partnera, resp. průběhu obchodních transakcí, konstatuje krajský soud v této souvislosti, že žalobkyně se o uvedené obchodní vztahy zajímala v dostatečné míře, když si nechala předložit identifikační údaje odběratele DOMINOR, kopii občanského průkazu jednatele DOMINOR a osvědčení o registraci DOMINOR k DPH. Současně obezřetně sjednala platbu za zboží předem a zboží expedovala až po úplném zaplacení sjednané kupní ceny. Průběh obchodních transakcí byl standardní, zboží bylo zaplacené, dodáno a přeprava a dodání zboží odběrateli DOMINOR byly potvrzovány příslušnými podklady. Žalobkyně tedy podle krajského soudu učinila dostatečná opatření, aby své účasti na podvodném jednání zamezila.“ Dále krajský soud nepovažoval za relevantní, že právní nástupce společnosti DOMINOR je nekontaktní, neboť kontaktní byl bývalý jednatel této společnosti. V návaznosti na to krajský soud konstatoval, že není zřejmé, z jakého důvodu se stěžovatel přiklonil k verzi svědka Božika, aniž by provedl opakovaný výslech svědka L., s jehož výpovědí se verze pana Božika rozcházela, resp. že důvody pro neprovedení opětovného výslechu pana L. neobstojí. Tyto nevypořádané rozpory mezi výpověďmi jednotlivých svědků dle krajského soudu neumožňují postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.

[29] K tomu kasační soud uvádí, že bylo prvně třeba, aby sám krajský soud konkrétně vyhodnotil, nakolik jsou s ohledem na okolnosti věci – a především pak argumentaci stěžovatele – dány takové skutečnosti, které poukazují na nestandardnost posuzovaných transakcí (a případně též vyhodnotit, zda stěžovatel svou argumentací před soudem opožděně „nedohání“ to, co mělo být uvedeno již v napadeném rozhodnutí – viz např. rozsudek NSS z 16. 10. 2020, č. j. 5 As 74/2019-39, bod 21). Až na základě takového zvážení mohl v kontextu projednávané věci přistoupit k rozboru, zda obstojí důvody, pro které stěžovatel považoval opakovaný výslech svědka L. za nadbytečný.

[30] Argumentační báze, na které krajský soud své závěry vystavěl, tedy ve světle skutečností namítaných stěžovatelem v řízení o žalobě není dostatečně robustní. Krajský soud vzal v potaz pouze některé skutečnosti, které uvedl především v bodě 17 svého rozsudku (viz bod [28] výše), avšak nevypořádal se přezkoumatelně s okolnostmi, které měly prokazovat existenci nestandardních okolností obchodování v řetězci, na které stěžovatel v řízení o žalobě poukazoval.

[31] Jde např. o nekontaktnost právního nástupce společnosti DOMINOR a to, že ani tento právní nástupce si neplní své daňové povinnosti. Krajský soud se sice zabýval kontaktností bývalého jednatele společnosti DOMINOR, pana Božika, to ale nelze bez dalšího ztotožňovat s kontaktností obchodního partnera žalobkyně a plněním daňových povinností z jeho strany; také tím není pokryta otázka společnosti jako tzv. „missing tradera“ v rámci obchodování, jak na to odkazoval v řízení před krajským soudem stěžovatel. Dále stěžovatel poukazoval na odlišnost žalobkynina obchodování se společností DOMINOR oproti obchodování s jinými, méně významnými partnery, u nichž však žalobkyně přijímá kvalitativně vyšší opatření proti účasti na podvodu na DPH či postupuje a vystupuje jinak. V této souvislosti tak není zcela zřejmý význam rozsudku Nejvyššího správního soudu z 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, na který krajský soud odkázal v bodě 15 svého rozsudku, a dle kterého „[p]okud stěžovatel předestře své verze podložené relevantními

skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje“ (pozn.: podtržení doplnil NSS). Krajský soud tak na citovanou pasáž odkazoval, ačkoli stěžovatel poukazoval na to, že v případě obchodování se společností DOMINOR se lišila žalobkynina obchodní praxe od její jiné obchodní praxe. To také souvisí s námitkami stěžovatele, podpořenými odkazy na judikaturu správních soudů, že není obvyklé, aby plnění dosahující milionových hodnot nebyla podložena písemnými smlouvami (zde krajský soud pouze stručně uzavřel, že o obezřetnosti žalobkyně a obvyklosti transakcí svědčí to, že platba za zboží byla sjednána předem a zboží bylo expedováno až po zaplacení, přičemž zboží bylo dodáno a dodávky potvrzeny). S tím pak úzce souvisí, že se krajský soud nezabýval např. významem – dle stěžovatele – nesprávně vyplněných CMR listů. V této spojitosti kasační soud uvádí, že si je vědom toho, že touto otázkou se krajský soud zabýval ve svém shora zmíněném rozsudku č. j. 22 Af 22/2018-48 (viz výše bod [18]), tam tak ale činil ve vztahu k prokázání hmotněprávních podmínek dle § 64 zákona o DPH, nikoli k tomu, zda daná skutečnost má význam z hlediska institutu podvodu na DPH. Podobné se týká námitek stěžovatele, v nichž jsou zmiňovány nejasnosti ohledně fakturace (znalost variabilních symbolů daňových dokladů, které byly vystaveny až o několik dní později, či to, že na daňových dokladech byla již známa cena za dopravu, ač ta se odvíjela až následně od počtu ujetých kilometrů).

[32] Právě ve světle těchto a dalších okolností, které zmiňoval stěžovatel v řízení před soudem, je třeba až poté rozebrat, zda skutečně mohl k objasnění věci přispět opakovaný výsledek pana L. Právě tak totiž postupoval stěžovatel, zatímco krajský soud od shora uvedených aspektů víceméně abstrahoval, což mohlo přispět k závěru o nesprávném odmítnutí opětovného výsledku pana L. Nadto tato úvaha krajského soudu je podepřena argumentací vybočující z mezí žalobních bodů a dispoziční zásady dle § 75 odst. 2 s. ř. s. Žalobkyně totiž nijak nenamítala, že by „výsledek svědka Božika byl proveden nedostatečně“, ačkoli krajský soud v bodě 22 napadeného rozsudku o takové žalobní námitce hovoří. Pouze nad rámec věci nyní Nejvyšší správní soud poznamenává, že tato úvaha krajského soudu nebere v potaz ani to, že při opakovaném výsledku pana Božika dne 19. 6. 2019 u dožádaného slovenského správce daně byl přítomen jednatel žalobkyně i její zplnomocněnec, přičemž ti měli možnost klást otázky panu Božikovi, avšak toho využili spíše „zdrženlivě“ položením jediného dotazu.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Kasační soud tedy uzavírá, že rozsudek krajského soudu ruší pro jeho nepřezkoumatelnost, k níž přistupuje dílčí porušení § 75 odst. 2 s. ř. s. (viz bod [32]); jde tedy o kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.. Detailně se proto nezabývá kasační argumentací, která míří již do věcného posouzení případu [hledisko kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a která rozvíjí vyjádření, jež k žalobě podal stěžovatel v řízení před krajským soudem. Právě touto argumentací vznesenou před krajským soudem, s respektováním mezí vymezených žalobními body, se bude krajský soud zabývat v dalším řízení.

[34] Jelikož Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o důvodnosti kasační stížnosti, zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Na městském soudu tak bude, aby znovu projednal v mezích žalobních bodů podanou žalobu, přičemž zohlední i námitky uváděné stěžovatelem v řízení před krajským soudem (blíže k dalšímu postupu krajského

pokračování

soudu body [29] až [33]). Nejvyšší správní soud přitom nyní nijak nepředjímá právní posouzení věci krajským soudem, tedy samotnou otázku, zda je žaloba důvodná a zda žalobkyně splnila podmínky pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona o DPH.

[35] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. října 2023

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu