



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobce: **Z. M.**, zastoupeného Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem, sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 11. 2021, č. j. 43910/21/ 5300-21441-708995, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 24. 1. 2023, č. j. 59 Af 8/2022-107,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu a řízení před krajským soudem

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj dodatečnými platebními výměry ze dne 25. 9. 2020 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015, březen 2015, duben 2015, květen 2015, červenec 2015, říjen 2015, listopad 2015 a prosinec 2015 a příslušející penále. Proti dodatečným platebním výměrům brojil žalobce odvoláním. Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 11. 2021, č. j. 43910/21/5300-21441-708995, dodatečný platební výměr za zdaňovací období duben 2015 potvrdil a ostatní platební výměry změnil.

[2] Žalobci nebyly uznány odpočty DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Kolokvium, s.r.o. týkajících se pronájmu reklamních ploch a zhotovení polepu a montáže

desek na lávce pro pěší; pronájmu reklamních ploch a výroby a montáže reklamního poutače na ulici Víta Nejedlého (zdaňovací období duben 2015); pronájmu reklamních ploch, výroby železobetonové konstrukce a montáže bannerů na hřišti v Libiřanech (zdaňovací období květen 2015) a dále z přijatých zdanitelných plnění od společnosti NALWATECH, s.r.o. týkajících se pronájmu reklamních ploch a výroby a montáže billboardů na křižovatce u ČKD a HZS Kukleny (zdaňovací období duben 2015) z důvodu neprokázání splnění hmotněprávních podmínek § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[3] Žalobci dále nebyly uznány odpočty DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Kolokvium týkajících se nákupu reklamních visaček (zdaňovací období únor 2015, březen 2015, říjen 2015 až prosinec 2015); pronájmu reklamních ploch na křižovatce u ČKD a HZS Kukleny, na lávce pro pěší, na ulici Víta Nejedlého, na stadionu FC Libiřany a na bytovém domě v Ostroměři (zdaňovací období říjen až prosinec 2015). Dle žalovaného žalobce sice v těchto případech splnil formální a hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, avšak byl identifikován obchodní řetězec zasažený podvodem na dani z přidané hodnoty a žalobce minimálně mohl vědět, že se podílí na řetězových obchodních transakcích, které jsou stíženy podvodem.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce správní žalobou, kterou krajský soud zamítl rozsudkem označeným v záhlaví. Krajský soud připomněl, že odepření nároku na odpočet DPH nesplňuje výběr „chybějící daně“, naopak má zabránit přiznání nároku tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Správce daně z tohoto důvodu není povinen přesně vyčíslit výši chybějící daně, ale prokázat, že došlo k narušení neutrality daně. Argumentaci žalobce stran rozlišování mezi pojmy „věděl nebo mohl vědět“ a „věděl nebo musel vědět“ krajský soud nepřisvědčil, citoval přitom rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2021, č. j. 9 Afs 334/2019-62, dle kterého jsou tyto termíny používány zjevně ve shodném významu. Krajský soud dospěl ke shodnému závěru jako žalovaný, že správce daně unesl důkazní břemeno ohledně prokázání existence daňového podvodu. Již z tohoto důvodu nebylo na místě využití zásady *in dubio pro reo*, jelikož skutkový stav byl náležitě objasněn, nelze proto hovořit o panujících pochybnostech. Současně se soud ztotožnil s názorem žalovaného, že daňové a trestní řízení jsou významně odlišné a nelze je zaměňovat, a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39.

[5] Krajský soud poukázal na skutečnost, že s argumentací žalobce rozsudkem SDEU ze dne 2. 5. 2018 ve věci C-574/15 *Scialdone* či stanoviskem generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci „ALTI“ OOD se náležitě vypořádal již žalovaný v napadeném rozhodnutí. Daňové orgány srozumitelně popsaly, v čem spočíval daňový podvod, identifikovaly chybějící daň u společnosti Kolokvium a nestandardnosti svědčící o zasažení daného řetězce daňovým podvodem. Poté daňové orgány popsaly, že žalobce o své účasti na podvodu minimálně mohl vědět, přičemž neučinil přiměřená opatření, kterými by účasti na podvodu předešel. Dále krajský soud konstatoval, že není povinností správce daně objasnit, jakým konkrétním způsobem konkrétní subjekty v řetězci z daňového podvodu profitovaly. Krajský soud poté poukázal na některé okolnosti, které svědčí o tom, že obchodní vztah mezi žalobcem a společností Kolokvium nebyl standardní, odkázal zejména na mnohonásobné navýšení ceny při prodeji reklamních visaček či pronájmu reklamních ploch. Soud poté odkázal na rozhodnutí žalovaného, které obsahuje popis souboru nepřímých důkazů, jež svědčí o tom, že žalobce mohl vědět, že se účastní

pokračování

daňového podvodu, a také odůvodnění žalovaného stran nedostatečné míry žalobcovy obezřetnosti.

[6] Při vypořádání námitek týkajících se zdanitelných plnění, u nichž žalovaný konstatoval nesplnění hmotněprávních podmínek, se krajský soud ztotožnil s žalovaným, že bylo povinností žalobce, aby si obstaral dostatek důkazů k prokázání nároku na odpočet, a to již v daňovém řízení. Jelikož mohl žalobce navržené důkazy předložit již v řízení u správce daně, krajský soud jimi řízení nedoplňoval. Stejně tak nedoplňoval řízení ani o spisový materiál Policie ČR, protože to považoval za nadbytečné.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] **Žalobce** (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítal, že v dané věci panuje spor o naplnění podmínek daňového podvodu. Chybějící daň nelze identifikovat pouze na základě toho, že se společnost Kolokvium v průběhu daňové kontroly stala nekontaktní (srov. rozsudek SDEU ze dne 15. 9. 2022 ve věci C-227/21, *UAB „HA.EN.“*). Správce daně současně neprokázal, že by chybějící daň byla výsledkem podvodného jednání. Situaci, kdy se stane daňové řízení pro jednatele společnosti Kolokvium nečitelným, lze považovat za pouhé podnikatelské pochybení, nikoliv výsledek zjevné snahy plátce zastřít svoji daňovou povinnost. Společnost Kolokvium všechna plnění řádně priznala a vykázala, ze všech plnění byla řádně odvedena daň na výstupu. Správce daně chybějící daň u společnosti identifikoval až po neuznání nároku na odpočet uplatněného společností Kolokvium. Tímto došlo k naprostému roztržení celého řetězce, což je v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32). Společnost Kolokvium dle správce daně navíc neprokázala uplatněné nároky na odpočet pouze z toho důvodu, že předmět plnění na některých dokladech byl neurčitý. Tato premisa je naprosto absurdní a nijak o fiktivních nárocích na odpočet daně nevypovídá. Stěžovatel tuto argumentaci spolu s odkazy na relevantní judikaturu předložil již krajskému soudu, ten se však s těmito námitkami vypořádal pouze ryze formálně. Stěžovatel se neztotožnil s odkazem krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, neboť nadále setrvává na závěrech rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80, ve kterém Nejvyšší správní soud jednoznačně dospěl k závěru, že nebyla vysvětlena příčinná souvislost mezi uplatněnými nároky na odpočet daně dodavatele a plněními uskutečněnými tímto dodavatelem pro daňový subjekt.

[8] Ohledně nároků na odpočet DPH odepřených z důvodu neprokázání hmotněprávních podmínek stěžovatel odkázal na svoji argumentaci obsaženou v žalobě. Stěžovatel vyložil, proč samotný časový nesoulad mezi výrobou a montáží reklamy není významný, když byla dodržována smlouva a jednotlivá smluvní ujednání. Dále stěžovatel trvá na požadavku doplnění věci spisovým materiálem Policie ČR, resp. rozsudkem Okresního soudu v Pardubicích, sp. zn. 8 T 218/2017. Tvrzení krajského soudu, že rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a trestním řízení je rozdílné, nevylučuje použití daných podkladů jako důkazu pro daňové řízení.

[9] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí. Doplnuje, že je přípustné, aby si krajský soud, souhlasí-li se závěry správního orgánu, osvojil tyto závěry se souhlasnou poznámkou. Není pravdou, že by krajský soud zasáhl do stěžovatelova práva na spravedlivý proces, jelikož napadený rozsudek obsahuje argumentačně ucelený systém, který alespoň implicitně vypořádává všechny námitky

stěžovatele. Krajský soud objasnil, že žalovaný v posuzovaném případě identifikoval chybějící daň, k závěru o existenci podvodu na DPH však dospěl až po prokázání celé řady nestandardních okolností, které ve svém souhrnu svědčily o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku podnikatelského selhání. Není zřejmé, proč stěžovatel odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 15. 9. 2022 ve věci C-227/21, *UAB „HA.EN.“*, jelikož rozsudek krajského soud v něm není v rozporu. Porušení neutrality daně bylo v projednávaném případě identifikováno u společnosti Kolokvium, která pomocí fiktivních plnění uměle snižovala svoji daňovou povinnost. V průběhu daňové kontroly se společnost stala nekontaktní, neprokázala tak nárok na odpočet z jí deklarovaných plnění a správce daně jí doměřil daň, kterou neuhradila, čímž došlo k narušení neutrality daně. Dále byla prokázána celá řada nestandardností, které svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo v rámci daňového podvodu. K námitce rozpornosti svých tvrzení žalovaný dodává, že nikdy neuváděl, že skutečným dodavatelem reklamních předmětů nebyla společnost Candoo. Společnost Kolokvium uplatňovala kromě plnění od společnosti Candoo také jiná plnění, kterými si snižovala svoji daňovou povinnost, přičemž společnost Kolokvium neprokázala, která plnění se uskutečnila a která plnění byla pouze fiktivní. Stěžovatelem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80, není přílehlavý, jelikož se týká situace, kdy nedošlo k dostatečnému provázání plnění přijímaných daňovým subjektem s řetězci zasaženými podvodem na DPH.

[10] Dále žalovaný dodává, že stěžovatel v případě nároku na odpočet neuznaného z důvodu neprokázání hmotněprávních podmínek pouze odkázal na argumentaci obsaženou v žalobě, což je postup, který nereflektuje povahu kasační stížnosti. Žalovaný zdůraznil, že v otázce prokázání nároku na odpočet DPH tíží důkazní břemeno daňový subjekt, který by si měl ve vlastním zájmu obstarat dostatek důkazních prostředků k prokázání svých daňových nároků. Těžiště dokazování má probíhat před správními orgány, návrhy na doplnění spisového materiálu mohl stěžovatel uplatnit již v řízení před správcem daně, resp. žalovaným. Krajský soud se s návrhem na doplnění dokazování řádně vypořádal. Žalovaný závěrem uvádí, že stěžovatel neprokázal, že tvrzená plnění zahrnutá v tabulce č. 1 rozhodnutí žalovaného přijal v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[12] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“)], a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III.A) Odkazy krajského soudu na rozhodnutí žalovaného

[13] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že se krajský soud jeho námitkami zabýval ryze formálně, aniž by se s nimi fakticky zabýval.

[14] Této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Pokud žalobce uplatní v žalobě obdobné námitky jako v daňovém řízení a rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné, není nezbytné, aby se krajský soud snažil přeformulovat závěry správních orgánů, plně postačí, odkáže-li na konkrétní části rozhodnutí žalovaného se souhlasnou poznámkou (srov.

pokračování

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2023, č. j. 1 Afs 284/2022-38). Stěžovatel namítá, že se krajský soud nedostatečně vypořádal zejména s argumentací uplatněnou v odst. 19, 22, 23 nebo 24 žaloby, kde stěžovatel namítal neprokázání porušení neutrality daně. Krajský soud se s touto argumentací zcela dostatečně vypořádal v odst. 39, 40 a 41 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud doplňuje, že argumentace stěžovatele uplatněná ve výše uvedených odstavcích žaloby se nese spíše v obecném duchu, stěžovatel projevuje prostý nesouhlas s prokázáním narušení neutrality daně, který doplňuje odkazy a citacemi toliko obecných závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu bez konkrétního vysvětlení, proč by měly být v dané věci relevantní. V tomto případě se pak Nejvyšší soud jeví jako zcela dostatečný, pokud krajský soud zrekapituloval hlavní závěry žalovaného, jež si krajský soud osvojil, a v dalším odkázal na rozhodnutí žalovaného.

III.B) Neprokázání narušení neutrality daně

[15] Hlavní kasační námitkou stěžovatele je, že krajský soud nesprávným způsobem interpretoval závěry SDEU týkající se podvodu na DPH, zejména porušení neutrality daně.

[16] Podvodem na DPH judikatura SDEU označuje zejména situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (viz rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd* [v likvidaci] a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04; nebo ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-80/11 a C-142/11).

[17] Rovněž ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu posuzuje daňový podvod shodně a zdůrazňuje, že znakem podvodu je ve smyslu judikatury SDEU „skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte“, čímž dochází k narušení daňové neutrality. „Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu“ a prokazovat „vědomost o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu“ (viz rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve věci *VYRTYCH*, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 69, a řada rozsudků na něj navazujících; např. rozsudek ze dne 15. 11. 2021, č. j. 8 Afs 343/2019-38, bod 13, nebo rozsudek ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021-41, bod 15).

[18] Při úvaze, zda lze daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně či osvobození od daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, vychází judikatura Nejvyššího správního soudu ze zkoumání naplnění následujících podmínek: existence podvodu, existence objektivních skutkových okolností svědčících o možné vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu, resp. neexistence dostatečných rozumných opatření, jimiž by daňový subjekt minimalizoval riziko své účasti na podvodu, neboli absence dobré víry (viz např. rozsudek ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, ve věci *NURA*, bod 41, rozsudek ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, bod 33, rozsudek ze dne 15. 12. 2020, č. j. 4 Afs 136/2020-31, bod 22).

[19] Dokazování správce daně ohledně naplnění prvních dvou podmínek spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích, avšak natolik silných nepřímých důkazů (střípků mozaiky), které nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (viz výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 206/2020-41 ve věci *PM Trading*, body 35 a 47).

[20] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že daňové orgány řádně prokázaly naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH. Daňové orgány identifikovaly narušení neutrality daně u stěžovatelova dodavatele společnosti Kolokvium. Tato společnost vykazovala v daňových přiznáních vysoké vstupy a výstupy, v souhrnu tak vykazovala nízkou daňovou povinnost. V průběhu daňové kontroly se však tato společnost stala pro správce daně nekontaktní, neprokázala tak oprávněnost nároku na odpočet daně u všech přijatých plnění. Z tohoto důvodu byla její původně nízká daňová povinnost doměřena správcem daně a společnost dlužnou daň neuhradila. Narušení neutrality daně v tomto případě tedy spočívá v tom, že daňová povinnost z uskutečněných plnění pro stěžovatele nebyla dodavatelem stěžovatele odvedena do státního rozpočtu z důvodu snižování přiznané daně fiktivními vstupy, které byly správcem daně vyloučeny. Narušením neutrality je i odepření nároku na odpočet daně vedoucí k doměření daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2020, č. j. 4 Afs 136/2020-31, a ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58), nebo nespolupráce článku řetězce vedoucí k nemožnosti ověřit vykazované daňové povinnosti (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39, a ze dne 13. 8. 2021, č. j. 7 Afs 428/2019-39). Nejvyšší správní soud tak nepřisvědčil argumentaci stěžovatele, že daňové orgány neprokázaly narušení neutrality daně.

[21] Stěžovatel poukazuje na závěry rozsudku SDEU ze dne 15. 9. 2022, C-227/21, *UAB „HA.EN.“*, ze kterých vyvozuje, že chybějící daň není výsledkem podnikatelského pochybení, ale výsledkem zjevné snahy plátce zastřít svoji daňovou povinnost. S tímto obecným závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, pouhé narušení neutrality daně ještě bez dalšího nesvědčí o existenci podvodu na DPH. Samotné neuhrzení přiznané daně není únikem na DPH bez ohledu na to, zda je takové opomenutí úmyslné či nikoli (srov. rozsudek SDEU ze dne 2. 5. 2018, C-574/15, *Scialdone*, body 38 až 41). Daňové orgány mají povinnost vedle narušení neutrality daně prokázat, že k tomuto narušení došlo v důsledku podvodného jednání.

[22] V kasační stížnosti se stěžovatel snaží navodit dojem, že k narušení neutrality v případě společnosti Kolokvium došlo v důsledku pouhého podnikatelského pochybení, jelikož daňové řízení se pro jednatele společnosti Kolokvium „stalo nečitelným“. Nejvyšší správní soud však ve shodě s krajským soudem uvádí, že daňové orgány v řetězci mezi společnostmi Kolokvium a stěžovatelem prokázaly celou řadu nestandardností, které svědčí o podvodném jednání. Při přeprodávání reklamních visáček a pronájmu reklamních ploch byla několikrát navýšena cena tohoto plnění bez jakéhokoliv ekonomického opodstatnění. Úhrada za plnění byla provedena bezhotovostně, následně však byly v podstatě všechny finanční prostředky vybírány z účtu společnosti Kolokvium v hotovosti. Za další nestandardnosti lze označit nekontaktnost společnosti Kolokvium, či její virtuální sídlo. Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodné jednotlivé nestandardnosti podrobně rozebírat, jelikož stěžovatel proti těmto skutečnostem v kasační stížnosti konkrétně nijak nebrojí, pouze obecně namítá, že žalovaný podvodný charakter jednání neprokázal, což však

pokračování

není pravdou. I Nejvyšší správní soud proto v podrobnostech odkazuje na rozhodnutí žalovaného.

[23] Lze podotknout, že společnost Kolokvium se v průběhu daňové kontroly stala nekontaktní pro správce daně, v důsledku čehož neprokázala, která z deklarovaných plnění jsou fiktivní a která se uskutečnila. Dokazování v daňovém řízení je přitom koncipováno tím způsobem, že tyto skutečnosti je povinen prokázat daňový subjekt, a nikoliv správce daně, jak v kasační stížnosti namítá stěžovatel. Současně je z výše uvedeného zřejmé, že daňové orgány nezpochybily všechna deklarovaná plnění, nelze tak hovořit o rozpadu obchodního řetězce, odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, tak není případný. Konečně je nutné upozornit na to, že předmětem tohoto řízení je hodnocení splnění daňových povinností stěžovatelem, není zde proto přípustné znovu se zabývat tím, zda daňové orgány postupovaly správně, když společnosti Kolokvium doměřily daň v rámci jiné daňové kontroly.

[24] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že daňové orgány vedle narušení neutrality daně prokázaly v případě spolupráce s dodavatelem Kolokvium i celou řadu nestandardností, jež ve svém souhrnu svědčí o existenci podvodu na DPH. Existence těchto nestandardností pak odlišuje projednávaný případ od případů z judikatury SDEU, na které odkazuje stěžovatel, nejsou tak na projednávanou věc přílehlivé. Nelze proto dospět k závěru, že by krajský soud nesprávným způsobem interpretoval judikaturu SDEU, pokud rozhodl jinak než v těchto případech.

[25] Stěžovatel v kasační stížnosti brojil pouze proti prokázání existence daňového podvodu (zejména prokázání narušení neutrality daně), nezpochybňoval závěry daňových orgánů ohledně toho, jak byl stěžovatel do daného řetězce zapojen, proč stěžovatel o podvodném charakteru řetězce věděl nebo vědět měl a mohl, nebo proč byla opatření přijatá stěžovatelem za účelem zamezení účasti na daňovém podvodu nedostatečná. Nejvyšší správní soud se proto těmito otázkami nezabýval, neboť je při přezkumu napadeného rozsudku krajského soudu vázán rozsahem kasačních důvodů.

III.C) Neprokázání naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně

[26] Stěžovatel v korespondující části kasační stížnosti v podstatě bez dalšího odkazuje na argumentaci obsaženou v žalobě. Stěžovatel je však v kasační stížnosti povinen se vymezit proti důvodům rozhodnutí krajského soudu nikoli správního orgánu, jakkoli krajský soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu a jemu předcházející postup (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 106/2009-77 ze dne 10. 9. 2009, dle kterého „kasační stížnost, jejíž důvody nesměřují vůči výroku napadeného soudního rozhodnutí, resp. nesměřují proti důvodům, na nichž je toto rozhodnutí postaveno, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s.“). Nejvyšší správní soud se tak touto argumentací nezabýval. Jedinou námitkou, kterou stěžovatel ve vztahu k neprokázání hmotněprávních podmínek uplatnil přímo v kasační stížnosti, je nedoplnění věci spisovým materiálem Policie ČR, resp. rozsudkem Okresního soudu v Pardubicích, sp. zn. 8 T 218/2017.

[27] Při doplňování důkazního materiálu v řízení před soudem nelze odhlédnout od specifické povahy daňového řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2009, č. j. 5 Afs 44/2008-57). V tomto řízení totiž daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností, je proto na něm, aby již v řízení před daňovými orgány navrhoval k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry

daňových orgánů v předmětné věci tedy nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost v daňovém řízení nesplní, nemůže pak již rozhodnutí daňových orgánů vycházející z těchto skutečností zpochybňovat před soudem a navrhopat provedení důkazů, které mohl uplatnit již v daňovém řízení. Řízení před soudem nemá a nemůže nahrazovat řízení před daňovými orgány. Výše uvedené však nenarušuje povinnost soudu řádně se s navrženými důkazy vypořádat a odůvodnit jejich případné neprovedení. Z prezentované logiky daňového řízení plyne závěr, že je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu, který si jejich existence v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodu jakési procesní taktiky, na straně druhé. Na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud (i) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a (ii) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015-71, č. 3577/2017 Sb. NSS.)

[28] Dle Nejvyššího správního soudu krajský soud v projednávané věci svůj závěr o nadbytečnosti provedení důkazu trestním spisem Policie ČR odůvodnil dostatečně (provedení důkazu trestním rozsudkem navrhuje stěžovatel nově až v kasační stížnosti). Krajský soud upozornil především na rozdílné rozvržení důkazního břemene v daňovém a trestním řízení. Také poukázal na to, že pan B. (obžalovaný v trestním řízení) byl v daňovém řízení vyslechnut jako svědek. Stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se zabývá využitím podkladů z trestního řízení v řízení daňovém, a to v neprospěch daňových subjektů. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že stěžovatel navrhl doplnit skutkový stav ve věci trestním spisem Policie ČR s odůvodněním, že v trestním řízení měla být prokázána řádná realizace všech plnění. Stěžovatel se tak snaží o převzetí skutkového zjištění z trestního řízení, a nikoliv podkladu pro tento skutkový závěr. V tomto směru je nutné odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011-78, dle kterého *„odlišnost obou řízení z hlediska procesu se nejmarkantněji projevuje v tom, že v trestním řízení je to příslušný orgán státu (státní zástupce), kdo je povinen prokázat, že obžalovaný spáchal trestný čin (čímž by byla prolomena jeho zákonem presumovaná nevina); naproti tomu v řízení daňovém je na daňovém subjektu, aby prokázal správnost svých tvrzení, tedy na něm leží důkazní břemeno ohledně řádného splnění daňové povinnosti. Příznivý výsledek trestního řízení pro obžalovaného proto může být ovlivněn i nedostatkem důkazů shromážděných v jeho neprospěch, zatímco v daňovém řízení může mít shodná skutková situace (s ohledem na opačně nastavené důkazní břemeno) pro tutéž osobu (zde v postavení daňového subjektu) výsledek zcela opačný.“* Z tohoto důvodu nelze bez dalšího přejímat skutkové závěry orgánů činných v trestním řízení do řízení daňového. Jiná situace však může nastat v případě přejímání jednotlivých podkladů, ze kterých orgány v trestním řízení vycházely, to však není projednávaný případ.

[29] Krajský soud se proto dostatečně vypořádal s důkazním návrhem stěžovatele, první podmínka z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, proto není splněna. Obě podmínky přitom musí být splněny kumulativně, pokud není splněna pouze jedna z nich, není nutné trvat na provedení důkazu v řízení před soudem. Nejvyšší správní soud má navíc zato, že lze důvodně pochybovat také o naplnění druhé z podmínek (nemožnosti uplatnění důkazu v daňovém řízení). Stěžovatel výslovně uvádí, že

pokračování

se trestního řízení přímo účastnil jako poškozený. Ze spisové značky řízení (sp. zn. 8 T 218/2017) přitom vyplývá, že bylo zahájeno již v roce 2017. Stěžovatel mohl v daňovém řízení uplatnit důkazní návrhy až do doby vydání rozhodnutí žalovaného, tedy do 30. 11. 2021. Je velmi nepravděpodobné, že by stěžovatel nedisponoval žádnými informacemi ohledně trestního řízení zahájeného čtyři roky před vydáním rozhodnutí žalovaného, jehož se navíc dle svých tvrzení účastnil, a poté tyto informace získal ve lhůtě pro podání správní žaloby. Stěžovatel k tomuto uvedl pouze to, že se o trestním řízení nově dozvěděl. Je bezpochyby na daňovém subjektu, aby konkrétně tvrdil a prokázal, proč nemohl důkazní návrh uplatnit již v daňovém řízení. Obecné tvrzení stěžovatele je z tohoto pohledu nedostatečné a také s ohledem na uvedené skutečnosti nevěrohodné. Důvěryhodnost stěžovatelových tvrzení snižuje také jejich rozporuplnost. V žalobě stěžovatel uváděl, že v trestním řízení bylo prokázáno uskutečnění všech plnění vyjma realizace lávky pro pěší za období leden až březen 2015, v kasační stížnosti však tvrdí, že bylo v trestním řízení prokázáno uskutečnění všech plnění.

[30] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že se krajský soud dostatečným způsobem vypořádal s důkazním návrhem stěžovatele, a nezatížil proto své řízení vadou nezákonnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[32] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 10. dubna 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu