



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobce: **Ing. T. R.**, zastoupeného advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2022, čj. 32382/22/5300-22444-707622, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 13. 12. 2023, čj. 52 Af 29/2022 - 87,

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 d ů v o d n ě n í :**1. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (*správce daně*) dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 2. 2020 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (*DPH*) za zdaňovací období duben 2016 ve výši 2 347 031 Kč a zároveň mu stanovil povinnost uhradit penále ve výši 469 406 Kč. Důvodem doměření daně a uložení penále byla skutečnost, že se žalobce účastnil obchodních transakcí (nákup a prodej řepkového oleje) ve třech řetězcích zasažených podvodem na DPH (pro účast v podvodných řetězcích bylo s žalobcem vedeno také trestní řízení). Odvolání, které proti dodatečnému platebnímu výměru následně žalobce podal, zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví, a potvrdil tak rozhodnutí správce daně.

[2] Proti rozhodnutí o odvolání se žalobce bránil žalobou. Krajský soud však nepřisvědčil žádné ze žalobních námitek a žalobu rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

2. Shrnutí kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

2.1 Kasační stížnost

- [3] Žalobce (nyní *stěžovatel*) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.
- [4] Stěžovatel předně poukazuje na fakt, že o podvodu na DPH rozhodovaly jak orgány finanční správy, tak i orgány činné v trestním řízení. Jelikož žalovaný v rámci daňové kontroly rozhodl později než trestní soudy, měl ve svém rozhodnutí podle stěžovatele jejich pravomocné závěry náležitě zohlednit. Tím, že tak žalovaný neučinil, zatížil svoje rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, a zároveň porušil zásadu *ne bis in idem*. Krajský soud potom tyto chybné závěry znásobil dalšími nepřezkoumatelnými úvahami a tvrzeními, proto tedy i jeho rozsudek je podle stěžovatele nepřezkoumatelný.
- [5] Stěžovatel dále zdůrazňuje, že původ transakcí, které byly zatíženy podvodem na DPH, nebyl na jeho straně, ani na straně pana T., jednatele společnosti Trávníček-Svitavy; oba pouze navázali na obchodní model vybudovaný dávno před nimi. Stěžovatel byl od roku 2014 zaměstnancem společnosti PROTECO PRAHA, jež byla hlavním dodavatelem řepkového oleje pro společnost Trávníček-Svitavy, která následně nakoupený olej přeprodovala svým odběratelům. Když však PROTECO Praha se svým dodavatelem řepkového oleje, společností HOP MEDICAL Q, ukončila veškerou spolupráci, dostala se do problémů i společnost Trávníček-Svitavy, jelikož přišla o dodavatele oleje, který měla následně distribuovat svému odběrateli, společnosti Provit. Aby bylo možné předejít finančním škodám pro společnost Trávníček-Svitavy, vstoupil do řetězce namísto PROTECO Praha stěžovatel. Stěžovatel podle svých slov fakticky navázal na činnost, kterou dělal pro původního zaměstnavatele; z předchozího zaměstnání ovšem využil pouze nabyté know-how, samotnou činnost již vykonával na vlastní účet a vlastní odpovědnost. Na základě výše uvedeného tedy stěžovatel odmítá tvrzení, že již od samého počátku věděl nebo vědět měl, že obchod je zatížen podvodem na DPH.
- [6] Stěžovatel dále zpochybňuje existenci daňové ztráty. Podle jeho tvrzení se žalovanému nepodařilo přesvědčivě prokázat, kde a jak měla daňová ztráta vzniknout. Žalovaný sice identifikoval tři podvodné řetězce, jeden z nich však posoudil jinak, než zbývající dva; tento rozdílný přístup považuje stěžovatel za svévolnost a nepřezkoumatelnost, které „se žalovaný dopustil a kterou krajský soud posvětil.“ V tomto kontextu také stěžovatel namítá, že se žalovaný záměrně vyhnul podrobnému posouzení celé věci trestními soudy. Tento postup považuje za zcela bezprecedentní nepřezkoumatelnost.
- [7] Stěžovatel mimo jiné v kasační stížnosti uvádí několik závěrů soudu, které dle jeho tvrzení nemají oporu v daňovém spisu, nebo jsou s ním přímo v rozporu.
- [8] K námitce porušení zásady *ne bis in idem* stěžovatel uvádí, že za tutéž činnost již byl odsouzen v trestním řízení. Domnívá se, že je povinností orgánů finanční správy při rozhodování aplikovat judikaturu Evropského soudu pro lidská práva (ESLP) a zohlednit ji při ukládání správního trestu. To se nestalo, a stěžovatel se proto domnívá, že byl za jeden skutek potrestán dvakrát, což je v rozporu s Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod (EÚLP). Proto by měl NSS této námitce vyhovět a rozhodnutí krajského soudu zrušit.
- [9] V posledním bodě stěžovatel namítá, že žalovaný ani soud neprovedli výslech pana T., ačkoliv na to stěžovatel upozorňoval již v žalobě. Krajský soud měl za to, že výslech pana

pokračování

T. nemůže již nic nového přinést, proto jej jako svědka již nepředvolával. S tím ale stěžovatel nesouhlasí a neprovedení výsledku považuje za opomenutý důkaz.

[10] Stěžovatel považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný a navrhuje, aby jej NSS zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

2.2 Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve uvedl, že podle jeho názoru postupoval krajský soud při posouzení žaloby správně, jeho rozsudek je zákonný, přezkoumatelný a v podstatě odráží názor žalovaného. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný dále uvádí, že tuto námitku vznesl stěžovatel až v kasační stížnosti, v žalobě nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného nenamítal. Proto ani není možné, aby nyní NSS přezkoumával, jak se krajský soud s touto námitkou vypořádal, protože ten, vázán žalobní argumentací, nemohl posuzovat něco, co namítáno nebylo. Ze stejného důvodu se krajský soud nemohl zabývat ani námitkou, že žalovaný nevycházel ze závěrů trestních soudů. Stěžovatel k tomu nevznesl jedinou námitku, která by krajskému soudu umožnila se k rozdílným charakterům daňového a trestního řízení vyjádřit. Rovněž není podle žalovaného možné označit rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek opory ve spisu – ani tuto námitku neuplatnil stěžovatel v žalobě a namítá ji až nyní. Ačkoliv se krajský soud v odůvodnění dopustil nesprávnosti ve vyjádření, nejde o vadu natolik závažnou, aby byla s to způsobit nepřezkoumatelnost celého rozsudku.

[12] K námitce neexistence podvodu na DPH žalovaný shrnuje závěry krajského soudu, se kterými se v zásadě ztotožňuje. Podle něj se krajský soud touto námitkou zabýval dostatečně obsáhle, i za použití odkazů na relevantní podklady ve spisech. Fakt, že skutečně šlo o třístranný obchod (ve smyslu § 6g, resp. § 17 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), se podle žalovaného podařilo relevantně prokázat, byly jednoznačně identifikovány podvodné řetězce a ze zjištění relevantních okolností je zřejmé, že stěžovatel i vzhledem ke svému dlouholetému působení v oboru věděl nebo měl vědět, že se podvodného jednání účastní.

[13] Dále žalovaný uvádí, že námitku porušení zásady *ne bis in idem* vznesl stěžovatel poprvé až v kasační stížnosti, proto se jí krajský soud ani nemohl ve svém rozsudku zabývat.

[14] K poslední námitce, tedy k námitce neprovedení svědecké výpovědi pana Trávníčka, žalovaný pouze dodává, že odůvodněné odmítnutí provést navržené důkazní prostředky nepředstavuje vadu řízení, ani nemá za následek nepřezkoumatelnost, nezákonnost nebo nedostatečně objasněný skutkový stav. Neprovedení svědecké výpovědi pana Trávníčka žalovaný i krajský soud řádně odůvodnili, a proto ani tuto námitku nepovažuje žalovaný za důvodnou.

[15] S ohledem na výše uvedené proto žalovaný navrhuje, aby NSS kasační stížnost zamítl.

3. Právní hodnocení

[16] Kasační stížnost **není důvodná**.

[17] NSS předesílá, že podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nejsou přípustné kasační námitky, které se opírají o důvody, jež stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ačkoliv tak učinit mohl. V tomto směru podle konstantní judikatury

„ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřijatelné. Ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží“ (rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2004, čj. 1 Azs 34/2004-49, č. 419/2004 Sb. NSS). Jak NSS vysvětlil rovněž v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006-155, č. 1743/2009 Sb. NSS, ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do kasačního řízení. Připuštění uplatnění skutkových a právních novot v řízení před NSS by fakticky vedlo k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (dále rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2012, čj. 4 Azs 1/2011-89).

[18] Je také ještě dlužno dodat, že stěžovatelova argumentace není vždy zcela přílehavá, což se týká i odkazů na judikaturu, a skutková zjištění žalovaného popisuje způsobem, který překrucuje tvrzení popsána v rozhodnutí žalovaného i rozsudku krajského soudu. Celou řadu kasačních námitek také stěžovatel vznesl nyní poprvé. Kvalita kasační argumentace však do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí NSS (k tomu rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004 - 54), proto NSS vypořádává stěžovatelovy námitky jen stručně.

[19] Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodů upravených v § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.; některé z konkrétních kasačních námitek přitom skutečně neuplatnil v řízení před krajským soudem, ačkoliv jde o skutečnosti, které žalovaný podrobně přezkoumal a vypořádal se s nimi. Stěžovatel však uvedl i námitky, které se přímo dotýkají rozhodnutí krajského soudu, a proto je jeho kasační stížnost přípustná.

[20] Nepřípustnost se týká námítka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. K tomu NSS dodává, že skutečně jde o nově uplatněnou námitku, a proto se jí krajský soud nemohl jakkoliv zabývat, jelikož je při posuzování žaloby vázán jejím rozsahem. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí zjevně nevyvstala ani v tom smyslu, že by krajskému soudu znemožnila přezkum rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, čj. 7 Azs 79/2009 - 84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Obecně pak k nepřijatelnosti námítka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu, uplatněné až v řízení o kasační stížnosti, odkazuje NSS např. na své rozsudky ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 As 9/2013 - 34, bod 41, a ze dne 28. 11. 2012, čj. 8 Afs 60/2012 - 27, bod 16.

[21] Jako přípustnou je naopak třeba posoudit stěžovatelovu námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Tu spatřuje ve faktu, že krajský soud se nezabýval nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného, dále v tom, že žalovaný ve svém rozhodnutí nezohlednil závěry přijaté trestními soudy, rovněž, že žalovaný zaujal odlišný postoj k detekovaným podvodným řetězcům a že krajský soud opřel své závěry o tvrzení, která nemají oporu ve spisu.

[22] NSS předně konstatuje, že odůvodnění napadeného rozsudku je srozumitelné a opřené o dostatek důvodů. Celé odůvodnění je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému, z něhož rozumně plynou právní závěry (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014 - 43). Z rozsudku je patrné, jak krajský soud o návrhu rozhodl, jaké důvody jej k tomu vedly a na jakých úvahách založil své závěry.

pokračování

Rozsudek krajského soudu není ani vnitřně rozporný a nechybí v něm reakce na žádnou z podstatných žalobních námitek. Nepřezkoumatelnost taktéž není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která NSS znemožňuje rozsudek přezkoumat (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 3 Azs 69/2016 - 24). To, že se krajský soud do velké míry ztotožní se závěry a úvahami žalovaného správního orgánu či na ně v některých částech v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení odkáže, nemůže samo o sobě založit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS). V obecné i konkrétní rovině tedy napadený rozsudek splňuje všechny požadavky judikatury kladené na odůvodnění soudního rozhodnutí.

[23] Námitka, že se žalovaný nevyjádřil k trestním rozsudkům vydaným ve stejné věci, resp. k jednotlivým závěrům orgánů činných v trestním řízení, nemůže být důvodná, protože není ani přípustná. Předně žádná obdobná námitka nebyla vznesena v žalobě, proto se jí krajský soud, vázán rozsahem žalobních námitek, ani nemohl zabývat (to se týká i námitek vztahujících se k jednotlivým zjištěním z trestních spisů). NSS pouze pro úplnost dodává, že daňové a trestní řízení jsou dvě samostatná řízení, k jejichž nezávislosti se již NSS opakovaně ve své judikatuře vyjadřoval (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2009, čj. 8 Afs 86/2008 - 95, nebo rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2015, čj. 1 Afs 92/2015 - 35). Výsledky obou typů řízení, i v případě, že je posuzován stejný skutek, nejsou vnitřně provázány, odlišují se v předmětu a účelu řízení, stejně jako v okruhu účastníků a rozložení důkazního břemene, tudíž není možné, jako v posuzované věci, rozhodnutím v trestním řízení podmiňovat rozhodnutí v řízení daňovém. V daňovém řízení vůbec není rozhodující, zda daňový subjekt spáchal nějaký trestný čin. Proto není povinností orgánů finanční správy se k závěrům přijatým trestními soudy vždy vyjadřovat (k možné výjimce z hlediska uloženého trestu viz dále body [42] a násl.).

[24] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu nemohl zapříčinit ani „rozdílný přístup žalovaného k identifikovaným řetězcům.“ Správce daně při daňové kontrole v srpnu 2016 identifikoval tři obchodní řetězce, v nichž byla narušena neutralita DPH (tučně vyznačené společnosti):

1. Solvadis – MIRIAH – FIRANG – **HOP MEDICAL Q** – žalobce – Trávníček-Svitavy
2. Solvadis – MIRIAH – FIRANG – **GAMASON** – žalobce – Trávníček-Svitavy
3. Solvadis – MIRIAH – **Marineti Trade** – GAMASON – žalobce – Trávníček-Svitavy

Pro posouzení, zda jde o obchodní řetězce zatížené podvodem na DPH, je nutné, aby orgány finanční správy vysvětlily, v čem tkví podstata domnělého podvodu, případně vylíčit rozhodné skutkové okolnosti, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že o daňový podvod skutečně šlo (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017 - 63), resp. že jde o důvodnou domněnku daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019 - 33). Není ovšem povinností orgánů finanční správy ani správních soudů, aby prokázaly konkrétní způsob a konkrétní dodavatele, kterými byl podvod spáchán. Musí však být postaveno najisto, na jakých konkrétních skutkových okolnostech daňový podvod vznikl (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 - 60).

[25] Podle zjištění správce daně byla v řetězcích č. 1 a č. 2 krácena daňová povinnost tím, že společnosti HOP MEDICAL Q a GAMASON neoprávněně uplatnily nárok na odpočet daně z dokladů, které neoprávněně vystavily za společnost FIRANG, bez jejího vědomí. U řetězce č. 3 byla situace narušení neutrality daně odlišná – společnost Marineti Trade ani na výzvu správce daně nepodala daňové přiznání za rozhodné období, nepodala kontrolní hlášení a daň neuhradila. Všechny tři řetězce byly v rozhodnutí správce daně i žalovaného řádně identifikovány, odůvodnění obsahují i přesný skutkový popis toho, jak obchody probíhaly. Ze své podstaty nejde ani o účelově rozdílné posouzení všech tří řetězců – správce daně i žalovaný přezkoumatelně vysvětlili, jak a proč k daným závěrům dospěli. To krajský soud přezkoumal vycházející ze spisového materiálu, proto tedy námitka rozdílného přístupu k podvodným řetězcům nemůže založit nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

[26] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezakládá ani to, že krajský soud nepřihlédl ke skutečnostem, které mu, dle stěžovatele, měly být známy z úřední činnosti. Zde stěžovatel odkázal na rozsudek, který v jeho věci přijal NSS dne 24. 5. 2018 pod čj. 10 Afs 338/2017 - 70. Jím NSS zamítl kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu ze dne 20. 9. 2017, čj. 52 Af 72/2016 - 106. K tomu NSS poznamenává, že takto stěžovatel v řízení před krajským soudem neargumentoval. Navíc šlo v odkazovaném případě o přezkum zajišťovacího příkazu podle § 167 daňového řádu, tedy o předběžný úkon, při jehož vydání ještě nemusí být postaveny najisto „*veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně*“ (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2019, čj. 1 Afs 157/2018 - 38, bod 27 a judikaturu tam citovanou).

[27] Pokud jde o namítané závěry, které nemají oporu ve spisu, NSS předesílá, že jde opět o námitku, kterou stěžovatel vznesl až v řízení před NSS. Krajský soud při posouzení všech žalobních námitek vycházel z odůvodnění rozhodnutí žalovaného a podkladů ve správních spisech. Jelikož nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného stěžovatel v žalobě nenamítal, krajský soud zcela v souladu s judikaturou NSS vycházel z řádně odůvodněných závěrů žalovaného a vhodně poukázal na to, že s nimi souhlasí a fakticky je přebírá (srov. rozsudek čj. 8 Afs 75/2005 - 130 zmiňovaný již v bodě [22]).

[28] V návaznosti na výše uvedené NSS znovu zdůrazňuje, že k prokázání vědomé účasti na podvodu na DPH postačí, zjistí-li správce daně řadu nepřímých indicií, které ve svém souhrnu prokazují, že se daňový subjekt podvodu na DPH účastnil a že o tom musel či mohl vědět. Správce daně však nemusí prokázat, že daňový subjekt věděl o tom, u kterého článku řetězce byla identifikována chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval (viz rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 201/2021 - 74, č. 4491/2023 Sb. NSS). Přitom tyto indicie (okolnosti) nemusí být – každá sama o sobě – v rozporu se zákonem; rozhodné je, že ve svém souhrnu prokazují, že daňový subjekt musel či mohl vědět o svém zapojení do podvodu na DPH. Takových okolností uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí celou řadu (viz s. 23 a násl. napadeného rozhodnutí: rizikovitost komodity; způsob navázání spolupráce s dodavateli; nedostatek písemných smluv; způsob plateb za zboží a cena zboží; přebírání a skladování zboží, jeho původ a kvalita). NSS zdůrazňuje, že klíčové je právě souhrn těchto objektivních okolností, jakási jejich neúměrná kvantita, která ve svém důsledku vytváří novou kvalitu posuzovaného případu.

pokračování

[29] NSS dodává, že celkové pochybnosti správce daně nevyvracejí dílčí námitky, které stěžovatel vznáší. I kdyby stěžovatel „toliko“ vstoupil do způsobu obchodování, jaký dříve praktikovala společnost PROTECO PRAHA, neznamenalo by to, že on sám dostatečně prověřil své dodavatele a transakce, do kterých vstupoval. Naopak to dokládá, že rezignoval na přijetí vlastních opatření k zabránění účasti na podvodu na DPH (s těmito okolnostmi se krajský soud vypořádal v návaznosti na napadené rozhodnutí zejména v bodech 41, 50 a 51 svého rozsudku). Žalovaný i krajský soud se pak vypořádali s otázkou plateb za dodávky a s tím spojeného rizika přenášeného na stěžovatele, stejně jako s výší odměny, kterou měl za obchodování stěžovatel získat (cenu obchodů a své riziko nyní stěžovatel „snižuje“, zatímco svou odměnu prezentuje jako významnou). Přestože lze souhlasit se stěžovatelem, že zisk, kterého z obchodování dosahoval, by byl zřejmě ne nepodstatný (pokud by platila jeho tvrzení), pořád to nevysvětluje smysl jeho zapojení do řetězce (srov. např. bod 41 napadeného rozsudku). Celková ekonomická racionalita zapojení stěžovatele do obchodování byla vratká, celkové ceně zboží, dosažené s ohledem na úkor odvedení DPH, se přitom žalovaný i krajský soud věnovali. Stěžovatel i přes tvrzení o relativně nižší ceně obchodů a svého rizika nevyvrací, že při zvoleném způsobu plateb a chybějícím písemném smluvním zajištění byla jeho situace, s přihlédnutím k jeho ekonomickým poměrům, značně „prekérní“ a závislá zejména na jednání společnosti Trávníček-Svitavy (srov. body 41 a 43 napadeného rozsudku). Námitku týkající se virtuálních sídel dodavatelů stěžovatel v žalobě neuplatnil.

[30] Jediný z bodů rozsudku krajského soudu, který stěžovatel označil za nepřezkoumatelný, by bylo možné označit za nesprávný, ovšem pouze formulačně. Je to bod č. 40, ve kterém krajský soud uvádí, že stěžovatel působil u společnosti PROTECO PRAHA jako zaměstnanec už od roku 1992. Ze spisu i z vyjádření žalovaného plyne, že krajský soud chybně interpretoval dvě skutková zjištění žalovaného. Z rozhodnutí o odvolání však jednoznačně plyne, že rok 1992 je rokem, od kterého stěžovatel pracuje v oblasti obchodování se zemědělskými komoditami. Jde ostatně o informaci, kterou během správního řízení uvedl sám stěžovatel ve výpovědi ze dne 20. 1. 2017. Rozhodně však toto pochybení krajského soudu nezakládá nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. Všechny ostatní stěžovatelem uváděné body rozsudku krajského soudu potom vycházejí ze skutkových zjištění žalovaného, krajský soud na tuto skutečnost i explicitně odkazuje, což je, jak bylo uvedeno v bodě [27], zcela v souladu s judikaturou NSS.

[31] Pod námitku neprokázané existence daňové ztráty podřadil stěžovatel několik dílčích námitek (s většinou z nich se NSS vypořádal již výše): rozlišování mezi jednotlivými obchodními řetězci (body [24] a [25]), nenaplnění hmotněprávních podmínek pro vznik třístranného obchodu a záměrnou ignoraci zjištění trestních soudů ze strany orgánů finanční správy (bod [23]). Všechny tyto body mají podle stěžovatele za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu, která má navíc ústavní rozměr. Stěžovatel si tedy není jistý, kde vlastně daňová ztráta měla vzniknout, a jestli je správný pohled žalovaného (že šlo o třístranný obchod), stěžovatele (který existenci třístranného obchodu popírá) nebo orgánů činných v trestním řízení.

[32] K otázce splnění hmotněprávních podmínek pro vznik třístranného obchodu se krajský soud jednoznačně vyjádřil. O tom, že v daném případě o třístranný obchod skutečně šlo, svědčí CMR listy (daňový doklad), na kterých je ze strany společnosti MIRIAH uvedeno, že o třístranný obchod jde (jak bylo později zjištěno, byl zasažen podvodem na DPH). Stěžovatelova argumentace, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro jeho

vznik, tedy že společnost FIRANG o obchodu nevěděla, nemůže obstát. Součástí podvodu na DPH byla právě fiktivní fakturace na společnost FIRANG, proto celý systém musí být jako třístranný obchod posuzován. Existenci třístranného obchodu se podařilo prokázat i správci daně a žalovanému, krajský soud jeho závěry přezkoumatelně potvrdil. NSS k tomu doplňuje, že z hlediska posouzení třístranného obchodu daňové orgány zohlednily personální propojenost mezi společnostmi MIRIAH a HOP MEDICAL Q. I to pak byl jeden z důvodů, proč daňové orgány – legitimně – posuzovaly dva z řetězců odlišně od třetího: zatímco v případě řetězců, v nichž figurovala společnost FIRANG, dospěly k tomu, že šlo o fiktivní fakturaci bez vědomí uvedené společnosti, v případě řetězce, v němž vystupovala společnost Marinetti Trade, představoval její jednatel, pan D. S., takzvaného „bílého koně“.

[33] Námitka ústavněprávního rozměru nepřezkoumatelnosti je nová; stěžovatel ji vznesl poprvé v řízení před NSS. Jako taková je nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., proto se jí NSS nemůže zabývat. K namítaným opomenutým důkazům se NSS vyjadřuje dále v bodě [35], resp. v bodě [36].

[34] Stěžovatel v žalobě i nyní v kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že žalovaný neprovedl výslech pana T.. Podle stěžovatele jde o opomenutý důkaz. To, že krajský soud následně rozhodnutí pana T. nevyslechnout „posvětil“, zakládá dle stěžovatele opět nepřezkoumatelnost celého rozsudku krajského soudu.

[35] Krajský soud při posouzení této námitky vycházel z odůvodnění žalovaného a podkladů obsažených ve správním spise. Správce daně byl schopen shromáždit dostatek důkazů, které relevantně potvrzují skutečnost, že stěžovatel nevstupoval do obchodů s řepkovým olejem v dobré víře. Žalovaný toto rozhodnutí potvrdil, stejně tak krajský soud. Zcela nepřiléhavá je v tomto kontextu námitka stěžovatele, že potvrzením rozhodnutí správce daně a žalovaného popřel krajský soud § 1 odst. 2 a § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tyto paragrafy stanovují správci daně povinnost zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Zároveň však dávají správci daně možnost nebýt vázán pouze návrhy daňových subjektů. NSS ve své judikatuře již dříve upozornil, že ze znění § 92 odst. 2 daňového řádu *a contrario* vyplývá, že správce daně je oprávněn na základě svého uvážení rozhodnout o tom, které navržené důkazní prostředky směřují ke zjištění rozhodných skutečností, a které nikoliv (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2023, čj. 5 Afs 229/2021 - 37). Žalovaný i krajský soud proto postupovali správně, jestliže „potvrdili“ rozhodnutí správce daně již pana T. nevyslechnout, a to s příslušným odůvodněním: zejména s ohledem na to, že pan T., jakožto „odběratel“ stěžovatele (přesněji řečeno jednatel odběratele), nemohl relevantně vypovídat k otázce nevědomosti stěžovatele o podvodu na DPH vzhledem k jeho dodavatelům, resp. k opatřením, která měl stěžovatel přijmout, aby se vyhnul účasti na podvodu na DPH, jakož ani k obchodní praxi společnosti PROTECO PRAHA, na jejíž místo stěžovatel nastoupil při tomto obchodování.

[36] Pakliže stěžovatel argumentoval ve vztahu k opomenutým důkazům rozsudkem NSS ze dne 23. 10. 2012, čj. 1 As 115/2012 - 33, je třeba říci, že se jedná o nepřiléhavý odkaz. NSS se v daném rozsudku zabýval situací, kdy se městský soud nevyjádřil k důkazním návrhům. V nyní posuzované věci však stěžovatel v žalobě žádné důkazy nenavrhoval. Nadto byla tato námitka nepřipustná (srov. bod [33]).

[37] Dále je také třeba, aby se NSS vyjádřil k námitce, že ve stěžovatelově případě byl porušen zákaz *ne bis in idem*, tedy zákazu dvojího trestání v téže věci, a to s ohledem

pokračování

na to, že stěžovatel byl za tutéž činnost již jednou odsouzen. Poprvé byl totiž odsouzen rozhodnutími trestních soudů a podruhé mu daňové orgány uložily penále z doměřené daně, které je třeba rovněž považovat za trest.

[38] Ani tuto námitku stěžovatel nevznesl před krajským soudem (ani v daňovém řízení), ačkoli tak učinit mohl. Přesto ji však NSS nemůže vyhodnotit jako nepřípustnou; naopak ji musí přezkoumat. To proto, že „zásada dispoziční musí být soudem upozaděna rovněž v případě, že je ve správním řízení trestním porušena zásada *ne bis in idem* obsažená v čl. 40 odst. 5 Listiny. Zásada *nebis in idem* je ústavním principem platným i v oblasti správního trestání, proto jsou soudy povinny odpovídajícím způsobem interpretovat § 75 s. ř. s. a zohlednit uvedenou skutečnost i z úřední povinnosti. Výsledné řešení věci totiž musí být ústavně konformní a nesmí zasahovat do ústavně zaručeného práva žalobce *nebis in idem* postížen za tentýž skutek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. března 2009, sp. zn. 6 As 44/2008 [1842/2009 Sb.NSS])“ (viz Blažek, T. a kol. Soudní řád správní – online komentář. 3. aktualizace. Praha: C. H. Beck, 2016; obdobně též Jemelka, L. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: C. H. Beck, 2013, str. 616, či Kühn, Z. In: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 1008). Jedná se tedy o argument, který je třeba zvážit jak z moci úřední, tak mimo rámec koncentrace řízení, a to v řízení před krajským soudem i před NSS.

[39] Po skutkové stránce tak NSS uvádí, že stěžovatel byl rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 22. 10. 2019, čj. 62 T 1/2019 - 10802, ve spojení s usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 1. 2021, sp. zn. 3 To 4/2020, uznán vinným zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 a 3 písm. a) trestního zákoníku, za což mu byl uložen mj. trest odnětí svobody v délce 5 let a peněžitý trest v celkové výši 600 000 Kč. Toto odsouzení se týkalo taktéž obchodování s řepkovým olejem, a to rovněž za zdaňovací období duben 2016, které posuzoval správce daně a žalovaný.

[40] Napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2022 potvrdilo dodatečný platební výměr správce daně ze dne 3. 2. 2020, na jehož základě správce daně stěžovateli za zdaňovací období duben 2016 doměřil DPH ve výši 2 347 031 Kč a vznikla mu dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu povinnost uhradit penále v částce 469 406 Kč. Daňovou kontrolu ve věci zahájil správce daně dne 30. 8. 2016 a během ní získával i podklady od Policie ČR (viz např. bod 56 napadeného rozhodnutí).

[41] Není pochyb o tom, že penále podle § 251 daňového řádu má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod (Listina) a články 6 a 7 EÚLP. Takto se vyslovil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016 Sb. NSS. Učinil tak sice především z hlediska možnosti použití pozdější právní úpravy ve prospěch daňového subjektu, avšak okrajově zmínil i to, že daná skutečnost, v souvislosti s judikaturou ESLP, „zřejmě povede i ke změně judikatury ohledně povahy daňového penále a možného porušení zásady *ne bis in idem*“ (bod 67).

[42] Z pohledu možného porušení zákazu dvojího trestání se pak k věci velmi detailně vyslovil Nejvyšší soud v usnesení velkého senátu trestního kolegia ze dne 4. 1. 2017, čj. 15 Tdo 832/2016 - 126 (č. 15/2017 Sb. rozh. tr.). V něm dospěl k právnímu závěru, že: penále podle § 251 daňového řádu, uložené v daňovém řízení za nesplnění povinnosti tvrzení pravomocným rozhodnutím správního orgánu, má povahu trestní sankce, byť *sui*

generis, a proto je třeba na ně aplikovat také čl. 4 odst. 1 Protokolu č. 7 k EÚLP. Daňové řízení a trestní stíhání pro skutek spočívající v tom, že nesplnění povinnosti tvrzení vykazovalo vedle platebního deliktu, významného v oblasti správního trestání, znaky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, jsou řízeními o totožném skutku. To platí za situace, že subjekt tohoto trestného činu a daňový subjekt je totožná fyzická osoba. Pravomocné rozhodnutí, jímž se skončí jedno ze souběžně či postupně vedeného daňového a trestního řízení, která jsou řízeními trestněprávní povahy ve smyslu tzv. Engel kritérií dle judikatury ESLP, nevytváří překážku věci rozhodnuté s účinky *ne bis in idem*, je-li mezi daňovým řízením a trestním řízením nejen dostatečně úzká věcná souvislost, ale současně i souvislost časová (viz rozsudek velkého senátu ESLP ve věci A a B proti Norsku, č. 24130/11 a č. 29758/11, ze dne 15. 11. 2016, body 132 a 134). K významným faktorům pro určení, zda existuje dostatečná úzká věcná souvislost, patří: zda obě samostatná řízení sledují vzájemně se doplňující cíl, a tedy zda se týkají, nikoli pouze *in abstracto*, ale zároveň *in concreto*, různých aspektů daného protiprávního jednání, zda je kombinace daných řízení předvídatelným důsledkem téhož jednání, a to jak právně, tak fakticky, zda jsou příslušná řízení vedena takovým způsobem, kterým se v maximální možné míře zabrání opakování při shromažďování i hodnocení důkazů, zejména prostřednictvím odpovídající vzájemné součinnosti mezi jednotlivými příslušnými orgány, díky které se prokázané skutkové okolnosti využijí i v druhém řízení, a především, zda je sankce uložená v řízení, které bylo skončeno jako první, zohledněna v řízení, které je skončeno jako poslední, s cílem zamezit, aby byl dotčený jedinec v konečném důsledku vystaven nadměrné zátěži. Znamená to, že při individualizaci trestní sankce je třeba vzít v úvahu sankci ukládanou v daňovém řízení a její úhradu. Soud proto musí při stanovení druhu trestu a jeho výměry přihlídnout k pravomocnému rozhodnutí finančního úřadu o povinnosti uhradit penále z doměřené daně a v odůvodnění rozhodnutí vysvětlit, jak byla tato okolnost zohledněna. Časová souvislost musí být dostatečně těsná, aby dotčené osobě poskytla ochranu před nejistotou, průtahy a prodlužováním řízení. Čím je spojitost v čase slabší, tím větší nároky je třeba klást na objasnění a odůvodnění průtahů ve vedení řízení, za které může stát nést odpovědnost.

[43] NSS tak konstatuje, že Nejvyšší soud připustil možnost souběžného či následného řízení o tomtéž skutku jak v řízení trestním, tak v řízení daňovém. V tomto smyslu je obecně možné v obou těchto řízeních uložit trest. Za skutkových okolností, jak byly podány výše (body [39] a [40]), je zřejmé, že ve věci byla dána dostatečně úzká věcná i časová souvislost mezi oběma řízeními, byla dána součinnost orgánů činných v trestním řízení a správce daně; lze vycházet z toho, že daňové a trestní řízení sledovala vzájemně se doplňující cíl (srov. bod 84 usnesení 15 Tdo 832/2016), také „*vedení dvojího řízení s možností uložení různých kumulativních trestů bylo pro stěžovatele předvídatelné, když museli od prvopočátku vědět, že trestní stíhání stejně jako uložení daňových pokut je na základě skutkových okolností případu možné nebo dokonce pravděpodobné*“ (bod 74 usnesení 15 Tdo 832/2016; k potřebné předvídatelnosti srov. tamtéž, body 79, 81 a 84). Taktéž subjekt trestného činu a daňový subjekt (tedy stěžovatel) byl totožná fyzická osoba a skutek byl v obou řízeních totožný (orgány činné v trestním řízení posuzovaly stěžovatelovo jednání v širším časovém i věcném kontextu, avšak v obou řízeních, jak již bylo uvedeno, příslušné orgány posuzovaly totéž stěžovatelovo jednání ve zdaňovacím období duben 2016).

[44] Lze tedy mezitím konstatovat, že z žádného relevantního hlediska, nebyl ve stěžovatelově případě porušen zákaz dvojího trestání či překážky věci rozhodnuté.

pokračování

Pohledem shora vymezených principů zbývá otevřená pouze otázka, nakolik a za jakých podmínek měly daňové orgány v rámci „svého“ řízení, které bylo pravomocně ukončeno až po řízení trestním, zohlednit, při individualizaci trestu, pravomocná rozhodnutí trestních soudů, či zda a jak měly v odůvodnění vysvětlit, jak rozhodnutí trestních soudů zohlednily.

[45] Zde NSS uvádí, že v případě, že rozhodnutí trestních soudů následuje až po pravomocném rozhodnutí daňových orgánů, mají tyto soudy výrazně širší možnost uvážení o přiměřeném trestu. Naproti tomu „*správce daně zde nemá žádnou diskreci při aplikaci ustanovení upravujícího takovou sankci, jako právě u penále podle [...] § 251 daňového řádu. V takovém případě z povahy věci vyplývá, že nelze aplikovat obvyklá kritéria při trestání jako je povaha a závažnost činu, poměry delikventa či možnosti jeho nápravy, jak bylo judikaturou dovozeno pro oblast přestupků a jiných správních deliktů. [...] Naopak i na platební delikty, které splňují shora předestřené požadavky vyplývající především z judikatury Evropského soudu pro lidská práva, což je právě případ penále ve smyslu právní úpravy účinné od 1. 1. 2007, je nutné základní standardy trestání vyplývající z Úmluvy a z Listiny důsledně aplikovat*“ (usnesení čj. 4 Afs 210/2014 - 57, bod 66).

[46] I přes výše uvedené, zejména skutečnost, že penále i) je koncipováno jako jednorázová peněžitá sankce, která se stanoví bez předchozího řízení, ze zákona a ve výši procentní výměry z nesprávně tvrzené daně, daňového odpočtu nebo daňové ztráty, ii) ukládá se bez ohledu na povahu konkrétního porušení daňových předpisů a iii) nepodléhá správnímu uvážení správce daně a stanovení povinnosti uhradit penále je tak „automatické“ v návaznosti na zjištění skutečností uvedených v § 251 daňového řádu (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 1. 2021, čj. 1 Afs 236/2019 - 83, č. 4141/2021 Sb. NSS, bod 50), zůstává možnost individualizace tohoto trestu zachována. Tato diskrece je dána až ve fázi promíjení dané sankce (usnesení čj. 1 Afs 236/2019 - 83, bod 54). Je tomu tak na základě § 259a (ve spojení s § 259c) daňového řádu. Děje se tak ale vždy *na žádost* daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, čj. 7 Afs 229/2018 - 29, bod 16), nikoli z vlastní iniciativy správce daně. Pokud daňový subjekt takovou žádost podá, otevře tím správci daně možnost zohlednit trest uložený v trestním řízení, přičemž musí správce daně svůj závěr, v mezích zákona a požadavků na správní uvážení, řádně odůvodnit (bližší usnesení čj. 1 Afs 236/2019 - 83). Tím je v pojednávaných souvislostech učiněno zadost zachování zákazu dvojího trestání.

[47] Jelikož ovšem stěžovatel žádnou takovou žádost (ve smyslu § 259a daňového řádu) nevznesl, nedopustil se vůči němu správce daně (resp. žalovaný) porušení zákazu dvojího trestání. Pouze pokud by stěžovatel takovou žádost v daňovém řízení uplatnil, mohl by krajský soud (popř. NSS) na základě řádné žalobní (či kasační) námítky věc posoudit. Nyní však musí NSS konstatovat, že daná stěžovatelova námitka taktéž není důvodná.

[48] Pouze pro úplnost NSS dodává, že dovolání stěžovatele a pana Trávníčka proti usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 1. 2021, sp. zn. 3 To 4/2020, odmítl Nejvyšší soud usnesením ze dne 15. 6. 2022, čj. 8 Tdo 728/2021 - 12027. Ústavní stížnosti proti tomuto usnesení odmítl Ústavní soud jako zjevně neopodstatněné usneseními ze dne 17. 1. 2023, sp. zn. II. ÚS 2775/22 (věc stěžovatele), a ze dne 6. 12. 2022, sp. zn. I. ÚS 2808/22 (věc pana Trávníčka).

4. Závěr a náklady řízení

[49] S ohledem na vše výše uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[50] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 27. června 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu