



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **PM Trading, s.r.o.**, se sídlem Jana Růžičky 1165/2a, Praha 4, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2021, čj. 30515/21/5300-22441-711776, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2022, čj. 17 Af 26/2021-97,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2022, čj. 17 Af 26/2021-97, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti žalobkyně na tvrzeném podvodu na DPH při obchodování s platinou, stříbrem a jiného materiálu s obsahem drahých kovů (dále „MSODK“). Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval zejména neprovedenými důkazy.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty dodatečnými platebními výměry ze dne 31. 8. 2020 za zdaňovací období leden, únor a duben až listopad 2014 a stanovil jí penále z doměřené daně. Proti rozhodnutí správce daně se žalobkyně odvolala. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím dodatečné platební výměry potvrdil a odvolání zamítl.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Městský soud v Praze ji shora uvedeným rozsudkem zamítl. Po úvodním konstatování, že lhůta pro stanovení daně doposud neuplynula, dospěl dále k závěru, že žalovaný dostatečně prokázal existenci podvodu. Shrnuje, že žalobkyně nakupovala zboží od společnosti Clear conception s.r.o. To následně prodávala do zahraničí. U společností v řetězci se nepodařilo zjistit, zda dotčené daňové doklady zahrnuly do svého účetnictví a zda z obchodů uhradily daň. Obchody však byly zjevně nestandardní, což nasvědčuje tomu, že tyto společnosti neodvedly daň z důvodu účasti na podvodu na DPH. Žalobkyně sporovala jednotlivé okolnosti, avšak pominula, že ty tvoří vzájemně provázaný soubor zjištění. Žalovaný rovněž na základě zjištěných objektivních okolností prokázal, že žalobkyně o podvodu věděla či vědět mohla a měla. Důkazní návrhy navržené žalobkyní městský soud neprovedl. Svědku Z. totiž vyslechl již správce daně. Zprávu o daňové kontrole společnosti AMPM neprovedl, jelikož se týká společnosti, která nebyla součástí podvodných řetězců, a proto není relevantní. K ostatním důkazům konstatoval, že není rozhodné, zda společnosti ALFASON spol. s r.o., BETASON spol. s r.o. a Clear conception v určitém okamžiku komunikovaly se správcem daně. Rozhodné je pouze to, zda tyto společnosti poskytly součinnost správci daně v okamžiku, kdy je k ní vyzval v rámci ověření dotčených daňových dokladů. ALFASON a BETASON navíc byly součástí pouze jednoho řetězce. Žalobkyně však ve zdaňovacích obdobích obchodovala v dalších čtyřech řetězcích. Proto bylo provedení těchto důkazů nadbytečné.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. V ní tvrdí, že městský soud pochybil tím, že neprovedl jí navržené důkazy, konkrétně (a) protokol z ústního jednání ze dne 24. 6. 2014 podle kterého společnost ALFASON předkládala rozhodné doklady správci daně, (b) písemnost ze dne 18. 6. 2014, čj. 4060412/2012-05402-109978, dle které je BETASON kontaktní a své daňové povinnosti si plní (c) spisy správce daně týkající se společností ALFASON a BETASON (d) výpověď Jana Kysely, jednatele společností ALFASON a BETASON, ze dne 9. 4. 2014, (e) výpovědi Jana Kysely z trestních řízení a podklady, které předložil policejnímu orgánu, tedy daňové a jiné doklady týkající společností ALFASON a BETASON, (f) odpovědi společnosti Clear conception na výzvu správce daně ze dne 14. 3. 2014, ve kterých správce daně předala daňové doklady a vysvětlila navázání spolupráce se stěžovatelkou, stanovení ceny a provádění analýzy, (g) odpověď společnosti Clear conception ze dne 31. 1. 2014 ve které blíže specifikovala podrobnosti obchodů a (h) zprávu o daňové kontrole společnosti AMPM. Dále tvrdí, že daňové orgány měly zjistit, zda společnosti ALFASON, BETASON a Clear conception zahrnuly dotčené daňové doklady do svého účetnictví i jiným způsobem než prostou výzvou. To však neučinily. Proto měl městský soud provést alespoň navrhované důkazy, ze kterých to vyplývá. Již žalovaný tedy pochybil tím, že důkazy neprovedl. To, že ALFASON a BETASON byly součástí pouze jednoho řetězce není rozhodné. Každé zdanitelné plnění totiž musí být posuzováno samostatně.

[5] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně mohl rozhodné skutečnosti o tom, zda články v řetězci daň odvedly, zjistit také ze spisu Policie ČR, do kterého nahlížel a jehož součástí byly daňové doklady a daňová přiznání. Správce daně ignoroval také to, že jiný správce daně u daných společností prováděl kontrolní postupy. Zprávu o daňové kontrole společnosti APMP navrhla k prokázání toho, že Specializovaný finanční úřad neshledal během kontroly této společnosti jakékoliv pochybení. V kontrolovaných obdobích byla

pokračování

tato společnost obchodním partnerem stěžovatelky a správce daně při daňové kontrole kontroloval shodná zdaňovací období. Dospěl však k odlišným závěrům. Závěr městského soudu, že AMPM nebyla součástí zkoumaných řetězců, je chybný. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s tím, že o podvodu věděla či vědět mohla a měla. Tvrdí, že žalovaný neprokázal to, že věděla o obchodování dodavatelů a subdodavatelů. To, že se obchodní partneři znají, je zcela běžné. Nedokládá to vytvoření řetězců k páčání podvodů na DPH. To mohli vysvětlit také jednatelé společnosti ALFASON, pokud by je správce daně vyslechl. Pro obchodování s drahými kovy je rovněž typické rychlé provádění obchodů. Stěžovatelka poptávala zboží až poté, co měla potvrzenou objednávku. Městský soud dle stěžovatelky také opomenul její žalobní námitku týkající se předsudku zpětného hodnocení. Závěr městského soudu, že žalovaný rozhodl pouze na základě veřejné části spisu, se míjí s její žalobní námitkou. V žalobě namítala, že účelovost vytvoření řetězců žalovaný dovodil z e-mailové komunikace z policejního spisu. Z kopií těchto e-mailů není zřejmé, zda na ně příjemce reagoval. Dovodil to také z listin, které nebyly podepsané. Není z nich zřejmé ani to, kdo je vyhotovil a při jaké příležitosti. Stěžovatelka namítala neprůkaznost těchto listin, avšak k této námitce se městský soud nevyjádřil.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se obdobnými okolnostmi NSS zabýval již v rozsudku ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*, v němž šlo o účast stěžovatelky na podvodu na DPH za jiná zdaňovací období. Městský soud pečlivě zdůvodnil, proč neprovedl navrhované důkazy. Narušení neutrality bylo zjištěno i u jiných společností než Clear conception, ALFASON a BETASON. Proto bylo provedení navrhovaných důkazů nadbytečné. Odpověď společnosti Clear conception se týkala jiného zdaňovacího období. To, že tato společnost byla kontaktní ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2013 nemění nic na tom, že nereagovala na výzvy týkající se nyní posuzovaných zdaňovacích období. Stěžovatelka nikdy nenavrhovala, aby si správce daně opatřil listiny od policejního orgánu. Ohledně zprávy o daňové kontrole společnosti APMP se odkázal na napadený rozsudek.

[7] Žalovaný dále tvrdí, že se stěžovatelka vyjadřuje k zjištěným objektivním okolnostem pouze izolovaně. Ty však až ve svém souhrnu prokazují, že o podvodu věděla či vědět mohla a měla. Námitky stěžovatelky označil jako účelové. Stěžovatelka si musela být vědoma toho, že řetězec společností vznikl uměle prostřednictvím propojených osob. Právě stěžovatelka vykazovala nadměrné odpočty z důvodu vývozu zboží do zahraničí. S námitkou brojící proti rychlosti obchodování se již NSS vypořádal v rozsudku *PM Trading*. Námitkou předsudku zpětného hodnocení se městský soud zabýval v bodě 94 napadeného rozsudku a žalovaný v bodě 96 napadeného rozhodnutí.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost je důvodná.

III.A. Námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[9] Stěžovatelka předně tvrdí, že se městský soud nevypořádal s jejími žalobními námitkami předsudku zpětného hodnocení. Dále tvrdí, že se městský soud nevypořádal s její námitkou neprůkaznosti důkazů, resp. se vypořádal s jinou námitkou než tou, kterou vnesla.

[10] Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[11] Stěžovatelka v bodě 14 žaloby tvrdila, že se žalovaný dopustil předsudku zpětného hodnocení, jelikož nekonstantnost jejího dodavatele nastala až několik let po uskutečněných obchodech. Proto žalovaný neprokázal narušení neutrality daně. Předsudek zpětného hodnocení zmínila také v bodech 24 a 32 žaloby, na které poukazuje v kasační stížnosti. V bodě 24 nesouhlasila se žalovaným v tom, že obchodní řetězce byly vytvořeny uměle a jejich účastníci o sobě věděli. K tomu uvedla, že žalovaný záměrně staví skutkový děj jinak, než skutečně probíhal, a to na základě předsudku zpětného hodnocení. Tuto úvahu nijak nerozvinula, resp. nevysvětlila, z čeho tak dovozuje. V bodě 32 uvedla pouze to, se pro předsudek zpětného hodnocení nebude vyjadřovat k tvrzení žalovaného, že společnost Clear conception neposkytla insolvenčnímu správci součinnost.

[12] Městský soud se námitkou předsudku zpětného hodnocení zabýval v bodě 94. V něm konstatoval, že se žalovaný zpětného hodnocení nedopustil. S odkazem na rozsudek *PM Trading* konstatoval, že okolnosti, které v souhrnu nasvědčují daňovému podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti, jakož i v okamžiku zdanitelného plnění, a i v době následující po uskutečnění zdanitelného plnění.

[13] Nejvyšší správní soud k námitce nepřezkoumatelnosti konstatuje, že stěžovatelka se v žalobě několikrát pouze obecně zmínila o předsudku zpětného hodnocení. Své úvahy však konkretizovala pouze ve vztahu k existenci daňového podvodu. V bodě 24 žaloby stěžovatelka ve vztahu ke zpětnému hodnocení uvedla tak obecné tvrzení, že je neprojednatelné. Soud totiž není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Proto městský soud nepochybil, pokud se k tomuto tvrzení blíže nevyjádřil. V bodě 32 žaloby stěžovatelka uvedla pouze to, že se pro předsudek zpětného hodnocení nebude vyjadřovat k tvrzení žalovaného, že společnost Clear conception neposkytla insolvenčnímu správci součinnost. Ani v tomto tvrzení stěžovatelka nerozvedla své úvahy ohledně tvrzeného zpětného hodnocení. To navíc zjevně mířilo, aspoň v bodě 14 žaloby, do oblasti existence daňového podvodu, tedy narušení neutrality, ke kterému se městský soud vyjádřil. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shrnuje, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný z důvodu, že se městský soud nezabýval námitkou předsudku zpětného hodnocení. Tou se zabýval, byť pouze obecně a vypořádal se s ní stručně. To je však dostatečné s ohledem na obecnost žalobní námítky, kterou stěžovatelka alespoň částečně rozvedla pouze ve vztahu k existenci daňového podvodu.

[14] Ohledně neprůkaznosti důkazů stěžovatelka v žalobě konkrétně namítala to, že listiny policejního orgánu (e-maily) jsou pouhé kopie a není z nich zřejmé, zda vůbec byly odeslány či jak na ně údajný příjemce reagoval. Dalšími podklady jsou nepodepsané listiny,

pokračování

o nichž není zřejmé, kdo je vyhotovil a při jaké příležitosti. Dále uvedla, že e-maily představují běžnou obchodní komunikaci mezi dodavateli. Z těchto podkladů proto nelze dovodit, že by obchodní řetězce byly vytvořeny uměle.

[15] Nejvyšší správní soud podotýká, že se jedná o jednu z více žalobních námitek, jimiž stěžovatelka zamýšlela vyvrátit závěr žalovaného o účelovosti řetězců. Městský soud se k souboru těchto námitek vyjádřil v bodech 79 a 80 napadeného rozsudku. V nich uvedl, že z dokumentů od Policie ČR vyplývá, že se dotčené osoby scházely a domlouvaly na postupu před správcem daně, systému vzájemné komunikace a systému PROBO (chat), na tom, „*kdo co smí vidět*“, na způsobu úhrad zboží, na pojmenování zboží na jednotlivých fakturačních úrovních, na výši obrátu, na vedení telefonických hovorů apod. V e-mailové korespondenci se Ing. Petrem Maur a Ing. Aleš Šatánek (jednatel společnosti Laugesen) dohodli na stanovení kupní ceny MSODK. Z e-mailové korespondence mezi Ing. Alešem Šatánkem a Mgr. L. K. rovněž vyplývá, že návrh smlouvy mezi společnostmi Laugesen a Clear conception schválil pan M. Právě na základě těchto zjištění nelze dospět k závěru, že by stěžovatelka a její obchodní partneři byli pouze běžní známí, respektive že by ke vzájemné znalosti obchodních partnerů neměl správce daně přihlídnout. Obsah této komunikace a to, že docházelo ke komunikaci napříč řetězci, pak rovněž vyvrací tvrzení stěžovatelky, že se jednalo o běžnou obchodní komunikaci. Pro úplnost městský soud dodal, že dotčené dokumenty policie nejsou součástí vyhledávací části spisu, ale řádnou součástí daňového spisu a stěžovatelka měla možnost se s nimi seznámit.

[16] Nejvyšší správní soud konstatuje, že se městský soud s námitkami sporujícími účelovost řetězců zabýval. Nezabýval se však tím, zda nejsou důkazy, ze kterých žalovaný dovozoval účelovost těchto, průkazné. To přitom stěžovatelka namítala. Byla-li by její argumentace důvodná a tyto důkazy by byly neprůkazné, nemohl by z nich městský soud vycházet a jejich obsah by tudíž byl nepodstatný. Městský soud jednoznačně vysvětlil, co z těchto důkazů vyplývá. Jelikož se však nezabýval průkazností těchto důkazů, byť ji stěžovatelka sporovala, napadený rozsudek je v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[17] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že není pravda, že se městský soud vypořádal s námitkou, kterou stěžovatelka v žalobě neuvedla, když konstatoval, že žalovaný rozhodl toliko na základě veřejné části daňového spisu. Stěžovatelka totiž v bodě 25 žaloby namítala, že jí nebyla zpřístupněna podstatná část vyhledávací části spisu, ve které se mají údajně nacházet listiny získané správcem daně od policejního orgánu, a tudíž si nemá, jak ověřit tvrzení žalovaného. Městský soud požádala o ověření tvrzení žalovaného ve vyhledávací části spisu. Proto městský soud konstatoval, že žalovaný vycházel pouze z veřejné části daňového spisu. V této části proto NSS stěžovatelce nepřisvědčil, byť se ztotožnil s tím, že se městský soud její námitkou neprůkaznosti důkazů nezabýval.

III.B. Neprovedené důkazy

[18] Nejvyšší správní soud před vypořádáním kasační námitky neprovedených důkazů shrnuje, že žalovaný klade k tíži účast stěžovatelky na podvodu na DPH v níže uvedených řetězcích, které takto byly vymezeny v napadeném rozhodnutí. Pro úplnost však soud

poznává, že stěžovatelka tvrdí, že součástí řetězcu byla také společnost AMPM (k tomu blíže bod [25]).

Leden 2014

- 1) Neznámý dodavatel → Clear conception → stěžovatelka → Inauri Trading (stříbro)
- 2) Neznámý dodavatel → Clear conception → stěžovatelka → Sar Recycling (platina)
- 3) Neznámý dodavatel → Hristo Dimitrov → MAXXIN Agency → MERCURY'S → ALFASON → Clear conception → stěžovatelka → Baur-Walser (MSODK)

Únor 2014

- 1) Neznámý dodavatel → Clear conception → stěžovatelka → Inauri Trading (stříbro)
- 2) Neznámý dodavatel → Clear conception → stěžovatelka → Sar Recycling (platina)
- 3) Neznámý dodavatel → Hristo Dimitrov → MAXXIN Agency → MERCURY'S → BETASON → Clear conception → stěžovatelka → Baur-Walser (MSODK)

Duben 2014

- 1) Neznámý dodavatel → Clear conception → stěžovatelka → Inauri Trading (stříbro)
- 2) Neznámý dodavatel → Clear conception → stěžovatelka → Sar Recycling (platina)
- 3) Neznámý dodavatel → Clear conception → stěžovatelka → Baur-Walser (MSODK)

Květen 2014

- 1) Neznámý dodavatel → Clear conception → stěžovatelka → Baur-Walser (MSODK)

Červen 2014

- 1) Neznámý dodavatel → Clear conception → stěžovatelka → Baur-Walser (MSODK)

Červenec 2014

- 1) Neznámý dodavatel → EXPRESS SERVICE/TERABBITE → ProTerms/BEVETELLO → Laugesen → Clear conception → stěžovatelka → Baur-Walser (MSODK)

Srpen 2014

- 1) Neznámý dodavatel → EXPRESS SERVICE/Liscina Trade → ProTerms/BEVETELLO → Laugesen → Clear conception → stěžovatelka → Baur-Walser (MSODK)

Září 2014

- 1) Neznámý dodavatel → ProTerms/BEVETELLO → Laugesen → Clear conception → stěžovatelka → Baur-Walser (MSODK)

pokračování

Říjen 2014

- 1) Neznámý dodavatel → ProTerms/BEVETELLO → Laugesen → Clear conception
→ stěžovatelka → Baeur-Walser (MSODK)

Listopad 2014

- 1) Neznámý dodavatel → ProTerms/BEVETELLO → Laugesen → Clear conception
→ stěžovatelka → Baeur-Walser (MSODK)

[19] Stěžovatelka se důkazními návrhy v dosavadním řízení snažila prokázat to, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno ohledně chybějící daně, resp. narušení neutrality daně. Na svém tvrzení setrvává i v kasační stížnosti. Již v odvolacím řízení poukazovala na to, že správce daně u společností ALFASON, BETASON a Clear conception prováděl kontrolní úkony a měl dostatek informací o tom, zda si tyto společnosti plní své daňové povinnosti. Tvrdila, že Jan Kysela předložil veškeré doklady policejnímu orgánu a správce daně do jeho spisu nahlížel. Správce daně by tak měl disponovat veškerými daňovými doklady pro posouzení toho, zda nedošlo k narušení neutrality. Proto má stěžovatelka za to, že neobstojí závěr žalovaného, že se nepodařilo ověřit, zda tyto společnosti zahrnuly dotčené daňové doklady do svého účetnictví, vykázaly je v daňových přiznáních a odvedly daň. Z tohoto důvodu také navrhovala provedení souvisejících důkazů (podklady z jiných daňových a trestních řízení).

[20] Žalovaný neprovedení důkazů odůvodnil v bodě 85 napadeného rozhodnutí. Konstatoval, že chybějící daň nedovodil z nekontaktnosti společností Clear conception, ALFASON a BETASON, avšak na základě toho, že tyto společnosti neposkytly správci daně součinnost a nepodařilo se u nich ověřit, zda daňové doklady zahrnuly do svého účetnictví, vykázaly je v daňových přiznáních a odvedly daň. Takto identifikovaná chybějící daň je dle žalovaného v souladu s judikaturou. To, že společnosti byly na začátku kontaktní nemění nic na tom, že po zahájení prověřování postupně přestaly se správcem daně spolupracovat. Tento postup je typický pro zahlazení stop po podvodu na DPH. O účelovém znemožňování rozkrytí řetězce svědčí i to, že svědek Jan Kysela znal dodavatele společností ALFASON a BETASON, avšak odmítl je uvést. Stěžovatelka dle žalovaného nezohlednila ani to, že chybějící daň byla identifikována také u řady předcházejících článků řetězců. Důkazní návrhy proto neprovedl pro nadbytečnost. Na existenci chybějící daně by totiž nemohly nic změnit.

[21] Městský soud stěžovatelkou navrhované důkazy rovněž neprovedl. Odůvodnil to tím, že není rozhodné, zda společnosti ALFASON, BETASON a Clear conception v určitém okamžiku komunikovaly se správcem daně. Rozhodné je pouze to, zda tyto společnosti poskytly součinnost správci daně v okamžiku, kdy je k ní vyzval v rámci ověření dotčených daňových dokladů, a tedy zda se správci daně u těchto společností podařilo ověřit přiznání a odvedení daně za dotčená plnění. ALFASON a BETASON navíc byly součástí pouze jednoho řetězce. Stěžovatelka však ve zdaňovacích obdobích obchodovala v dalších 4 řetězcích. Proto bylo provedení těchto důkazů nadbytečné.

[22] Městský soud při posouzení důkazních návrhů zjevně vycházel z předpokladu, že pokud dodavatelé stěžovatelky neodpovídali na výzvy správce daně, lze bez dalšího

považovat za prokázané, že v řetězcích chybí daň. Tento předpoklad je však nesprávný. Judikatura Nejvyššího správního soudu vychází z toho, že nekontaktnost daňového subjektu může svědčit o tom, že došlo k narušení neutrality daně. Tento závěr však vychází z obecně platného předpokladu, že ve většině takových případů nelze zkontrolovat správnost podaného daňového přiznání a tvrzené daně daňového subjektu, pokud je nekontaktní. Takové jednání daňového subjektu brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH (rozsudek *ExaSoft Holding*, bod 34). Z tohoto obecně platného východiska však mohou existovat ojedinělé výjimky. Nelze totiž vyloučit, že i přes pozdější nekontaktnost daňového subjektu lze výjimečně ověřit, zda daňový subjekt dotčené daňové doklady zahrnul do svého účetnictví, vykázal je v daňovém přiznání a odvedl daň. To je myslitelné zejména tehdy, pokud správce daně disponuje veškerými rozhodnými podklady z předchozích kontrolních postupů či si je může snadno obstarat od jiného správního orgánu. Pokud tedy stěžovatelka zcela konkrétně označila důkazy, ze kterých by bylo podle jejího tvrzení možné zjistit, zda dodavatel či subdodavatelé odvedli daň, bylo povinností městského soudu tyto důkazy buď provést, nebo zrušit napadené rozhodnutí, jelikož daňové orgány tyto důkazy neprovedly, ačkoliv tak učinit měly, popř. přesvědčivě vysvětlit, z jakého důvodu je neprovedl (např. pokud by důkazy nebyly kompletní, a tudíž neměly vypovídající hodnotu). Městský soud však důkazy neprovedl a ani neuvedl relevantní důvody, proč by z těchto důkazů nemělo být seznatelné, zda skutečně došlo k narušení neutrality daně. Přesto žalobu zamítl. Argumentací stěžovatelky ohledně možnosti využití podkladů z jiných řízení se výslovně ani nezabýval a to proto, že vycházel z nesprávného předpokladu ohledně narušení neutrality daně.

[23] Městský soud odůvodnil neprovedení těchto důkazů také tím, že společnosti ALFASON a BETASON byly součástí právě jednoho řetězce a v rozhodných obdobích stěžovatelka obchodovala s MSODK i v dalších řetězcích. Ani tento závěr však neobstojí. Žalovaný doměřil stěžovatelce daň z důvodu její účasti na podvodu na DPH v různých řetězcích, které se měnily v rámci jednotlivých zdaňovacích období. Pokud by však neobstál závěr žalovaného ohledně její účasti na podvodu, byť i v jediném řetězci, městský soud by byl povinen napadené rozhodnutí zrušit, a to alespoň ve vztahu k některým dodatečným platebním výměřům. Logicky by se totiž musela snížit jí doměřená daň, jelikož by měla nárok na odpočet DPH z plnění v tomto řetězci. Stěžovatelka proto nemusí nutně vyvrátit závěry daňových orgánů týkající se všech řetězců k tomu, aby soud napadené rozhodnutí zrušil. Tento důvod, kterým městský soud odůvodnil neprovedení důkazních návrhů, proto také neobstojí.

[24] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že rozhodnutí městského soudu je nezákonné. Městský soud totiž vycházel z nesprávného předpokladu ohledně prokázání narušení neutrality daně, a proto nereagoval na stěžejní argumentaci stěžovatelky, kterou vysvětlovala nezbytnost provedení důkazních návrhů. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí uvedl i jiné důvody pro neprovedení navrhaných. Konstatoval především to, že stěžovatelka dle žalovaného nezohlednila, že chybějící daň byla identifikována také u řady předcházejících článků řetězců. Neprovedení důkazů odůvodnil také účelovým znemožňováním rozkrytí řetězce (bod [20]). V dalším řízení proto městský soud posoudí, zda tyto důvody žalovaného pro neprovedení důkazů obstojí, a to ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím. Řetězce společností se totiž v jednotlivých zdaňovacích období lišily (bod [18]).

pokračování

[25] Městský soud rovněž neprovedl k důkazu zprávu o daňové kontrole společnosti AMPM. Odůvodnil to tím, že se týká společnosti, která nebyla součástí podvodných řetězců, a proto není relevantní. Stěžovatelka ovšem v průběhu řízení u městského soudu uvedla, že tato společnost součástí řetězců byla, což podrobně popsala v podání ze dne 17. 1. 2022, mimo jiné s odkazem na zprávu o daňové kontrole společnosti AMPM. Městský soud tak nemohl vyjít jen z popisu řetězců v nyní projednávaném řízení (bod [18] shora). Městský soud svůj závěr o tom, že společnost AMPM nebyla součástí řetězců nikterak neodůvodnil. V tomto rozsahu je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[26] Ostatními námitkami stěžovatelky se Nejvyšší správní soud již nezabýval. Vypořádání těchto námitek by totiž bylo pouze hypotetické. Předně je totiž nutné postavit najisto, zda došlo k podvodu na DPH a z jakého skutkového stavu lze vycházet. Až poté by se Nejvyšší správní soud mohl případně zabývat tím, zda stěžovatelka o podvodu věděla či vědět mohla a měla.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek městského soudu proto zrušil podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku. Městský soud se vypořádá s důkazními návrhy stěžovatelky vymezenými v bodě [4] tak, aby bylo zaručeno její právo na spravedlivý proces, resp. posoudí, zda ob stojí závěry žalovaného ohledně neprovedení důkazních návrhů. Vypořádá se také se všemi námitkami stěžovatelky, zejména s tvrzením, že důkazní prostředky, ze kterých žalovaný dovozuje účelovost vytvořených řetězců, jsou neprůkazné. Pokud městský soud dospěje k závěru, že napadené rozhodnutí neobstojí pouze ve vztahu k několika zdaňovacím obdobím, což nelze vyloučit, jelikož se řetězce společností v jednotlivých zdaňovacích obdobích různí, zruší napadené rozhodnutí pouze v rozsahu, který odpovídá dotčeným zdaňovacím obdobím, resp. jednotlivým dodatečným platebním výměřům (k tomuto postupu viz výrok rozsudku NSS ze dne 12. 10. 2021, čj. 1 Afs 182/2021-53, *UNIPIPE Engineering*). Městský soud v dalším řízení rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 18. září 2024

Petr Mikeš
předseda senátu