



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové, soudce Filipa Dienstbiera a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **JAFRA shoecomponents s.r.o.**, sídlem tř. Tomáše Bati 1642, Otrokovice, zastoupená Mgr. Radkem Salajkou, LL.M., advokátem, sídlem Hlubočepská 1156/38b, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 4. 2022, č. j. 11543/22/5300-21443-701707 a č. j. 11538/22/5300-21443-701707, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 2. 2024, č. j. 29 Af 38/2022-100,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 2. 2024, č. j. 29 Af 38/2022-100, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:**I. Vymezení případu**

[1] Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září až listopad 2014 a březen 2015 dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, z plnění přijatých od společnosti MARCEP s.r.o. v likvidaci (dále jen „Marcep“). Jmenovaná společnost byla dne 16. 8. 2019 zrušena s likvidací a dne 13. 1. 2020 vymazána z obchodního rejstříku. Plnění spočívala v dodávkách kůže jako výrobního materiálu, kterou společnost Marcep nakupovala od italské společnosti Conceria Benvenuti, srl (dále jen „CB“) a německé společnosti BSL Schuhfertigteile GmbH (dále jen „BSL“). Tyto společnosti byly dříve přímými obchodními partnery žalobkyně.

[2] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) nejprve dospěl ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září až listopad 2014 k závěru, že se v případě plnění od společnosti

Marcep nejednalo o tuzemská plnění, nýbrž o pořízení zboží z jiného členského státu. V případě zdaňovacího období březen 2015 pak správce daně plnění přijatá od společnosti Marcep vyhodnotil jako tuzemská, avšak zatížená podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět. Žalovaný pak v odvolacím řízení ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím dospěl k závěru, že žalobkyně přijala od společnosti Marcep tuzemská plnění, která však byla zatížena podvodem na DPH, o němž žalobkyně měla a mohla vědět (společnost Marcep byla do řetězce vložena účelově). Na základě uvedených zjištění žalovaný nejprve vydal rozhodnutí ze dne 8. 9. 2017, č. j. 38810/17/5300-21443-721165, kterým částečně změnil platební výměry za zdaňovací období září až listopad 2014, výslednou výši vyměřených nadměrných odpočtů však potvrdil. Rozhodnutím ze dne 7. 3. 2019, č. j. 9628/19/5300-21443-712165, pak zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru za zdaňovací období březen 2015 a platební výměr za toto zdaňovací období potvrdil.

[3] Žalobkyně se proti těmto rozhodnutím bránila žalobami, kterým Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 24. 11. 2020, č. j. 29 Af 87/2017-165, vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný sice prokázal existenci podvodu na DPH, avšak již neprokázal, že o něm žalobkyně mohla a měla vědět. Krajský soud upozornil, že žalobkyně v řízení přednesla skutkovou verzi, v níž zapojení společnosti Marcep do řetězce vysvětlovala zneužitím interních informací ze strany této společnosti. V důsledku toho společnost Marcep vykoupila na trhu veškeré kůže využívané žalobkyní při výrobě, kvůli jejichž nedostatku žalobkyně posléze neměla jinou možnost, než je od této společnosti nakoupit za vyšší cenu. Krajský soud uzavřel, že žalovaný v řízení tuto skutkovou verzi žalobkyně nevyvrátil. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 30. 6. 2021, č. j. 4 Afs 387/2020-44, v němž potvrdil, že žalovaný sice prokázal existenci podvodu na DPH, avšak již dostatečně neprokázal vědomost žalobkyně o něm a nevyvrátil skutkovou verzi předestřenou žalobkyní. Objektivní kritéria nevykázala dle soudu takovou intenzitu, aby nasvědčovala povědomí žalobkyně o účasti na podvodu.

[4] V dalším řízení žalovaný doplnil dokazování o výslechy svědků a dále o podklady z trestního řízení vedeného se žalobkyní. Doplněné dokazování dle žalovaného nepotvrdilo tvrzení žalobkyně o jednorázovém vykoupení kůží na trhu společností Marcep. Naopak bylo prokázáno, že uvedená společnost odebírala kůže postupně, a to na základě požadavků žalobkyně, o čemž žalobkyně dle e-mailové komunikace věděla. Žalobkyně se tedy nenacházela v postavení, v němž by neměla na vybranou, a tedy by byla nucena z důvodu zachování výroby obchodovat se společností Marcep za vyšší ceny. Doplněné dokazování dle žalovaného potvrdilo, že společnost Marcep se řetězce účastnila účelově tak, aby u žalobkyně došlo k navýšení tuzemských přijatých zdanitelných plnění, ze kterých nárokovala odpočet daně. Žalovaný proto v rozhodnutích označených v záhlaví tohoto rozsudku opětovně dospěl k závěru, že žalobkyně o své účasti na podvodu na DPH vědět mohla a měla.

[5] I proti těmto rozhodnutím žalovaného se žalobkyně bránila žalobami, které krajský soud spojil ke společnému projednání a v záhlaví označeným rozsudkem žalobám opětovně vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. S odkazem na dříve vydané rozsudky krajský soud potvrdil, že žalovaný prokázal účast žalobkyně v řetězci společností zatíženém podvodem na DPH, avšak ani po doplnění dokazování neměl za prokázanou vědomost žalobkyně o podvodu na DPH. Krajský soud v této souvislosti

pokračování

připomněl, že žalobkyně se neúčastnila kolotočového přeprave zboží, ani se nejednalo o fiktivní plnění, neboť kůže žalobkyně nakoupila a skutečně využívala k ekonomické činnosti. Za zboží žalobkyně platila až poté, co je obdržela a zkontrolovala jeho kvalitu, přičemž platby realizovala na bankovní účet dodavatele, nikoli v hotovosti. Tyto skutečnosti dle krajského soudu oslabují zjištění žalovaného o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH, zejména ztrácí na síle argumentace poukazující na absenci písemné smlouvy, na existenci virtuálního sídla dodavatele, neexistenci webových stránek či nezveřejňování účetních závěrek. Dle krajského soudu žalobkyně tímto způsobem nezískala žádnou neoprávněnou výhodu, neboť daň zaplatila v ceně a následný nárok na odpočet daní jí byl odepřen.

[6] Krajský soud vytkl žalovanému také to, že v odůvodnění vydaných rozhodnutí sice zmínil nové skutečnosti, avšak svůj závěr o vědomosti žalobkyně znovu vystavěl i na těch objektivních okolnostech, které byly v dřívějších rozsudcích krajského soudu i Nejvyššího správního soudu hodnoceny jako nedostatečné. Bylo-li žalovanému vytýkáno, že žalobkyní tvrzené relevantní skutečnosti vyvracející její povědomí o podvodu ponechal v předchozím řízení bez bližšího hodnocení, ke zhojení tohoto nedostatku nedošlo dle krajského soudu ani v dalším řízení.

[7] Ve vztahu k doplněnému dokazování krajský soud uvedl, že většinu důkazů opatřil správce daně na základě pokynu žalovaného v rámci místního šetření provedeného u orgánů činných v trestním řízení. K tomuto postupu konstatoval, že žalovaný s doplněnými podklady žalobkyni seznámil a dal jí možnost na ně reagovat, vlastní způsob opatření těchto podkladů tedy neznemožnil jejich použitelnost v daňovém řízení. Ani doplněné důkazy však dle krajského soudu nepotvrdily, že žalobkyně o podvodu na DPH mohla a měla vědět. Krajský soud uvedl, že žalovaný přistoupil k doplnění dokazování za účelem prověření skutkové verze žalobkyně, dopustil se však zkratkovitých závěrů, které nemají oporu v provedeném dokazování.

II. Kasační stížnost a další podání účastníků

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítal, že krajský soud stěžovateli vytkl nesprávnost postupu, který mu však sám v rámci závazného právního názoru uložil, konkrétně doplnění dokazování za účelem prověření skutkové verze tvrzené žalobkyní. Stěžovatel měl za to, že podle závazného právního názoru postupoval, dokazování v souladu se závazným právním názorem doplnil, a sice o dva výslechy a dále o podklady opatřené z trestního řízení vedeného se žalobkyní.

[9] Dle stěžovatele doplněné dokazování potvrdilo, že společnost Marcep neprovedla jednorázový výkup kůží na trhu, ale objednávky kůží prováděla postupně. Z opatřených podkladů také vyplynulo, že žalobkyně mohla vědět, že dodávky probíhaly od zahraničních dodavatelů kůží (původně přímých dodavatelů žalobkyně). Zahraniční společnost BSL sama žalobkyni potvrdila fakturaci zboží přes společnost Marcep. Dle e-mailové korespondence žalobkyně také znala cenu, za kterou společnost Marcep zboží nakupovala, přesto akceptovala nákupy za cenu trojnásobně vyšší. Kůže tak nebyly od dodavatelů vykoupeny jednorázově společností Marcep, jak tvrdila žalobkyně, ale objednávky a dodávky probíhaly postupně. Uvedené vyplynulo z e-mailové komunikace, kterou měla žalobkyně k dispozici. Pokud krajský soud stěžovateli vytkl, že dostatečně neprokázal závěr o tom, že v prověřované době měla společnost BSL dostatek kůží k prodeji (za účelem zajištění výroby

žalobkyně), i tato skutečnost vyplynula dle stěžovatele z doplněného dokazování (konkrétně z vyjádření jednatele společnosti CB i jednatele společnosti BSL). Tyto důkazy však krajský soud zcela pominul. Naopak nekriticky převzal tvrzenou skutkovou verzi žalobkyně, aniž se zabýval doplněnými důkazy (a jejich hodnocením stěžovatelem), které žalobkyně předestřenou verzi jednoznačně vyvrátily.

[10] Stěžovatel se neztotožnil ani s provedeným dělením objektivních okolností svědčících o možné vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu. Krajský soud v napadeném rozsudku dříve zjištěné objektivní okolnosti zcela vyloučil s odůvodněním, že byly zpochybněny již v předchozích rozsudcích. Z předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 387/2020-44 však dle stěžovatele vyplývá, že pro celkové posouzení věci bylo zásadní doplnění skutkového stavu, a v návaznosti na to pak zodpovězení otázky, zda ob stojí skutková verze tvrzená žalobkyní. Opětovné hodnocení objektivních okolností ze změněného skutkového stavu (po doplnění dokazování) nebylo soudy zapovězeno. Proto bylo možno dle stěžovatele vycházet též z dříve zjištěných objektivních okolností doplněných o nové objektivní okolnosti, které společně vytvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů o tom, že žalobkyně o podvodu na DPH vědět mohla a měla.

[11] Stěžovatel zpochybnil také dílčí závěry krajského soudu týkající se charakteru obchodů a neoprávněné výhody žalobkyně. Byť se v posuzovaném případě nejednalo o klasický kolotočový prodej zboží (s několika články řetězce), je zřejmé, že účelem obchodů bylo neoprávněné vylákání odpočtu DPH prostřednictvím společnosti Marcep, která daň neodvedla, stala se nekontaktní a která se chovala jako tzv. missing trader. Vložím dalšího článku (společnosti Marcep) tak u žalobkyně došlo k navýšení tuzemských přijatých zdanitelných plnění, ze kterých nárokovala odpočet DPH, kterou společnost Marcep neodvedla. Sám krajský soud přitom dle stěžovatele v napadeném rozsudku potvrdil, že zařazení („vklnění“) společnosti Marcel od obchodního řetězce nemělo ekonomické opodstatnění.

[12] Stěžovatel dále předložil Nejvyššímu správnímu soudu pravomocný rozsudek Okresního soudu ve Zlíně ze dne 1. 11. 2022, č. j. 4 T 32/2022-2127, kterým byla schválena dohoda o vině a trestu s žalobkyní, jejím jednatelem i prokuristou a rovněž s jednatelem společnosti Marcep za spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Ve schválené dohodě žalobkyně potvrdila, že se účastnila prověřovaných obchodů s kůží s úmyslem neoprávněně vylákat nadměrný odpočet DPH ve spojení s výrazným navýšením ceny bez ekonomického opodstatnění. Z předloženého rozsudku dle stěžovatele také plyne, že společnost Marcep byla do obchodního řetězce účelově zapojena z toho důvodu, aby žalobkyně neoprávněně čerpala daňové odpočty z plnění na vstupu. Stěžovatel k tomu doplnil, že je-li daňový subjekt shledán vinným ze spáchání trestného činu, jsou finanční orgány tímto závěrem vázány.

[13] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že stěžovatel pouze opakuje argumentaci předestřenou již v řízení před krajským soudem. Odkázala proto na závěry obsažené v napadeném rozsudku. Dále doplnila, že považuje za nesprávný postup stěžovatele, který odkazuje na podklady z trestního řízení, přestože v jiných řízeních je odmítl vyžádat. Trestní rozsudek Okresního soudu ve Zlíně navržený stěžovatelem k důkazu považovala žalobkyně za procesně nepoužitelný. O tomto rozsudku stěžovatel

pokračování

musel vědět již v roce 2022, a proto jej mohl navrhnout k důkazu již v řízení před krajským soudem. Pokud by Nejvyšší správní soud takový důkaz připustil, pak by měl dle žalobkyně zohlednit, že dokazování v daňovém a trestním řízení nelze směřovat, neboť obě řízení vycházejí z odlišných principů. Dohoda o vině a trestu představuje dle žalobkyně účelovou a ryze utilitární dohodu mající jediný cíl, a sice odklon v trestním řízení. Je tedy na rozhodnutí obviněného, jakou zvolí procesní strategii při obhajobě. Rozhodne-li se pro odklon v trestním řízení, nelze mu takové rozhodnutí klást k tíži v daňovém řízení. Žalobkyně pokládala uzavření dohody o vině a trestu za příznivější, tím se však nevzdala práva na opravné prostředky v daňovém řízení.

[14] Stěžovatel v reakci na vyjádření žalobkyně podal repliku, v níž se vyjádřil jednak k otázce možného podání blanketní kasační stížnosti a dále k otázce převzetí důkazů z trestního řízení. Nadále byl přesvědčen o důvodnosti podané kasační stížnosti a setrval na svém návrhu na zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení mu věci k dalšímu řízení.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud uvádí, že mezi účastníky řízení je veden spor o to, zda žalobkyně mohla a měla vědět o podvodu na DPH, kterého se účastnila. V posuzovaném případě tedy není spor o to, že stěžovatel v předchozím řízení řádně prokázal existenci podvodu na DPH v souvislosti se zdanitelnými plněními přijatými žalobkyní od společnosti Marcep, což shodně potvrdily již předchozí rozsudky krajského soudu č. j. 29 Af 87/2017-165 a Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 387/2020-44.

[17] Důkazní břemeno stran prokázání existence objektivních skutkových okolností svědčících o možné vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu tíží s ohledem na § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, správce daně a nelze je přenášet na daňový subjekt. 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021 č. j. 10 Afs 206/2020-41 ve věci *PM Trading*, body 35 a 47). Daňový subjekt pak má možnost zvrátit učiněná zjištění tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, jimiž riziko účasti na podvodu minimalizoval (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, ve věci *NURA*, bod 41, ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, bod 33, nebo ze dne 15. 12. 2020, č. j. 4 Afs 136/2020-31, bod 22).

[18] Nejvyšší správní soud současně připomíná, že je to především krajský soud, kdo plní úlohu soudu „nalézacího“ a hodnotí žalobou napadené rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016-79). Takových vad se nicméně krajský soud v nyní souzeném případě dopustil.

[19] Krajský soud stěžovatelem tvrzené (zjištěné) objektivní okolnosti rozdělil do dvou oblastí. Do první zařadil objektivní okolnosti, které stěžovatel uváděl již v předchozím řízení a které dle krajského soudu i Nejvyššího správního soudu bez dalšího (za tehdejšího skutkového stavu a důkazní situace) nepostačovaly k prokázání možné vědomosti žalobkyně o podvodu. Do druhé skupiny pak krajský soud zařadil nové okolnosti doplněné stěžovatelem v dalším řízení po zrušujícím rozsudku. Stěžovateli pak v napadeném rozsudku vytkl nesprávný postup spočívající v tom, že v odůvodnění rozhodnutí o odvolání sice zmínil i nové objektivní okolnosti, závěr o možné vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu však současně vystavěl i na původních objektivních okolnostech, které byly předchozími rozsudky zpochybněny. S takto pojímaným rozdělením objektivních okolností a jejich odděleným hodnocením se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit.

[20] Objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale právě v jejich souhrnu, neboť teprve ucelený souhrn těchto okolností zpravidla dostatečně vypovídá o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55). Není proto možné jednotlivé objektivní okolnosti vytrhávat z kontextu, neboť síla zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Co bude v určitém případě představovat podezřelou obchodní praktiku, může být v jiném případě standardem (a naopak). Stěžovateli proto nelze vytýkat, že svůj závěr o tom, že žalobkyně o účasti na podvodu vědět mohla a měla, založil zčásti i na původních skutkových zjištěních (dílčích nestandardnostech nižší intenzity), které ve spojení s nově učiněnými zjištěními svědčí o tom, že žalobkyně o podvodu na DPH vědět mohla a měla.

[21] V této souvislosti nelze opomíjet, že předchozí hodnocení objektivních okolností krajským soudem a Nejvyšším správním soudem bylo učiněno v kontextu tehdejšího skutkového stavu, za tehdy existující důkazní situace a stěžovatelem nevypořádané skutkové verze tvrzené žalobkyní. Krajský soud ani Nejvyšší správní soud přitom opětovně hodnocení objektivních okolností, resp. komplexní hodnocení všech skutkových okolností, tj. okolností původních i těch nově zjištěných, nezapověděli. V opačném případě by totiž soudem uložené doplňování dokazování ve vztahu k objektivním okolnostem postrádalo význam.

[22] Krajský soud však v intencích závěrů uvedené judikatury nepostupoval, neboť dříve zjištěné objektivní okolnosti hodnotil izolovaně od nově doplněného dokazování. Současně pochybil i při hodnocení nově doplněných důkazů.

[23] Do odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud sice zahrnul přesný výčet doplněných důkazů (dvě svědecké výpovědi a podklady z trestního řízení), jejich náležité hodnocení však již v rozsudku neprovedl. Okrajově zmínil pouze dva výsledky provedené v daňovém řízení a jeden policejní úřední záznam. Ostatní důkazy zcela pominul, přestože poskytovaly relevantní informace týkající se možné vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH. Hodnocení těchto důkazů stěžovatelem mohl krajský soud v napadeném rozsudku potvrdit, přehodnotit či zpochybnit, jejich hodnocení však v napadeném rozsudku vůbec neprovedl.

[24] Nejvyšší správní soud v tomto ohledu odkazuje zejména na analýzu e-mailové komunikace mezi žalobkyní, zahraniční společností BSL dodávající kůže a společností

pokračování

Marcep. Z ní vyplynulo, že společnost BSL opakovaně zasílala daňové doklady určené společnosti Marcep přímo žalobkyni. Žalobkyně proto měla informace jak o ceně kůží, tak o tom, že společnost Marcep nakupovala kůže od jmenovaného dodavatele postupně. Neprovedla tedy jednorázový (hromadný) výkup kůží na trhu, jak tvrdila žalobkyně. Rovněž z vyjádření poskytnutých jednatelem společnosti CB a jednatelem společnosti BSL (dřívější přímí dodavatelé žalobkyně) vyplynulo, že v rozhodném období disponovali dostatkem kůží používaných pro výrobu obuvi z hlediska uspokojení potřeb svých zákazníků a byli schopni zajistit i další dodávky pro potřeby žalobkyně. Jednatel společnosti BSL zároveň potvrdil, že měl se žalobkyní dlouhodobý obchodní vztah (již od roku 2000), přičemž ze strany společnosti nebyly dodávky kůží žalobkyni v roce 2014 odmítnuty. Analýza e-mailové komunikace spolu s dalšími doplněnými důkazy tak zpochybnila skutkovou verzi tvrzenou žalobkyní, dle které měla společnost Marcep kůže na trhu vykoupit, a tím žalobkyni (za účelem pokračování výroby) vnutit nákupy prostřednictvím této společnosti i za cenu trojnásobného navýšení ceny. Dle stěžovatele tak došlo k vyvrácení skutkové verze žalobkyně o tom, že byla nucena činit objednávky zboží pouze prostřednictvím společnosti Marcep, resp. že došlo ke zneužití informací ze strany této společnosti. V řízení bylo naopak prokázáno, že společnost Marcep kůže nakupovala až poté, co obdržela od žalobkyně e-mailem objednávku na požadované množství. Následně byl požadavek odeslán do společnosti BSL, která objednávku buď odsouhlasila, anebo nabídla podobné zboží, které bylo společností Marcep zasláno k odsouhlasení žalobkyni. Krajský soud se nicméně těmito důkazy nijak nezabýval, nezpochybnil jejich věrohodnost, ani neuvedl, proč by k nim nebylo možno přihlížet, ačkoli jejich procesní použitelnost potvrdil.

[25] Závěr krajského soudu o tom, že stěžovatel možnou vědomost žalobkyně o podvodu na DPH neprokázal, tedy neobstojí.

[26] Otázce charakteru obchodů i výhodě plynoucí pro žalobkyni se Nejvyšší správní soud věnoval již v rozsudku č. j. 4 Afs 387/2020-44. K vlastnímu charakteru obchodů proto Nejvyšší správní soud pouze připomíná, že v podstatě každé plnění (každý obchod) podléhající DPH může být zasaženo podvodem. Varianty podvodu na DPH jsou natolik neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují (srov. stanovisko generálního advokáta Soudního dvora EU ke spojeným věcem C-439/04 a C-440/04). Pro posouzení podvodu na DPH tudíž není určující, zda se jednalo o kolotočové či jiné obchody, nýbrž prokázání podvodu jako takového na základě konkrétních okolností případu. Jak již bylo uvedeno výše, podvod na DPH finanční orgány u sporných zdanitelných plnění prokázaly, což krajský soud a Nejvyšší správní soud potvrdili již v předchozích rozsudcích.

[27] K ekonomické výhodě pak Nejvyšší správní soud uvádí, že daňový subjekt, který věděl, anebo který vědět mohl a měl o tom, že se účastní podvodného plnění, je považován za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Zkoumání prospěchu daňového subjektu tedy není v případě prokázání podvodu rozhodující. V dřívějším řízení Nejvyšší správní soud dával tuto otázku do souvislosti s neprokázanou vědomostí žalobkyně o podvodu na DPH. Vždy je proto třeba vycházet z toho, zda daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, anebo vědět mohl a měl. Nejvyšší správní soud zároveň koriguje nepřesný závěr krajského soudu, dle kterého žalobkyně žádnou výhodu získat nemohla, neboť daň zaplatila v ceně

zboží a následný nárok na odpočet jí správce daně odepřel. Absenci výhody z podvodného jednání nelze odvozovat z jednání správce daně, neboť odepření nároku na odpočet daně je až následnou reakcí na prokázaný podvod na DPH, má-li jej správce daně (včetně možné vědomosti daňového subjektu) za prokázaný.

[28] Závěrem Nejvyšší správní soud doplňuje, že pokud stěžovatel v průběhu řízení o kasační stížnosti předložil k důkazu rozsudek Okresního soudu ve Zlíně ze dne 1. 11. 2022, č. j. 4 T 32/2022-2127, jímž trestní soud schválil dohodu o vině a trestu, Nejvyšší správní soud jím dokazování v řízení o kasační stížnosti neprováděl. Vzhledem k tomu, že se věc po zrušení napadeného rozsudku vrací krajskému soudu k dalšímu řízení, stěžovatel může provedení tohoto důkazu navrhnout krajskému soudu, kterému (jak bylo zdůrazněno výše) především přísluší náležité zjištění a hodnocení skutkového stavu věci, s čímž souvisí i případné doplnění dokazování.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Na základě výše uvedených skutečností tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto ve smyslu § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku. Krajský soud tedy v dalším řízení náležitě vyhodnotí žalovaným provedené důkazy a komplexně posoudí jím zjištěné a prokázané objektivní okolnosti stran možné vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu na DPH. Zároveň vyhodnotí případný návrh žalovaného na provedení důkazu trestním rozsudkem.

[30] V dalším řízení krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. října 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu