



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Štěpána Výborného a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Ing. Hana Sazovská**, insolvenční správkyně dlužníka Trávníček-Svitavy, s.r.o., se sídlem U Vodárny 770/2, Svitavy, zastoupená Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 6. 2023, č. j. 52 Af 38/2018-462,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 21. 6. 2023, č. j. 52 Af 38/2018-462, **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] Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení platebních výměřů a dodatečných platebních výměřů žalovaného ze dne 11. 10. 2017, č. j. 1606617/17/2808-50522-602020, č. j. 1606572/17/2808-50522-602020, č. j. 1606389/17/2808-50522-602020, č. j. 1606353/17/2808-50522-602020, č. j. 1608461/17/2808-50522-602020, č. j. 1600736/17/2808-50522-602020, č. j. 1604021/17/2808-50522-602020, č. j. 1602734/17/2808-50522-602020, č. j. 1602355/17/2808-50522-602020, a č. j. 1601946/17/2808-50522-602020, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané č. j. 1605768/17/2808-50522-602020, č. j. 1606292/17/2808-50522-602020, č. j. 1606642/17/2808-50522-602020, č. j. 1601276/17/2808-50522-602020, č. j. 1603809/17/2808-50522-602020, č. j. 1602500/17/2808-50522-602020, č. j. 1602833/17/2808-50522-602020, č. j. 1601742/17/2808-50522-602020

hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až červen a srpen až prosinec roku 2015 a za zdaňovací období leden až červenec roku 2016.

[2] Žalobkyně uplatnila v předmětných zdaňovacích obdobích nárok na odpočet daně (mimo jiné) od dodavatelů: PROTECO PRAHA, spol. s.r.o. (dále jen „Proteco“), PERTINAX, s.r.o. (dále jen „Pertinax“), GRANO TRADE s.r.o. (dále jen „Grano Trade“), Perfekt Holding s.r.o. (dále jen: „Perfekt Holding“) a Star Trade Company s.r.o. (dále jen „Star Trade“). Žalovaný shledal, že plnění od společností Proteco, Pertinax a Grano Trade byla zatížena daňovým podvodem, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět měla nebo mohla. V případě plnění přijatých od společností Perfekt Holding a Star Trade pak žalobkyně nesplnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Žalovaný zjistil, že na předložených daňových dokladech uvedené jméno společnosti (Perfekt Holding) se neshoduje s uvedeným DIČ; to patří společnosti Agro Perfekt. Rovněž v případě Star Trade nebylo zdanitelné plnění poskytnuto tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Tyto doklady nebyly vystaveny společností Star Trade, která je na nich uvedena jako dodavatel. Žalovanému tak v těchto případech vznikly pochybnosti, zda daňové doklady byly vystaveny na základě skutečného stavu a zda zdanitelná plnění byla uskutečněna tak, jak je tvrzeno na daňových dokladech.

[3] Usnesením ze dne 11. 9. 2018, č. j. 52 Af 38/2018-162, Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), žalobu odmítl jako podanou osobou zjevně neoprávněnou. Krajský soud dospěl k závěru, že prohlášením konkursu na majetek žalobkyně přešlo oprávnění podat takovou žalobu na insolvenčního správce a dlužník toto oprávnění ztratil. Usnesení krajského soudu o odmítnutí žaloby zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 4. 2019, č. j. 2 Afs 318/2018-42, neboť odepření přezkumu správních rozhodnutí, jejichž adresátem je dlužník v konkursu, pouze proto, že žalobu podal on sám, nemůže obstát. Žalobu mohla podat žalobkyně i insolvenční správce.

[4] Po vrácení věci krajskému soudu žalobkyně vzala žalobu zpět ve vztahu k platebním výměrům za zdaňovací období leden a únor roku 2016. Řízení o žalobě proti těmto platebním výměrům zastavil krajský soud výrokem I. usnesení ze dne 15. 8. 2019, č. j. 52 Af 38/2018-258. Výrokem II. téhož usnesení krajský soud odmítl žalobu žalobkyně proti platebním výměrům za zdaňovací období prosinec 2015 a březen až červenec roku 2016 pro nevyčerpání řádných opravných prostředků. Kasační stížnost proti výroku II. tohoto usnesení krajského soudu vzala žalobkyně zpět; řízení o kasační stížnosti bylo zastaveno usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2019, č. j. 2 Afs 263/2019-24.

[5] Žalobu žalobkyně proti zbývajícím dodatečným platebním výměrům zamítl krajský soud nyní napadeným rozsudkem.

[6] Krajský soud nejprve upozornil, že žaloba byla velmi rozsáhlá a koncipovaná nepřehledným způsobem; spolu s tím předestřel postoj k vypořádání takto obsírné žalobní argumentace. Dále krajský soud obsáhle představil obecná pravidla platící pro uplatnění nároku na odpočet DPH, včetně případů, kdy jsou obchodní vztahy zatíženy podvodem na DPH.

pokračování

[7] Ke zdaňovacím obdobím leden, únor a březen roku 2015 (tj. přijetí plnění od společností Pertinax a Grano Trade) krajský soud uvedl, že skutkové okolnosti za tato tři zdaňovací období byly předmětem probíhajícího trestního řízení (mimo jiné) proti jednateli původní žalobkyně (společnosti Trávníček-Svitavy). Rozsudkem krajského soudu ze dne 22. 10. 2019, sp. zn. 62 T 11/2019, který byl (co do podstaty viny) potvrzen usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 1. 2021, sp. zn. 3 To 4/2020, byl jednatel původní žalobkyně shledán vinným ze zkrácení daně v období od počátku roku 2015 do měsíce března 2015. Dovolání proti tomuto usnesení bylo odmítnuto usnesením Nejvyššího soudu ze dne 15. 6. 2022, č. j. 8 Tdo 728/2021-12027. Krajský soud konstatoval, že z trestních rozsudků vyplývá, že žalobkyně věděla či mohla vědět, že plnění týkající se těchto obchodů jsou součástí daňového podvodu; jednatel původní žalobkyně dokonce jednal v úmyslu dopustit se daňového podvodu. Podle krajského soudu tak nemohla být splněna podmínka pro uznání nároku na odpočet DPH a nebylo nutné zabývat se žalobními námitkami, jelikož zásady neutrality nebo právní jistoty se nemůže dovolávat osoba, která se úmyslně podílela na daňovém úniku. Bylo by absurdní přezkoumávat závěry žalovaného v mezích žalobních bodů, pokud je nárok žalobkyně podložen trestnou činností. Rozsudek vydaný v trestním řízení a následně i rozhodnutí odvolacího soudu musí soud respektovat a není oprávněn přehodnocovat závěry v nich uvedené. Krajský soud dodal, že uplatněný nárok na odpočet DPH byl získán v podstatě „krádeží“ a v dané věci nepochybně došlo i ke zneužití práva.

[8] Ve vztahu ke zbylým zdaňovacím obdobím krajský soud přezkoumal přijetí plnění od společností Proteco (řepkový olej), Perfekt Holding (kukuřice a pšenice) a Star Trade Company (řepkový olej).

[9] Krajský soud shledal, že plnění přijatá od dodavatele Proteco ve zdaňovacích obdobích srpen, září, říjen a listopad roku 2015 byla součástí obchodních řetězců zasazených podvodem na DPH. Tomu svědčí zapojení společnosti GLOBE Antea do obchodního řetězce. Tato společnost podala za zdaňovací období srpen a září 2015 nulová daňová přiznání k DPH a za zdaňovací období říjen, listopad 2015 podala daňové přiznání k DPH s nízkou daňovou povinností, kterou neuhradila. Společnost GLOBE Antea při vykazování uskutečněných zdanitelných plnění pro společnost AGROPLEX Servis viditelně snížila nákupní ceny řepkového oleje. Dále krajský soud doplnil, že společnost GLOBE Antea sídlí na tzv. virtuální adrese, své služby nenabízí prostřednictvím internetu, účetní závěrky ve sbírce listin nezveřejňuje, pro správce daně je nekontaktní a od 11. 4. 2017 má statut nespolehlivého plátce, jelikož jsou u ní evidovány nedoplatky na daních. Společnost GLOBE Antea navíc za plnění neobdržela od společnosti AGROPLEX Servis kupní cenu, ta byla zasílána společností AVALLE s. r. o. a Maison D'Idée. O narušení neutrality daně svědčí též zapojení společnosti SUN AGENCY do obchodního řetězce v období října roku 2015. Tato společnost za předmětné zdaňovací období nepodala daňové přiznání k DPH, sídlí na tzv. virtuální adrese, své služby nenabízí prostřednictvím internetu, účetní závěrky ve sbírce listin nezveřejňuje, pro správce daně je nekontaktní, ke dni 6. 4. 2017 byla této společnosti zrušena registrace k DPH a jsou u ní evidovány nedoplatky na daních. Společnost je od 28. 12. 2016 v likvidaci. Vzhledem k těmto skutečnostem krajský soud dospěl k závěru, že plnění přijatá žalobkyní od dodavatele Proteco ve zdaňovacích obdobích srpen, září, říjen a listopad roku 2015 byla součástí obchodního řetězce, ve kterém prokazatelně došlo k narušení neutrality daně. Žalobkyně zároveň o svém zapojení do podvodného řetězce věděla nebo vědět měla a mohla, protože si při obchodování s takto rizikovou komoditou

(řepkovým olejem) nepočínala dostatečně opatrně. Žalobkyně akceptovala všechny podmínky společnosti Proteco, aniž by se se zástupci této společnosti sešla či se jinak zajímala o trh s danou komoditou. Svému dodavateli hradila za řepkový olej již před dodáním, nezajímala se o původ komodity a CMR listy dodávek, ze kterých bylo patrné, že reálný pohyb komodity s CMR listy nekoresponduje, nezkoumala kvalitu a účel oleje. Převzala také nákladovou položku společnosti Proteco (skladování komodity), avšak nijak toto nepromítla do platebních podmínek svých odběratelů. Krajský soud uzavřel, že žalobkyně vždy nakoupila komoditu za podezřele nízkou cenu a poté cenu odběratelům navýšila o v řetězci neobvyklou marži, čímž jí vznikl nejvyšší zisk v řetězci bez povinnosti odvést DPH. Žalobkyně si počínala zcela nezodpovědně, na hony vzdáleně péči řádného hospodáře.

[10] K přijetí plnění od společnosti Perfekt Holding ve zdaňovacích obdobích od dubna do června roku 2015 krajský soud uvedl, že žalobkyní předložené daňové doklady byly sice vystaveny společností Perfekt Holding, nicméně je na nich uvedeno DIČ jiné společnosti (Agro Perfekt), která nebyla v daném období registrovaným plátcem DPH, v tomto období neodvedla žádnou daň a ani v jejím daňovém přiznání nebyly dodávky pro žalobkyni zahrnuty. Pan Ch., který za tuto společnost s žalobkyní jednal a podepisoval listiny, nikdy nebyl statutárním orgánem společnosti Perfekt Holding ani Agro Perfekt. Žalobkyně i přes důvodné pochybnosti správce daně nedokázala tvrzené dodávky prokázat jiným způsobem, nepředložila jiné listinné podklady či jiná tvrzení ohledně deklarovaných plnění. Bylo proto namístě, aby správce daně žalobkyni nárok na odpočet DPH neuznal.

[11] Obdobně k přijetí plnění od společnosti Star Trade žalobkyně předložila daňové doklady, v nichž absentovaly náležitosti dle zákona o DPH, nebylo na nich označeno datum plnění, daň nebyla uvedena v Kč a absentoval též kurz pro přepočítání na českou korunu. Daňové doklady byly podepsány panem M., který byl na dokladech uveden jako „předseda představenstva“, přestože společnost Star Trade představenstvo nemá. Žalobkyně navíc na základě těchto daňových dokladů hradila částky na účet, který nebyl společností uveden při registraci k DPH. Ze žalobkyní předložených vážných lístků nebylo možno seznat, k jakým plněním se vztahují, není z nich zřejmé, zda se vážení vztahuje k dodávkám od společnosti Star Trade, a není na nich ani uvedeno, pro který daňový subjekt bylo vážení prováděno. Žalobkyně nedokázala předložit kupní smlouvu, jelikož ta byla uzavírána ústně či konkludentně. Jestliže žalobkyně uvedla, že veškeré podrobnosti obchodů domlouval Ing. B. M., tak ten známost společnosti Star Trade a jejího obchodování popřel, stejně jako společník společnosti Star Trade pan M., který uvedl, že podpisy na daňových dokladech nejsou jeho. Žalobkyně ve své žalobě skutečnosti zjištěné správcem daně ničím nevyvrací a nepředkládá jiné důkazy, které by zjištěné skutečnosti vyvracely.

[12] K námitce nevyslechnutí svědků S., M. a Ch. krajský soud uvedl, že svědkovi S. se nedařilo doručovat. Svědek M. byl vyslechnut v rámci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za prosinec 2015, přičemž při výslechu popřel známost společnosti Star Trade. Výslech svědka Ch. pak byl nadbytečný, protože bylo prokázáno, že tento svědek nikdy nebyl statutárním orgánem společnosti Perfekt Holding ani Agro Perfekt ani nedisponoval žádným oprávněním za společnost jednat, což by jeho výslech jistě zhojit nemohl. Nadbytečné bylo též vyslechnout dopravce, kteří měli uskutečňovat dopravu, jelikož uskutečnění dopravy nebylo zpochybněno.

pokračování

[13] K námitce nepoužitelnosti důkazů získaných z trestního spisu krajský soud uvedl, že výslechy osob byly provedeny zákonným způsobem, navíc se nejednalo o jediný důkaz, který žalovaný použil.

II. Podání účastníků řízení

[14] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[15] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že krajský soud se žalobními námitkami zabýval povrchně a s řadou z nich žádnou polemiku nevedl a ignoroval je, přestože stěžovatelka argumentovala věcně, poukazovala na konkrétní skutkové chyby, pochybení v procesní části nalézacího řízení a přednášela konkrétní důkazní návrhy pro úspěch ve věci. Krajský soud se řádně nevypořádal s věcně podloženou žalobní argumentací, zejména v otázce dostatečné identifikace daňového podvodu a funkce třístranného obchodu.

[16] U nároku na odpočet daně z plnění přijatého od společnosti Perfekt Holding stěžovatelka v žalobě namítala především nevyslechnutí svědka Ch. Tuto námitku však krajský soud řádně nevypořádal. Stěžovatelka rovněž rozporuje, že tento svědek nebyl vyslechnut v průběhu soudního řízení, o čemž se dozvěděla až z rozsudku. Úvahy krajského soudu stěžovatelka považuje za zmatečné a úskočné. Sám krajský soud uvedl, že tento svědek byl zaměstnancem společnosti Perfekt Holding, avšak bezdůvodně při hodnocení nutnosti jeho výslechu poukázal pouze na skutečnost, že nebyl statutárním orgánem dotčené společnosti. Skutečnost, že daná osoba nebyla v pozici statutárního orgánu, nenaplňuje podmínky pro odmítnutí důkazního návrhu. Výslech tohoto svědka by dle stěžovatelky prokazatelně směřoval k řádnému zjištění skutkového stavu, konkrétně toho, která společnost dodávala stěžovatelce deklarovaná plnění. Stěžovatelka upozorňuje, že nemohla vyčerpat řádné opravné prostředky.

[17] Stěžovatelka namítá, že v případě uplatněného nároku na odpočet daně z přijatého plnění od společnosti Star Trade nebyli vyslechnuti pan S. ani Ing. M. Stěžovatelka uvádí, že tvrzení krajského soudu, že panu S. nebylo možné doručit a že v případě pana M. tento při svědecké výpovědi uvedl, že společnost Star Trade nezná, nemají oporu ve spisovém materiálu ani v odůvodnění napadených rozhodnutí. Krajský soud pouze vyšel z vyjádření žalovaného, aniž by k těmto tvrzením provedl jakékoli dokazování. Ing. M. pak byl vyslechnut na základě mezinárodního dožádání, nicméně stěžovatelka ani její zástupce o tomto úkonu nebyli nikým informováni, takže se jedná o nezákonně provedený důkaz. Ani krajský soud neumožnil stěžovatelce se s obsahem tvrzeného výslechu seznámit či na něj reagovat. Stěžovatelka tvrdí, že v opačném případě by vyvrátila skutečnosti, které svědek ve výpovědi uvedl. Krajský soud tak vycházel z důkazů získaných *ex post*, aniž by fakticky provedl dokazování ve smyslu § 77 s. ř. s., čímž porušil práva stěžovatelky.

[18] K tvrzenému daňovému podvodu v případě obchodování se společností Proteco stěžovatelka namítá, že deklarovaný missing trader (Globe Antea) se nikdy plnění neúčastnil a ani o něm zjevně nevěděl. Nemohlo se tak jednat o třístranný obchod, neboť v něm zcela absentoval třetí subjekt – kupující, který působil v tomto řetězci pouze formálně.

Z uvedeného vyplývá, že nebyly splněny zákonné podmínky pro osvobození prostředních slovenských společností (Miriah, Maison D'Idée, PELGREEN SP). Daňový únik tak byl způsoben laxností daňových orgánů, které měly dostatek času chybějící daň u těchto společností vybrat. Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že o účasti na daňovém podvodu věděla nebo vědět měla a mohla. Stěžovatelka nemůže současně „vědět“ a „vědět měla a mohla“. Stěžovatelka v žalobě namítala, že obchodní případy se společností Proteco byly zcela standardní, nijak nevybočily jak z obchodních případů stěžovatelky, tak ani obecných standardů na trhu, přičemž stěžovatelka odkázala i na srovnání s jiným odběratelem společnosti Proteco, společností Glencore. Krajský soud však v napadeném rozsudku tvrdí skutečnosti, které jsou v přímém rozporu se spisovým materiálem, a to například že společnost Proteco je společností neznámou. Ze strany krajského soudu jde o účelovou lež ve snaze se jen formálně zabývat žalobními námitkami stěžovatelky. V rozporu se spisovým materiálem také krajský soud uvedl, že stěžovatelka hradila za plnění společnosti Proteco předem. Fakturovaná cena byla uhrazena po přistavení cisterny se zbožím, v žádném případě stěžovatelka nehradila za dodání zboží dříve, než mohlo být zboží fakticky zkontrolováno. Za nesrozumitelný považuje stěžovatelka závěr krajského soudu, že náklady za skladování nijak nepromítla do platebních podmínek svých odběratelů. Náklady na skladování společnost Proteco vždy přefakturovala, následně si tyto náklady mohla stěžovatelka nést sama, přičemž nákladově se jednalo o zcela shodnou výši. Taktéž ohledně kontroly kvality dodávaného řepkového oleje nemá krajským soudem předestřený závěr oporu ve spisovém materiálu. Podle stěžovatelky není standardní, aby u každé dodávky muselo dojít ke kvalitativní kontrole laboratorním rozbořem, navíc tuto kontrolu lze provést i senzoricky (vizuálně). Krajský soud rovněž ignoroval, že stěžovatelka nedisponovala žádnými CMR listy společnosti Proteco a ani disponovat nemohla. Jednalo se o tuzemská plnění s *franco rampa* doložkou. Stěžovatelka si zároveň nemohla zjišťovat informace o dodavatelích svého dodavatele. Stěžovatelka uzavírá, že na obchodování či sjednávání obchodních případů se společností Proteco nebylo nic neobvyklého, a odkazuje ke svědecké výpovědi Ing. Fesse (statutárního orgánu společnosti Proteco). Stěžovatelka opakuje, že zjištění krajského soudu nemají oporu ve spisovém materiálu a samostatně ani v souhrnu nepředstavují indicie, na jejichž podkladu by mohly vzniknout pochybnosti o legalitě a legitimitě obchodních případů. Stěžovatelka se opět dovolává srovnání svých obchodních případů a obchodních vztahů mezi společnostmi Proteco a Glencore.

[19] Stěžovatelka dále (ve vztahu k plněním přijatým od společností Pertinax a Grano Trade) zpochybňuje závěry trestních rozsudků a deklaruje vůli podat mimořádný opravný prostředek. Odsuzující rozsudek je postaven na nesprávném chápání DPH a ignoranci právní úpravy obsažené v zákoně o DPH. Popsaný způsob spáchání trestného činu představuje absurdní neznalost soudu a interpretace funkce DPH navozená v odsuzujícím rozsudku je v rozporu se zákonem o DPH. Krajský soud měl dle stěžovatelky s ohledem na interpretační nesmyslnost odsuzujícího rozsudku řádně přezkoumat skutkový stav.

[20] Stěžovatelka uzavírá, že krajský soud se při posouzení věci dopustil velkého množství chyb a případ posoudil pouze formálně. Upozorňuje, že neodvedení daně není daňovým podvodem a nadměrný odpočet nepředstavuje daňové zvýhodnění. Krajský soud také doplňoval stěžovatelčinu argumentaci, a to například v případě imaginární námitky přičitatelnosti jednání statutárního orgánu.

pokračování

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil na odsuzující rozsudky trestních soudů a odkázal na svá vyjádření před krajským soudem. Námitky stěžovatelky považuje za nedůvodné. Žalovaný konstatuje, že výsledek této věci ovlivní, zda žalovanému budou vyplaceny z insolvenčního řízení deponované finanční prostředky. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[22] V replice na vyjádření žalovaného stěžovatelka uvádí, že žalovaný nereaguje na kasační argumentaci. Žalovaný dle stěžovatelky v rozporu se zákonem negarantoval zachování práv stěžovatelky, svoji argumentaci vystavěl na množství závažných chyb (nesprávné označování subjektů, nesprávný popis řetězce, absolutní selhání v identifikaci objektivních okolností) a při stanovení dodatečné daňové povinnosti si vykonstruoval svůj vlastní skutkový stav, kterému neodpovídá obsah spisového materiálu. Stěžovatelka poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2024, č. j. 5 Afs 323/2022-38, jehož skutkové okolnosti považuje za obdobné. Stěžovatelka tvrdí, že pokud by daňové orgány jednaly v souladu se zákonem, žádná daň by nechyběla. Chybějící daň je výsledkem indolence daňových orgánů.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[24] Kasační stížnost je důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[26] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Zároveň ovšem nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85).

[27] Nejvyšší správní soud nevyvrací správnost obecných konstatování krajského soudu ohledně odůvodnění rozsudku (odst. 8 – 14 napadeného rozsudku). Kasační soud nepopírá, že širě odůvodnění je spjata s otázkou hledání míry, včetně toho, že krajský soud není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Odkazem na uvedené

zásady však nelze vyprázdnit povinnost obecných soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit a adekvátně se, co do myšlenkových konstrukcí racionálně logickým způsobem, vypořádat s argumentačními tvrzeními účastníků řízení. V opačném případě dochází k porušení práva na spravedlivý proces zakotveného v čl. 36 odst. 1 Listiny základních a svobod (nález Ústavního soudu ze dne 4. 9. 2002, sp. zn. I. ÚS 113/02). Stále platí, že soud vypořádávající žalobní argumentaci ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44).

[28] Kasační soud také souhlasí s krajským soudem, že soud může ve svém odůvodnění odkázat na závěry daňových orgánů. Aprobace závěrů učiněných daňovými orgány je možná především v situaci, kdy již v průběhu daňového řízení byla řádně vypořádána obdobná argumentace daňového subjektu (žalobce) a krajský soud vyloží, proč ji má za správnou. V projednávané věci však nelze přehlížet, že proti dodatečným platebním výměřům, které krajský soud věcně přezkoumával, sice společnost Trávníček-Svitavy podala řádný opravný prostředek (odvolání), v souladu s § 243 odst. 2 daňového řádu ale tato rozhodnutí nabyly právní moci, aniž by bylo podané odvolání věcně vypořádáno. Společnost Trávníček-Svitavy tak sice v zákonem stanovené lhůtě podala odvolání proti platebnímu výměru, k věcnému přezkumu rozhodnutí však nedošlo, mohla pouze podat proti dodatečným platebním výměřům žalobu, protože v opačném případě by rozhodnutí správce daně o vyměření daně nebylo věcně přezkoumatelné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 141/2017-34). S touto skutečností byl krajský soud srozuměn, neboť výslovně uvedl, že *„de facto soud vlastně rozhoduje místo Odvolacího finančního ředitelství a posuzuje námitky žalobce proti platebním výměřům“* (viz odst. 34 napadeného rozsudku). Dostatečně ji však nerefletoval při precizaci odůvodnění rozsudku, přestože absence věcného přezkumu napadených rozhodnutí v odvolacím řízení se musí projevit nejenom v přípustnosti žaloby, nýbrž také v důkladném vypořádání argumentace daňového subjektu. Jestliže se obdobnou argumentací nemohl věcně zabývat odvolací orgán, musí tuto úlohu v maximální míře zajistit správní soud, který *de facto* „v první linii“ přezkoumává napadená daňová rozhodnutí. Pouze v omezeném rozsahu lze v tomto případě uplatnit jinak obecně platné závěry o implicitním vypořádání námitek či konstatování, že *„není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené“*. Krajský soud vystupoval v pozici „prvního přezkumného orgánu“, takže bylo jeho povinností pečlivě posoudit a vypořádat žalobní argumentaci tak, aby se stěžovatelce dostalo řádného přezkumu správních rozhodnutí soudem ve smyslu čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. V opačném případě by úloha odvolací instance připadla až kasačnímu soudu, jemuž však z podstaty jeho postavení nenáleží.

[29] Jakkoli tedy krajský soud nemusel vypořádávat každou dílčí a nepodstatnou námitku, bylo nezbytné, aby konkrétně reagoval na zásadní žalobní námitky. Především tedy na ty, které stěžovatelka vymezila po výzvě krajského soudu k zestručnění žaloby. K této výzvě kasační soud okrajem uvádí, že již v rozsudku ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017-44, konstatoval, že *„postup krajského soudu, který (...) vyzval stěžovatele, aby dle § 37 odst. 3 a 5 s. ř. s. doplnil žalobu tak, že vymezí stručně a srozumitelně základní žalobní body (jinými slovy žalobu zestruční), z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, nemá oporu v zákoně. (...) Postup dle uvedeného ustanovení nelze však aplikovat pouze z důvodu, že žaloba obsahující*

pokračování

všechny náležitosti dle § 71 odst. 1 s. ř. s. je obsáhlá. (...) Oporu v zákoně nemá ani udělené zcela nesrozumitelné poučení o tom, že pokud nebude vada žaloby odstraněna ve stanovené lhůtě, může to mít vliv na soudní přezkum, tj. jaké právní ochrany se žalobci od soudu dostane. Krajský soud je oprávněn, resp. povinen vyzvat žalobce k odstranění vad žaloby, není však oprávněn jakkoli žalobce omezovat v jeho formulacích či uplatněných námitkách. Je naopak věcí soudu se s nimi vypořádat, a to vždy způsobem odpovídajícím jejich uplatnění.“ Přestože se uvedené závěry rovněž týkaly procesního postupu Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích, tak krajský soud v nyní posuzované věci postupoval totožně, včetně formulací užitých v usnesení vyzývajícím k odstranění „vad“ žaloby. Nejvyšší správní soud přitom ve shodě s dříve uvedeným zastává názor, že postup užitý krajským soudem je namísto pouze tehdy, nelze-li z žaloby seznat, čeho se žaloba týká, čeho se žalobce domáhá a jaká skutková či právní zjištění a závěry žalovaného vlastně napadá a co jim vytýká. Tak tomu však v posuzované věci nebylo, neboť stěžovatelka podala sice obsáhlou, zároveň však přehlednou žalobu, z níž bylo možno seznat, jaké námitky vznáší proti napadeným rozhodnutím. Žaloba byla zároveň členěna a vymezovala se vůči jednotlivým argumentům uvedeným v napadených rozhodnutích a zprávě o daňové kontrole. Obsáhlost žalobní argumentace dle kasačního soudu odrážela složitost věci a délku zprávy o daňové kontrole, která byla zahrnuta do odůvodnění jednotlivých dodatečných platebních výměrů. Jestliže jednotlivé platební výměry čítaly 184 stran odůvodnění a zpráva o daňové kontrole dosahovala délky 165 stran, je nabíledni, že také žalobní argumentace byla obsáhlá. Ostatně sám krajský soud při ústním jednání uvedl, že „*žaloba byla jasná, bez vad, nebylo třeba odstraňovat její vady*“, jak vyplývá ze zvukového záznamu, což se však rozchází s předchozím procesním postupem krajského soudu.

[30] Zároveň nelze dle Nejvyššího správního soudu přehlédnout, že ačkoli stěžovatelka podala obsáhlou žalobu, tuto sama, s ohledem na procesní vývoj, redukovala, neboť části žalobní argumentace vzala zpět (konkrétně s. 12 – 17, 19 – 23 a 28 – 29 žaloby). I přes původní obsáhlost byla tedy žaloba ke dni vydání napadeného rozsudku zestručněna procesním vývojem věci. Obzvláště za této situace považuje kasační soud výzvu krajského soudu k zestručnění žaloby za nadbytečnou. Navíc nelze pomíjet určitou „nelogičnost“ kroků krajského soudu, který nejprve (po čtyřech letech po podání žaloby) vyzval žalovaného k obsáhlé reakci na podanou žalobu (viz výzva ze dne 6. 10. 2022, č. j. 52 Af 38/2018-321) s tím, „*aby vyjádření k žalobě byla věnována náležitá pozornost, (...) tak, aby bylo reagováno na všechny věcné námitky žalobce, uvedené v žalobě*“, respektive krajský soud vyzval žalovaného, „*aby ve vztahu zejména v tomto zdaňovacím období (respektive těmto zdaňovacím obdobím; duben – listopad 2015 – pozn. NSS) byly podrobně vypořádány ve vyjádření žalovaného věcné námitky žalobce uvedené v žalobě*“. Přesto krajský soud, aniž by vyčkal reakce žalovaného, vyzval usnesením ze dne 31. 10. 2022, č. j. 52 Af 38/2018-325, stěžovatelku, aby doplnila žalobu tak, že „*vymezí stručně a srozumitelně základní žalobní body*“, neboť původní žalobu považoval za „*košatou a obsáhlou*“. Jestliže krajský soud považoval žalobu za nedůvodně obsáhlou, není kasačnímu soudu zřejmé, proč nejprve vyzýval žalovaného k důkladnému vyjádření k žalobě, včetně toho, aby vyjádření k žalobě bylo zpracováno v kooperaci s Odvolacím finančním ředitelstvím.

[31] I přes výše uvedené by však procesní postup krajského soudu nemusel vést ke zrušení napadeného rozsudku pro jeho nepřezkoumatelnost, jestliže by odůvodnění napadeného

rozsudku dostatečně vypořádávalo žalobní argumentaci. Tomuto požadavku však napadený rozsudek krajského soudu v některých částech nedostál.

[32] Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím srpen, září, říjen a listopad roku 2015 žalovaný konstatoval, že se stěžovatelka vědomě stala článkem v řetězci plátců, který vykazuje znaky podvodného jednání; proto žalovaný stěžovatelce důvodně odepřel nárok na odpočet daně u plnění od dodavatele Proteco. Stěžovatelka v žalobě k tomuto zdaňovacímu období (mimo jiné) namítala, že žalovaný nesprávně identifikoval obchodní řetězce a nezjišťoval podmínky obchodních transakcí, neověřoval si přepravu, vykázání ve VIES ani vědomost jednotlivých článků řetězce o existenci plnění a podmínkách jednotlivých obchodů. Při jednání soudu zástupce stěžovatelky zdůraznil, že obchodní řetězec je sestaven nelogicky a nebyly splněny podmínky třístranného obchodu. Společnosti v postavení „missing trader“ se plnění nikdy nezúčastnily a s nikým nejednaly, proto nemohl třístranný obchod vůbec vzniknout. Dovozece do tuzemska neměl o plnění žádné informace. Zástupce stěžovatelky zdůraznil také nesprávná skutková zjištění spočívající v tvrzení, že obchody měla iniciovat společnost Proteco, že stěžovatelka neměla v nájmu prostory skladování v České Třebové, že nesledovala kvalitu oleje apod.

[33] Krajský soud na tyto konkrétní námitky nereagoval, nýbrž konstatoval, že stěžovatelka byla součástí obchodního řetězce, ve kterém prokazatelně došlo k narušení neutrality daně. Ohledně existence daňového podvodu krajský soud poukázal na zapojení společností GLOBE Antea a SUN AGENCY do daňových řetězců a vyjmenoval podezřelé okolnosti spjaté s působením těchto společností, které dle krajského soudu prokázaly existenci daňového podvodu (viz výše). Dále pak již krajský soud hodnotil vědomost stěžovatelky o zapojení se do podvodných obchodních transakcí a přijetí dostatečných opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu. Krajský soud se tedy existencí daňového podvodu a podobou obchodního řetězce a obchodních transakcí podrobně nezabýval, přestože stěžovatelka předkládala konkrétní argumenty, jimiž zpochybňovala existenci a žalovaným tvrzenou podobu podvodného řetězce. Podle kasačního soudu se přitom nejednalo o žalobní námitky okrajové, které by mohl krajský soud pominout. Naopak tato argumentace zpochybňovala samotnou existenci obchodního řetězce tvrzeného žalovavým a vyvracela tvrzený podvod na DPH. Aniž by kasační soud jakkoli hodnotil relevanci těchto žalobních námitek a tvrzení, bylo povinností krajského soudu na ně alespoň do určité míry reagovat, a to obzvláště s přihlédnutím ke skutečnosti, že totožné námitky nemohly být vypořádány v odvolacím řízení proti dodatečným platebním výměrům (viz výše). K naposledy uvedenému ostatně kasační soud připomíná, že krajský soud vyzval žalovaného, aby se ve svém vyjádření podrobně vyjádřil k věcné argumentaci stěžovatelky. Sám však její argumentaci nevypořádal, neboť se namítanou existencí a podobou obchodního řetězce, který měl být zatížen podvodem na DPH, důkladně nezabýval, včetně toho, zdali splňoval parametry třístranného obchodu. Stejně tak krajský soud naprosto pominul námitku žalobkyně o podobnosti jejího obchodního modelu s dalšími společnostmi (především společností Glencore). Kasační soud považuje za nedostatečně odůvodněné také tvrzení krajského soudu, že stěžovatelka svému dodavateli hradila za řepkový olej již před dodáním. Stěžovatelka v žalobě výslovně uvedla, že „*fakturovaná cena byla ubražena ihned po přistavení cisterny se zbožím na bankovní účet dodavatele*“. Uvedené konstatování je v rozporu s tezí krajského soudu o úhradě ceny již před dodáním plnění, přesto však krajský soud své tvrzení nedoplnil přidanou argumentací, natož aby jeho pravdivost potvrdil odkazem na

pokračování

konkrétní důkaz provedený v daňovém řízení či v řízení před soudem. Krajský soud by měl také lépe vysvětlit své tvrzení, že společnost Proteco je společností neznámou, respektive osvětlit, zdali toto tvrzení vztahuje k obecné známosti společnosti Proteco, či ke skutečnosti, že tato společnost byla pro stěžovatelku neznámá. Ze všech uvedených důvodů kasační soud dospěl k závěru, že krajský soud zatížil svůj rozsudek v této části nepřezkoumatelností, neboť při hodnocení přijetí plnění od společnosti Proteco nereagoval na konkrétní námitky stěžovatelky zpochybňující existenci daňového podvodu.

[34] K odepření nároku na odpočet DPH u plnění týkajících se zdaňovacího období ledna, února a března roku 2015 a společností Pertinax a Grano Trade krajský soud odkázal na trestní rozsudky, v nichž bylo konstatováno porušení daňových předpisů daňově podvodným jednáním. K tomuto způsobu odůvodnění uvádí kasační soud následující.

[35] Podle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu.

[36] Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu uvádí, že daňové a trestní řízení jsou dvě samostatná řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008-95, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35). Výsledky daňového a trestního 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2024, č. j. 10 Afs 26/2024-62). Organům finanční správy a organům činným v trestním řízení zákonodárce svěřil kompetence v různých právních odvětvích, na základě jim vlastních procesních a hmotněprávních pravidel (trestní předpisy a předpisy daňové). Trestní řízení a daňové řízení, respektive jejich výsledky, proto nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti *de iure* ani *de facto*. Jak konstatoval kasační soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2023, č. j. 6 Afs 125/2021-56, č. 4469/2023 Sb. NSS, „*pro výsledek daňového řízení není rozhodující skutečnost, že daňový subjekt spáchal či nespáchal nějaký trestný čin. Daňové právo není trestním právem. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují. Závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci (rozsudek ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008-95; rozsudek ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011-78; rozsudek ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 43/2020-35, body 20-24).*“ V případě daňového řízení jde o správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, oproti tomu v případě trestního řízení jde o zjištění, zda byla spáchána trestná činnost, kdo ji spáchal a jaká je adekvátní sankce, přičemž cílem trestního řízení je rovněž i upevňování zákonnosti, předcházení a zamezování trestné činnosti, jakož i výchovné působení na občany (srov. bod 34 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2018, č. j. 1 Afs 220/2017-28).

[37] Zároveň ale platí, že pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, je správce daně vyslovením viny v trestním rozsudku vázán. Obdobné závěry platí i pro vázanost soudu při přezkumu rozhodnutí správního (daňového) orgánu, protože podle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Pokud je tedy

pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, který spočívá ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení, musí v takovém případě správce daně z tohoto závěru vycházet (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014-204, bod 32, či ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016-28). Vyslovení viny v trestním řízení musí být respektováno ve všech dalších navazujících řízeních, včetně řízení před soudem, přičemž soud rozhodující ve správním soudnictví může k odsuzujícímu rozsudku trestního soudu přihlídnout i tehdy, pokud byl vydán po právní moci přezkoumávaného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2011, č. j. 4 Ads 35/2011-75, nebo ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89).

[38] Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že pro soud je závazný toliko výrok rozsudku, a to rozsudku odsuzujícího, který již nabyl právní moci (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Afs 33/2011-78). Navíc bude vždy nezbytné hledět na skutečnost, zdali byla vina obžalovaného zkonstatována po hlavním líčení, které je zpravidla těžištěm dokazování, či v rámci alternativního způsobu vyřízení trestních věcí (například skrze dohodu o vině a trestu). Pro správní soudy je závazná především skutková věta trestního rozsudku vyhlášeného po řádném hlavním líčení, která je součástí jeho výroku. Skutková věta představuje úplné slovní vyjádření posuzovaného skutku a obsahuje všechny relevantní okolnosti z hlediska použité právní kvalifikace. Takto již dříve judikatura Nejvyššího správního soudu konstatovala, že pokud byla některá sporná otázka vyřešena v trestním řízení, které splňuje ty nejpřísnější požadavky kladené ústavním pořádkem na vedení řízení před orgány veřejné moci z hlediska práv dotčené osoby, nelze v daňovém řízení tvrdit, že skutková situace dané věci byla jiná (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31, bod 17). Nejvyšší správní soud rovněž odmítl tezi, že by krajský soud mohl vycházet pouze z faktu, že byly naplněny znaky skutkové podstaty trestného činu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 6 As 173/2014-186, bod 43). Ve skutkové větě vymezené jednání, za které byl obžalovaný shledán vinným, je proto závazné pro daňové orgány i správní soudy.

[39] Nelze však přehlížet, že skutková věta musí obsahovat popis skutku tak, aby jednotlivé části odpovídaly příslušným znakům skutkové podstaty trestného činu, jímž byl obžalovaný uznán vinným, avšak nemusí odpovídat povaze a vymezení daňového podvodu v daňovém řízení. S ohledem na tuto skutečnost je povinností soudu rozhodujícího po vydání trestního rozsudku pečlivě posoudit, zdali jednání vytýkané daňovému subjektu v daňovém řízení skutečně plně odpovídá skutkové větě trestního rozsudku. Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 3. 2012, sp. zn. I. ÚS 1424/09 (bod 21), k vázanosti civilního soudu trestním rozsudkem uvedl, že *„z výroku o vině je pak nutno vycházet jako z celku a brát v úvahu jeho právní i skutkovou část s tím, že řeší naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu konkrétním jednáním pachatele. Rozsah vázanosti civilního soudu rozhodnutím o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, je tedy dán tím, do jaké míry jsou znaky skutkové podstaty trestného činu zároveň okolnostmi významnými pro rozhodnutí soudu v civilním řízení.“* Stejně se přiměřeně uplatní pro vázanost daňových orgánů a správních soudů odsuzujícím trestním rozsudkem. I zde bude nezbytné zkoumat, do jaké míry jsou znaky skutkové podstaty trestného činu a jednání vymezeného ve skutkové větě okolnostmi významnými pro daňové řízení. Takto však krajský soud v této věci nepostupoval, nýbrž pouze obecně uvedl, že *„bylo již absurdní přezkoumávat závěry žalovaného v mezích žalobních bodů, které se týkají*

pokračování

obhajoby nároku žalobce na odpočet DPH za toto období, když nárok žalobce je podložen trestnou činností zmíněných osob“ a odkázal na nemožnost dovolání se zásady daňové neutrality při prokázání spáchání trestné činnosti a na zneužití práva. Tento postup nemůže kasační soud aprobovat.

[40] Jestliže soudy rozhodující v trestním řízení shledaly vinu jednatele společnosti Trávníček-Svitavy (jakožto fyzické osoby) a ve skutkové větě popsaly daňově podvodné jednání této společnosti ve zdaňovacích obdobích ledna, února a března 2015, včetně povědomí jednatele tohoto daňového subjektu o podvodu, mohl krajský soud ve svém odůvodnění z trestních rozsudků vyjít, zároveň však bylo jeho povinností popsat, nakolik se daňový podvod předestřený správcem daně překrývá se skutkovou větou odsuzujících rozsudků. Kasační soud opakuje, že správce daně i správní soud je vázán jen a pouze skutkovou větou; vše ostatní je věc autonomního skutkového zjišťování správce daně. Podle kasačního soudu by také bylo vhodné, aby krajský soud alespoň ve stručnosti zareagoval na žalobní námitky a nikoli pouze odkázal na nemožnost dovolání se zásad daňové neutrality při spáchání trestné činnosti a na zneužití práva. Bylo by rovněž namístě, aby krajský soud vypořádal argumenty stěžovatelky, kterými upozorňovala na konkrétní nesprávnosti a nejasnosti této části zprávy o daňové kontrole, které podle ní ústily v nezákonnosti napadených dodatečných platebních výměrů, neboť předmět daňového a trestního řízení je odlišný, takže obecný poukaz na odsuzující trestní rozsudek nemusí reflektovat námitky, které byly předmětem daňového řízení. Navíc nelze pomíjet, že trestním rozsudkem byla odsouzena fyzická osoba (jednatel daňového subjektu) a nikoli daňový subjekt jako právnická osoba; tím spíše nelze obecně konstatovat rovnítko mezi skutkovou větou odsuzujícího rozsudku a podvodem zjištěným správcem daně. Z uvedených důvodů je také tato část napadeného rozsudku stížena vadou nepřezkoumatelnosti.

[41] Pro úplnost kasační soud poznamenává, že i z výše uvedeného vyplývá, že krajský soud nebyl povinen vyčkávat rozhodnutí trestních soudů, neboť si mohl sám učinit úsudek o tom, zda došlo k podvodu na DPH a zda stěžovatelce náleží nárok na odpočet DPH za přijetí plnění od společností Pertinax a Grano Trade. Jestliže krajský soud vyčkával na vydání trestních rozsudků, a proto řízení přerušil nejprve od 26. 8. 2019 do 28. 5. 2021 a následně (čekaje na rozhodnutí v dovolacím řízení) od 2. 10. 2021 do 26. 8. 2022, nepostupoval v souladu se zásadou ekonomie řízení a jeho rychlosti. Tato skutečnost však sama o sobě nemohla způsobit nezákonnost napadeného rozsudku.

[42] K naposledy uvedenému kasační soud dodává, že nemohou být důvodné námitky stěžovatelky, jimiž zpochybňuje závěry trestních soudů. Nejvyšší správní soud (ani krajský soud) není součástí soustavy soudů rozhodujících v trestním řízení a nepřísluší mu jakkoli přehodnocovat či korigovat závěry vyřčené v trestních rozsudcích. Polemika stěžovatelky s těmito rozsudky překračuje rámec rozhodování správních soudů.

[43] Ve vztahu k neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění od společnosti Perfekt Holding (nikoli Perfect Holding, jak soustavně uváděl krajský soud – pozn. NSS) a Star Trade kasační soud uvádí, že z napadeného rozsudku je zřejmé, na základě jakých skutečností krajský soud shledal, že stěžovatelka nesplnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároků na odpočet daně. Krajský soud uvedl konkrétní skutečnosti svědčící závěru, že daňové doklady nebyly vystaveny na základě skutečného stavu a zdanitelná plnění

nebyla uskutečněna tak, jak je tvrzeno na daňových dokladech. V těchto částech je tedy napadený rozsudek přezkoumatelný.

[44] Kasační soud ale shledal, že ve vztahu k těmto plněním trpí rozsudek krajského soudu jinou vadou řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí. Krajský soud totiž při odůvodnění neprovedení výsledků navrhovaných svědků vycházel ze skutkových zjištění, která nemají oporu ve spisovém materiálu či v dokazování před soudem.

[45] Podle § 77 odst. 1 a 2 věta první s. ř. s. provádí soud dokazování při jednání. V rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zákon rozsah a způsob dokazování jinak.

[46] Základním požadavkem práva na spravedlivý proces je provádění dokazování ve správním soudnictví pouze při ústním jednání. Z citovaného ustanovení vyplývá, že krajský soud buď může vyjít ze skutkového stavu, tak jak jej zjistil správní orgán, nebo může v souladu s požadavky plné jurisdikce postupem podle § 77 odst. 2 s. ř. s. důkazy zopakovat nebo doplnit vlastním dokazováním u jednání; takto provedené důkazy je povinen sám zhodnotit a učinit vlastní závěr o skutkovém stavu. Takový postup odpovídá zásadě ústnosti, přímosti, veřejnosti a bezprostřednosti. Bezprostřednost dokazování má zajistit, aby soud i účastníci řízení vnímali svými smysly prováděné důkazní prostředky přímo ve všech jejich souvislostech, učinili si o každém důkazním prostředku úsudek, případně v průběhu dokazování určitým způsobem reagovali, např. kladli svědkům otázky apod. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 7 As 70/2014-53). Pokud však krajský soud vychází z důkazu, který není součástí správního spisu, aniž by tento důkaz v souladu s § 77 odst. 1 s. ř. s. provedl při jednání soudu a dal účastníkům řízení možnost se k tomuto důkazu vyjádřit, trpí jeho rozhodnutí jinou vadou řízení před soudem, jež mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí (srov. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 3 Azs 103/2005-76, ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Azs 61/2008-98, a ze dne 14. 5. 2015, č. j. 6 Azs 35/2015-30). Soud proto nemůže vycházet z důkazů a z jejich obsahu nebo na ně odkazovat, nebyly-li v řízení provedeny při jednání.

[47] V případě nároku na odpočet daně z přijatého plnění od společnosti Star Trade stěžovatelka namítala, že měl být proveden výslech svědka S., neboť tento svědek mohl prokázat průběh realizace obchodních plnění. Krajský soud uvedl, že tento svědek nemohl být žalovaným vyslechnut, jelikož „*mu nelze v rámci celého Německa doručit písemnost, když na adrese bydliště je neznámý a jiné doručovací údaje nejsou orgánům známy*“. Kasační soud obecně uvádí, že nekontaktnost svědka může být důvodem pro neprovedení svědecké výpovědi. V tomto ohledu je tedy neprovedení této svědecké výpovědi odůvodněno. Na straně druhé však Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že nemožnost kontaktovat tuto osobu nebyla zjišťována v daňovém řízení a ze spisového materiálu žalovaného nevyplývají informace o nedosažitelnosti tohoto svědka. Krajský soud zjevně vycházel z vyjádření žalovaného k žalobě a ze zjištění, která byla daňovými orgány získána až po vydání žalobou napadených rozhodnutí (v odvolacím řízení proti některým platebním výměřům), aniž by provedl jakýkoli důkaz prokazující toto tvrzení.

[48] Obdobně k výsledku Ing. M. krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že tento výslech byl proveden v rámci řízení o odvolání proti dodatečným platebním

pokračování

výměrům, přičemž tento svědek popřel známost společnosti Star Trade a jejího obchodování. Aniž by kasační soud jakkoli tuto svědeckou výpověď hodnotil, je zřejmé, že v tomto konstatování vychází krajský soud z výslechu svědka, jenž byl daňovými orgány proveden až po vydání krajským soudem přezkoumávaných rozhodnutí. Protokol o jeho výpovědi proto není součástí správního spisu. Krajský soud přitom nebyl vázán pouze důkazy provedený daňovými orgány, naopak mohl provést též důkazy další. Krajskému soudu nic nebránilo svědka M. vyslechnout či mohl protokol o jeho výslechu, pakliže by to považoval za dostatečné a v souladu s principy dokazování, provést jako listinný důkaz při ústním jednání. Jestliže však takto nepostupoval a pouze k výpovědi tohoto svědka přihlédl a tuto učinil součástí svých úvah, zatížil řízení vadou. Uvedené se projevilo také v porušení procesních práv stěžovatelky, která, jak tvrdí v kasační stížnosti, nemohla vůči obsahu této svědecké výpovědi vznést námitky.

[49] K prokázání přijetí plnění od společnosti Perfekt Holding stěžovatelka považovala za nezbytné vyslechnout rovněž pana Ch. K neprovedení výslechu svědka Ch. krajský soud toliko konstatoval (vedle toho, že návrh na výslech stěžovatelka vznesla až po projednání zprávy o daňové kontrole), že „*nikdy nebyl statutárním orgánem společnosti Perfect Holding ani Agro Perfect, ani nedisponoval žádným oprávněním za společnost jednat*“. Tato skutečnost dle kasačního soudu není pro posouzení věci natolik zásadní, aby sama o sobě mohla odůvodnit neprovedení svědecké výpovědi, obzvláště pokud krajský soud rovněž uvedl, že pan Ch. za společnost Perfekt Holding se stěžovatelkou jednal a podepisoval listiny a žalovaný opakovaně uváděl, že šlo o zaměstnance společnosti Perfekt Holding. Z těchto skutečností vyplývá, že svědek Ch. mohl mít o podobě dodávek povědomí, což mohlo mít vliv na prokázání uskutečnění zdanitelných plnění. Nelze pomíjet, že hlavním důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně bylo předložení daňových dokladů uvedených na jméno společnosti (Perfekt Holding), které se ale neshodovalo s uvedeným DIČ. Jakkoli ani stěžovatelka netvrdí, že by tento svědek byl statutárním orgánem společnosti Perfekt Holding, nikoli bezvýznamně tvrdí, že mohl danou společnost zastupovat jako zmocněnec či jako zaměstnanec, protože obchody organizoval; podle stěžovatelky by tak mohl potvrdit fyzickou existenci dodávek i skutečného dodavatele. Tyto možné okolnosti krajský soud pominul, přestože výslech tohoto svědka mohl být pro prokázání skutkového stavu a uskutečnění zdanitelného plnění, včetně zjištění dodavatele, podstatný. Odmítnutí jeho svědecké výpovědi je tedy podloženo nedostatečnými důvody, přestože soud musí odmítnutí důkazního prostředku přezkoumatelným způsobem odůvodnit (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. II. ÚS 435/09, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89).

[50] Kasační soud k důkazním návrhům na výslech uvedených svědků v souhrnu konstatuje, že mohly být zásadní pro posouzení hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně u plnění od společností Perfekt Holding a Star Trade, neboť mohly potvrdit či vyvrátit pochybnosti, zda daňové doklady byly vystaveny na základě skutečného stavu a zda zdanitelná plnění byla uskutečněna tak, jak je tvrzeno na daňových dokladech. Svědek Ch. byl dle krajského soudu i žalovaného účasten sporovaných obchodů, a proto by mohl ozřejmit jejich průběh. Neprovedení jeho výpovědi proto musí krajský soud důkladně odůvodnit a řádně vysvětlit. Neprovedení výslechu svědků M. i S. musí krajský soud odůvodnit skutečnostmi, které obsahuje správní spis, či důkazy provedenými před soudem. Kasační soud opakuje, že mezi jiné vady řízení ustálená judikatura řadí i procesní pochybení

spočívající v tom, že krajský soud v rozporu s § 77 odst. 1 s. ř. s. vychází ve svém rozhodnutí z důkazů, které nejsou součástí spisového materiálu, jenž byl podkladem přezkoumávaného rozhodnutí, a které neprovedl jako důkaz při jednání soudu. Uvedené nastalo v nyní posuzované věci, kdy krajský soud buďto vycházel ze svědecké výpovědi, jež nebyla obsažena ve spisovém materiálu správce daně prvního stupně (výpověď svědka M.), či návrh na výslech svědka odmítl s odkazem na skutečnosti, které neplynou z obsahu spisového materiálu správce daně prvního stupně ani z provedených důkazů (svědek S.). Kasační soud připomíná, že v nyní projednávané věci přezkoumává, jak vyložil výše, zákonnost rozhodnutí správce daně první instance. Písemnosti či jiné zdroje informací opatřené správcem daně poté, co bylo toto rozhodnutí vydáno, nebyly jeho podkladem. Takové zdroje informací tedy musí být provedeny jako důkazy v řízení před soudem.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení bude krajský soud vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 soudního řádu správního). Krajský soud bude povinen náležitě odůvodnit tvrzenou existenci daňového podvodu v případě přijetí plnění od společnosti Proteco a bude povinen důkladně vypořádat žalobní argumentaci přednesenou v řízení před krajským soudem. Dále krajský soud posoudí shodnost skutkové věty trestního rozsudku a závěrů žalovaného týkajících se odepření nároku na odpočet DPH u plnění za zdaňovací období ledna, února a března roku 2015 a společností Pertinax a Grano Trade. Rovněž náležitě zdůvodní neprovedení svědeckých výpovědí svědků Ch., S. a M., přičemž ve svém odůvodnění vyjde pouze z důkazů obsažených ve správním spisu, jež byly podkladem vydání přezkoumávaného rozhodnutí, či provedených při jednání před soudem.

[52] S ohledem na výše uvedené kasační soud prozatím nemohl věcně hodnotit zákonnost rozsudku krajského soudu. Jestliže krajský soud nedostal své povinnosti náležitě zjistit skutkový stav věci, respektive řádně vypořádat žalobní argumentaci, bylo by věcné vypořádání kasačních námitek, které mohou mít vliv na konečné rozhodnutí krajského soudu, předčasné.

[53] Závěrem kasační soud upozorňuje, že bude rovněž povinností krajského soudu ujasnit si, s kým bude jednat jako se žalobkyní. Krajský soud původně jednal jako se žalobkyní se společností Trávníček-Svitavy, následně však, aniž by rozhodl o procesním nástupnictví, jednal jako se žalobkyní s insolvenční správkyní této společnosti (byť obě byly v řízení před krajským soudem zastoupeny týmž advokátem). Již v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, publ. pod č. 3767/2018 Sb. NSS, však rozšířený senát Nejvyššího správního soudu shledal, že pokud je vedeno insolvenční řízení s dlužníkem, který je účastníkem soudního řízení správního, nemá taková skutečnost na řízení ve správním soudnictví vliv. Aktivní legitimaci podat žalobu podle § 65 s. ř. s. proti rozhodnutí žalovaného má i dlužník v úpadku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2019, č. j. 4 Afs 332/2018-27, bod 14). Zároveň v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, publ. pod č. 3686/2018 Sb., Nejvyšší správní soud shledal, že pokud jde o dohled insolvenčního správce nad úkony úpadce, je insolvenční správce osobou, která má na výsledku soudního řízení správního

pokračování

zájem a které je nutno přiznat postavení osoby zúčastněné na řízení. Krajský soud tedy bude povinen zvážit, zdali bude jako se žalobkyní jednat se společností Trávníček-Svitavy, či s její insolvenční správkyní, případně jestli některému z těchto subjektů nemůže svědčit postavení osoby zúčastněné na řízení.

[54] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 104 odst. 3 věta první soudního řádu správního).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 27. listopadu 2024

Eva Šonková
předsedkyně senátu