



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **AMPM, a.s.**, se sídlem Lidická 965/31, Brno, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Chodská 1366/9, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2020, č. j. 22969/20/5300-22442-712851, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 10. 2023, č. j. 30 Af 51/2020-383,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) 28 dodatečnými platebními výměry a 4 platebními výměry ze dne 19. 6. 2015 (dále společně jen „platební výměry“) žalobkyni podle § 139 odst. 1, § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doměřil (v případě platebních výměr vyměřil) za zdaňovací období července 2011 až března 2014 daň z přidané hodnoty (dále též „daň“) v celkové výši 1.776.912.768 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené/vyměřené daně ve výši celkem 354.348.498 Kč.

[2] Žalovaný nejprve samostatným rozhodnutím zrušil platební výměr týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období května 2013 a toto řízení zastavil z důvodu prekluze. Zbylé platební výměry (kromě výše uvedených také platební výměry za zdaňovací období ledna až června 2011) v odvolacím řízení potvrdil a odvolání zamítl (dále také jen „první rozhodnutí o odvolání“). Toto rozhodnutí však Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zrušil pro nepřezkoumatelnost rozsudkem ze dne 29. 3. 2019,

č. j. 30 Af 121/2016-104 (dále také „první rozsudek“). Žalovaný následně jednak samostatným rozhodnutím zrušil platební výměry za zdaňovací období ledna až června 2011 (tyto tudíž nejsou předmětem nynější věci) a dále v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně proti platebním výměrům, které zůstaly předmětem jeho přezkumu, a tyto opět potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí opětovně bránila žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Krajský soud neshledal důvodnou žádnou z uplatněných žalobních námitek. Předně nepřisvědčil tvrzení, že došlo k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň. Napadené rozhodnutí považoval za přezkoumatelné a splňující požadavky předchozího zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 3. 2019, č. j. 30 Af 121/2016-104 (dále jen „první rozsudek“). Dále také dovodil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí obhájil důvodnou domněnku daňového podvodu, narušení neutrality systému DPH a zmapoval jednotlivé podvodné obchodní řetězce a celou řadu podezřelých okolností potvrzujících existenci daňového podvodu. Přisvědčil též závěrům žalovaného o tom, že zde byl dostatek indicií tvořících logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů spolehlivě a jednoznačně prokazujících, že žalobkyně o podvodu měla a mohla vědět a že obchodování s jejím výhradním dodavatelem (zlata a slitin s obsahem zlata), společností OSDK a.s. (dále jen „OSDK“), jeví podezřelé rysy charakteristické pro řetězové podvody na dani z přidané hodnoty. Potvrdil tedy existenci objektivních okolností, které měly žalobkyni varovat před možnou účastí na tomto podvodu kromě toho, že se jednalo o obchodování s rizikovou komoditou. Krajský soud souhlasil s žalovaným i v tom, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, aby předešla své účasti na daňovém podvodu. Nakonec krajský soud uzavřel, že ani obecné procesní výtky vznesené žalobkyní (týkající se vedení spisu, možností nahlížení do spisu, povahy úkonů prováděných správcem daně před zahájením daňové kontroly, či způsobu ukončení daňové kontroly) nejsou důvodné.

[5] Krajský soud shrnul, že žalovaný v napadeném rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil, že se žalobkyně účastnila daňového podvodu, přičemž některé ze zjištěných okolností nasvědčují tomu, že se tak stalo vědomě a záměrně. Přestože uvedenou skutkovou verzi nepovažoval za přesvědčivě prokázanou, měl za nepochybné, že žalobkyně o existenci daňového podvodu alespoň vědět měla a mohla. Opatření žalobkyně spočívající v prověřování jejího obchodního partnera a dodávaného plnění byla podle krajského soudu dostačující pouze na počátku celého obchodování a v jeho průběhu, pokud se jevíly okolnosti tohoto obchodování jako standardní. Avšak po zjištění informací o policejním vyšetřování daňového podvodu zahrnujícím i aktivity jejího dodavatele měla žalobkyně využít všechny možnosti, které se jí nabízely, ke zjištění informací o původu zboží a o vztazích svého dodavatele s jeho obchodními partnery. To však neučinila, i když k takovému postupu měla vytvořeny předpoklady v podobě smluvních ujednání se svým dodavatelem v podobě dvou Rámcových smluv o spolupráci (dále jen „rámcové smlouvy“) zaručujících možnost poskytování informací, a též v podobě členství otce jednatele

pokračování

žalobkyně v dozorčí radě jejího výhradního dodavatele, společnosti OSDK. Podle krajského soudu tedy správce daně žalobkyni po právu odepřel nárok na odpočty daně z přidané hodnoty z důvodu její účasti na daňovém podvodu.

III.

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení, eventuálně navrhuje spolu s napadeným rozsudkem zrušit i napadené rozhodnutí a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka se předně ohrazuje proti pasážím napadeného rozsudku (odst. 63. až 70.), ve kterých krajský soud shrnul skutkové okolnosti případu a věc zasadil „do kontextu“, přičemž upozornil na skutečnost, že správní soudy již potvrdily účast na daňovém podvodu u stěžovatelčina výhradního dodavatele (společnosti OSDK), jakož i u jeho dalšího odběratele (Inovační technologické centrum – VÚK, a. s.). Obdobný obchodní model, jaký používala stěžovatelka, realizovala s nízkoryzostním zlatem i společnost stěžovatelkou ovládaná a personálně s ní propojená, PM Trading, s. r. o. (dále jen „společnost PM Trading“). Podle názoru stěžovatelky je k prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu nezbytné zohlednit jeho individuální situaci, nikoliv vycházet ze závěrů o jiných daňových subjektech.

[8] Stěžovatelka k tomu dodává, že u společnosti OSDK nebyla shledána vědomá a úmyslná účast na daňovém podvodu, a že tento závěr je zcela bez významu pro hodnocení její vědomosti o účasti na daňovém podvodu. Krajský soud tak podle ní již v úvodu napadeného rozsudku předesílá, jak bude na posuzovanou věc nahlížet, což vypovídá o jeho předpokládaném postoji. Ten zakládá nezákonnost napadeného rozsudku. Krajský soud měl sice věc zasadit do kontextu, ale pouze s přihlédnutím k těm objektivním a individuálním okolnostem, které jsou ve vztahu ke stěžovateli relevantní. Tento požadavek stěžovatelka dovozuje také z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), ze které vyplývá povinnost soudu zasadit věc do kontextu doby, ve které se udály dotčené transakce. S ohledem na konstantní kontrolní činnost správce daně, kterou u stěžovatelky prováděl, aniž vůči ní uplatnil výtky nasvědčující neuznání požadovaných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty, které jí vyměřil a vrátil, byla stěžovatelka přesvědčena o tom, že její transakce jsou pro správce daně bezproblémové. Právě v tomto kontextu měl krajský soud nahlížet na nyní projednávanou věc a touto optikou hodnotit dostatečnost opatření, která stěžovatelka přijala k zamezení své účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka k uvedenému dodává, že odkázal-li krajský soud ve své argumentaci ohledně stěžovatelčiny dobré víry na judikaturu týkající se legitimního očekávání, nejedná se o judikaturu přílehlavou.

[9] Krajskému soudu stěžovatelka rovněž vytýká, že se v odst. 71. a 72. napadeném rozsudku velmi úsporně vypořádal s její žalobní námitkou o uplynutí lhůty pro stanovení daně. Závěr krajského soudu, že k prekluzi práva nedošlo, nadto nepovažuje za správný, protože krajský soud nepostavil na jisto běh lhůty pro stanovení daně a při výpočtu běhu této lhůty pominul odvolací řízení, které žalovaný znovu vedl po vrácení věci krajským soudem na základě prvního rozsudku. Mimoto úvaha krajského soudu, podle které platební výměry prodloužily lhůtu pro stanovení daně o jeden rok, odporuje v dané věci § 148 odst. 2

písm. b) daňového řádu, neboť podle zmíněného ustanovení se tato lhůta prodlužuje o jeden rok pouze tehdy, pokud je rozhodnutí o stanovení daně vydáno v posledním roce jejího běhu. To se však v nyní souzené věci nestalo, neboť daňová kontrola byla zahájena v únoru 2014 a k vydání platebních výměrů došlo dne 19. 5. 2015, tedy až po roce a půl.

[10] V této souvislosti stěžovatelka ve shodě se žalobou zdůrazňuje, že správce daně ještě před formálním zahájením daňové kontroly prováděl rozsáhlé kontrolní úkony, které lze s ohledem na jejich intenzitu považovat za daňovou kontrolu v materiálním slova smyslu, jak vyslovil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 21. 12. 2023, č. j. 4 Afs 186/2022-164. To přispívá k závěru o prekluzi práva stanovit daň. Přestože krajský soud v odst. 135. napadeného rozsudku shledal, že správce daně před formálním zahájením daňové kontroly prováděl vyhledávací činnost a kontrolní postupy operativní formou směřující k ověření splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, opomněl přitom přihlédnout k recentní judikatuře Nejvyššího správního soudu. Ten například v rozsudku ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31, konstatoval, že i při vyžádání menšího množství podkladů a kontrolování menšího rozsahu okolností může dojít k překročení mezí vyhledávací činnosti či místního šetření, a to zejména v situacích, kdy správce daně fakticky zjišťuje a ověřuje správnost stanovené daňové povinnosti. Podle stěžovatelky tomu tak bylo i v jejím případě, neboť správce daně rozsáhle a intenzivně prověřoval její činnost za zdaňovací období od května 2010 do okamžiku zahájení daňové kontroly, prováděná místní šetření trvala vždy několik hodin a správce daně komplexně přezkoumával její ekonomickou činnost včetně prověřování smluvních vztahů s dodavateli a odběrateli i její účetnictví. Příkladem zde pokazuje na obsah protokolů o ústním jednání ze dnů 4. 10. 2010 či 2. 4. 2012.

[11] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud dospěl k nesprávným právním závěrům i ohledně výsledků navržených svědků. V prvním rozsudku vyslovil závazný právní názor, podle něž měl žalovaný zopakovat výslech svědků, konkrétně pana M. P., J. P. a F. Z., anebo neměl z jejich svědeckých výpovědí v napadeném rozhodnutí vycházet. Stěžovatelka totiž v žalobě namítala, že žalovaný výslech uvedených svědků sice provedl, ale termíny výsledků nekonzultoval s její právní zástupkyní, která se jich z omluvitelných důvodů nemohla účastnit. Krajský soud však v napadeném rozsudku uvedl, že pokud se právní zástupkyně stěžovatelky nemohla výsledků osobně účastnit, mohla vzhledem k tomu, že se jednalo o opakované výsledky, připravit seznam otázek, které mohly být svědkům při výsleších položeny. Podle stěžovatelky se však nejednalo o výsledky opakované, neboť žalovaný výsledky svědků v řízení následujícím po vydání prvního rozsudku prováděl poprvé. Výsledky provedené před vydáním prvního rozsudku se netýkaly řízení po jeho vydání. V tomto ohledu se stěžovatelka vymezuje i vůči závěrům krajského soudu, podle nichž zajistila účast u těchto výsledků v podobě substitučního zástupce a až po dokončení dvou ze tří výsledků požádala o přeložení termínů jejich konání. Naopak upozorňuje, že ze všech uvedených výsledků se její právní zástupkyně předem řádně omluvila, doložila důvody své neúčasti, podáním ze dne 2. 8. 2019 (tedy dva dny po doručení vyrozumění o termínech výsledku svědků a 12 dní před prvním výsledkem) požádala o změnu termínů výsledků a sdělila žalovanému, že stěžovatelka vyjádřila svou vůli nebýt zastoupena substitutem. Závěry krajského soudu o této otázce nemají oporu ve spise, stěžovatelka v tom tudíž

pokračování

spatřuje jinou vadu řízení před krajským soudem zakládající naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[12] Kromě toho je stěžovatelka přesvědčena, že důvody znemožňující účast její právní zástupkyně na výsleších svědků měl žalovaný akceptovat. Ve vztahu k termínu prvního výsledku totiž doložila, že má již zaplacenou předem plánovanou rodinnou dovolenou, jak je ostatně v období letních prázdnin obvyklé. Také judikatura Nejvyššího správního soudu počítá s tím, že i právní zástupce daňového subjektu má právo na dovolenou, kterou musí správce daně zohlednit při prodlužování lhůt (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 136/2020-70, nebo ze dne 12. 12. 2023, č. j. 10 Afs 354/2022-89). K termínu druhého výsledku žalovanému sdělila, že právní zástupkyně má nařízené kolidující soudní jednání a v termínu třetího výsledku se účastní zasedání Legislativní rady vlády, jejíž je členkou. I v těchto případech měl tedy žalovaný žádosti její právní zástupkyně o změnu termínů výsledků vyhovět, neboť i s takovými překážkami účasti na výsledku judikatura počítá (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 As 151/2018-24). Tím, že tak neučinil, přestože nekončily lhůty pro vydání rozhodnutí, zamezil právu stěžovatelky být přítomen u výsledku. Tím současně porušil ustanovení o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že pro tuto vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit. V tom stěžovatelka spatřuje naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[13] K možnosti nechat se zastoupit při uvedených výsleších svědků substitučním zástupcem, kterou krajský soud považoval za dostačující, stěžovatelka dodává, že tento substitut neměl dostatečný časový prostor na přípravu. I když dne 5. 8. 2019 právní zástupkyně stěžovatelky žalovanému doložila skutečnosti znemožňující její účast na výsleších, žalovaný na její žádost reagoval až přípisem ze dne 13. 8. 2019, který jí byl doručen dne 19. 8. 2019, tedy po prvním výsledku. Z tohoto důvodu jej již dne 8. 8. 2019 telefonicky kontaktovala, načež se od úřední osoby dozvěděla, že její žádosti nebude vyhověno. Její substitut tak měl na přípravu pouze 1 den. Tudíž žádnou otázku vyslýchanému svědkovi nepoložil, jak je zřejmé z protokolu z tohoto ústního jednání, což zdůvodnil tím, že není znalý nyní projednávané věci. To je ostatně vzhledem ke složitosti daného případu, v němž daňový spis čítá 20 šanonů a několik tisíc stran, pochopitelné. S tímto spisem se navíc substitut nemohl seznámit rovněž z důvodu, že mu při dostavení se na pracoviště žalovaného za účelem nahlížení do spisu bylo sděleno, že spis byl přesunut na územní pracoviště správce daně v Ústí nad Labem. Pro obsáhlost věci tedy nebylo zastoupení substitutem vhodné, a navíc neexistoval důvod, proč by žalovaný v souladu se zásadou součinnosti nemohl její právní zástupkyni vyjít vstříc. V této souvislosti poukazuje na skutkové okolnosti, které nastaly po podání její žádosti, a odkazuje na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2022, č. j. 2 Afs 136/2020-70. Podle něj je vhodné preferovat osobní výkon zastoupení a skloubit tak časové možnosti správce daně a právního zástupce daňového subjektu, a dále na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 11. 2022, č. j. 51 Af 20/2021-66, podle kterého je substituční zastupování sice možné, ale nelze jej vnímat jako povinnost.

[14] Dále má stěžovatelka za to, že krajský soud nesprávně posoudil splnění prvního kroku tzv. Axel Kittel testu, tedy otázku existence daňového podvodu. S odkazem na

judikaturu Nejvyššího správního soudu namítá, že daňové orgány musí především prokázat, že nebyla odvedena daň jedním z daňových subjektů v řetězci, a že tato chybějící daň byla způsobena jednáním zaměřeným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Za chybějící daň proto nemůže být označeno jakékoli neuhrazení daně, ale pouze takové, které má s podvodným jednáním v řetězci nějakou souvislost (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49). Stejně tak je nezbytné, aby i případná nekontaktnost daňového subjektu při neuhrazení jeho daňové povinnosti byla správcem daně prokázána. Přestože právě uvedené stěžovatelka tvrdila již v žalobě, krajský soud u ní hodnotil chybějící daň ve světle závěrů týkajících se společnosti OSDK, která neprokázala přijetí dostatečných opatření pro zamezení své účasti na daňovém podvodu. Nicméně podle stěžovatelky skutečnost, že její dodavatel neobhájil svůj nárok na daňový odpočet, automaticky neznamená, že chybějící daň svědčí o jejím zapojení do podvodného řetězce. Naopak, správce daně měl nejprve určit ty články podvodného řetězce, které měly roli tzv. *missing tradera*, tedy ty, jejichž cílem bylo neodvést daň, a tyto subjekty měl kontaktovat. Z tohoto důvodu se stěžovatelka neztotožňuje se závěry krajského soudu vyslovenými v odst. 102. napadeného rozsudku, podle kterých snaha kontaktovat takové subjekty by byla zbytečná, protože existence neodvedené daně vyplývá již z porovnání obsahu daňových přiznání a informací o toku materiálu s obsahem drahých kovů v obchodních řetězcích. Krajský soud totiž opomněl, že chybějící daň musí mít spojitost s daňovým podvodem. Neodvedení daně mohlo spočívat i v jiných důvodech než v daňovém podvodu, přičemž právě souvislost s daňovým podvodem se správcem daně a žalovanému nepodařila prokázat.

[15] Ve vztahu k objektivním okolnostem nasvědčujícím tomu, že měla či mohla vědět o svém zapojení do daňového podvodu, stěžovatelka uvádí, že žalovaný v řízení následujícím po vydání prvního rozsudku vycházel z nové objektivní okolnosti, a to z policejní prohlídky provedené v podnikatelských prostorách společnosti OSDK ve dnech 29. 6. 2011 a 30. 6. 2011 (dále jen „policejní prohlídka“). Předmětnou novou objektivní okolnost žalovaný stejně tak jako krajský soud označil za stěžejní a vystavěl na ní svůj závěr o vědomosti stěžovatelky o existenci daňového podvodu. Podle stěžovatelčina mínění měl ale žalovaný policejní prohlídku hodnotit v celkovém kontextu, tedy zohlednit, že policejní prohlídka se vztahovala k obchodům pana J. Š., nikoliv k obchodům jejím či jejího dodavatele OSDK, že před uvedenou policejní prohlídkou správce daně kontroloval její činnost i činnost jejího dodavatele a nesdělil jim žádné pochybnosti či výtky k obchodům, a že stěžovatelka konzultovala svůj postup (přerušení obchodování s OSDK po policejní prohlídce a jeho opětovné započetí) s právním poradcem. Stěžovatelka tudíž na základě policejní prohlídky nemohla mít žádné pochybnosti o obchodech se svým dodavatelem či z ní usuzovat na svoji účast na daňovém podvodu. Naopak důvodně předpokládala, že její obchodování bylo natolik intenzivně prověřeno správcem daně, že ani trestní stíhání pana Š. na bezproblémovosti obchodování s jejím dodavatelem nic nemění. Mimoto stěžovatelka v době policejní prohlídky nebyla správcem daně informována o tom, že má podezření na existenci daňového podvodu. Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, podle něž na policejní prohlídku nijak nereagovala. Naopak reakcí bylo přijetí nezbytných opatření spočívajících v přerušení obchodování s OSDK, konzultace se svým právním zástupcem a teprve poté opětovné obnovení obchodování se svým dodavatelem. Tím, že se policejní prohlídka netýkala společnosti OSDK, neměla stěžovatelka možnost aktivovat rámcovou smlouvu, jak také krajský soud v napadeném rozsudku naznačil. Stěžovatelka

pokračování

shrnuje, že není přípustné zpětně dovozovat, že na základě provedené policejní prohlídky měla a mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Objektivní okolnosti uváděné žalovaným v napadeném rozhodnutí ani ve svém souhrnu její vědomost nezakládají.

[16] S krajským soudem stěžovatelka nesouhlasí ani v tom, že opatření přijatá k zabránění její účasti na daňovém podvodu byla nedostatečná. Krajský soud jí ve shodě s žalovaným především vytknul, že přijatá opatření po policejní prohlídce nijak nezpříisnila. Stěžovatelka se nicméně brání, že po policejní prohlídce nezůstala pasivní, jak krajský soud naznačil. Jednak obchodování se společností OSDK přerušila a až postupně jej začala obnovovat, a dále se poradila se svým tehdejším právním zástupcem. Podle stěžovatelky je klíčové, že k obnovení obchodování se společností OSDK došlo až po poradě se svým právním zástupcem, který jí vysvětlil, že policejní prohlídka je standardním úkonem na počátku trestního řízení a neznamená, že by společnost OSDK nemohla obchodovat. I když uvedená opatření krajský soud nepovažoval za dostačující, stěžovatelka připomíná, že ve světle rozsudku Soudního dvora ve věci C-277/14, *PPUH Stehcemp sp. j Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek*, má daňový subjekt povinnost přijmout taková opatření, která lze od něj v konkrétním případě rozumně požadovat. Za situace, kdy stěžovatelka neměla pochyby o regulérnosti svých obchodů se společností OSDK, tedy bylo možné z její strany přijatá opatření označit za dostačující. Navíc judikatura Soudního dvora nevyžaduje, aby přijaté opatření muselo účasti daňového subjektu na daňovém podvodu účinně zabránit. Stěžovatelka krajskému soudu rovněž vytýká, že přijatá opatření hodnotil jako nedostatečná i z toho důvodu, že udělená právní rada byla podle něj špatná. Avšak pokud chtěl krajský soud či žalovaný zpochybnit dostatečnost přijatých opatření, měl vyslechnout jejího tehdejšího právního zástupce. Pro úplnost uvádí, že povědomí o tzv. karuselových podvodech bylo v posuzované době minimální a s přihlédnutím ke kontextu celé situace nastíněné výše stěžovatelka zastává názor, že přijala dostatečná opatření.

IV.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. Napadený rozsudek považuje za zákonný a přezkoumatelný, protože krajský soud se podle jeho názoru vypořádal se všemi žalobními námitkami a dospěl ke správným závěrům. Z napadeného rozsudku není patrné, že by krajský soud účast stěžovatelky na daňovém podvodu předpojatě dovozoval ze zjištění týkajících se jiných daňových subjektů, jak stěžovatelka tvrdí. Skutečnost, že v úvodu napadeného rozsudku poukázal na relevantní kontext případu, který byl u společnosti OSDK a Inovační technologické centrum – VÚK, a. s. soudně potvrzen, neznamená, že by touto optikou chtěl krajský soud nahlížet na hodnocení vědomosti stěžovatelky o její účasti na daňovém podvodu či na dostatečnost přijatých opatření. Ostatně je to právě stěžovatelka, kdo se v kasační stížnosti dovolával hodnocení nyní projednávané věci v celkovém kontextu. Patrně však pouze v kontextu, ve kterém působí jako obezřetný obchodník, který nemohl mít o účasti na daňovém podvodu žádné indicie. Žalovaný tedy ve shodě s krajským soudem považuje za relevantní, že podvodem zasažený řetězec byl detekován i v jiných řízeních vedených s dalšími daňovými subjekty. Jako bezpředmětný pak žalovaný nevnímá ani odkaz na daňový podvod společnosti PM Trading, protože není náhodou, že tato dceřiná společnost stěžovatelky obchodující s totožnou komoditou byla rovněž zapojena do obchodního řetězce stíženého daňovým podvodem.

[18] Pokud stěžovatelka brojí proti vypořádání námitky prekluze, žalovaný připomíná, že tuto námitku uplatnila v žalobě pouze obecně. Z odst. 71. až 72. napadeného rozsudku navíc podle něj vyplývá, proč k prekluzi práva stanovit daň nemohlo dojít. Jak krajský soud správně uvedl, nejstarším zdaňovacím obdobím byl červenec 2011, u kterého lhůta pro podání daňového přiznání uplynula dne 25. 8. 2011. Daňová kontrola pak byla zahájena dne 18. 2. 2014, tedy více než 6 měsíců před koncem základní lhůty pro stanovení daně. Správce daně vydal platební výměry dne 19. 6. 2015, tedy z nové tříleté lhůty, která počala běžet okamžikem zahájení daňové kontroly, uplynul pouze jeden rok a čtyři měsíce. V tomto ohledu má žalovaný za dostačující výpočet lhůty pouze ve vztahu k nejstaršímu zdaňovacímu období, neboť nedošlo-li u něj k prekluzi, nemohla nastat ani u pozdějších zdaňovacích období. Pro úplnost žalovaný poznamenává, že tříletá lhůta byla o jeden rok prodloužena, neboť v jejím posledním roce došlo k vydání prvního rozhodnutí žalovaného o odvolání (ze dne 11. 10. 2016, č. j. 44808/16/5300-22442-711674, dále jen „první rozhodnutí žalovaného“), které bylo zrušeno prvním rozsudkem. Řízení o žalobě proti prvnímu rozhodnutí žalovaného bylo zahájeno dne 22. 12. 2016, čímž došlo ke stavění této lhůty, z níž k danému dni zbývalo 423 dní. První rozsudek nabyt právní moci dne 29. 4. 2019 a tímto okamžikem tak znovu začala běžet uvedená lhůta, která měla skončit dne 25. 6. 2020. Napadené rozhodnutí žalovaný vydal dne 11. 6. 2020 a právní moci nabylo dne 21. 6. 2020, tedy v rámci lhůty pro stanovení daně.

[19] Na právě uvedeném pak nic nemění ani stěžovatelčiny námitky o tom, že materiálně došlo k zahájení daňové kontroly dříve. Krajský soud se s nimi dostatečně a věcně správně v napadeném rozsudku vypořádal. Stěžovatelka se navíc v žalobě omezila pouze na obecné tvrzení, že ze strany správce daně docházelo ke konstantnímu prověřování ještě před zahájením daňové kontroly, a odkázala přitom na postupy k odstranění pochybností, místní šetření konaná v roce 2010 a na blíže neurčené úkony. Žalovaný v této souvislosti opakuje, že oba postupy k odstranění pochybností se zaměřovaly na jiné skutečnosti než následná daňová kontrola, jelikož v lednu 2012 se jednalo o prověřování pochybností o splnění hmotněprávních podmínek nároku na daňový odpočet a v únoru 2013 o splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu. Místní šetření provedená v roce 2010 (stejně jako všechna další provedená před formálním zahájením daňové kontroly) z časového hlediska nelze považovat za materiální zahájení daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2011 a následujícím. Jednalo se totiž o operativní úkony směřující výhradně k rychlému ověření naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet. Za situace, kdy stěžovatelka soustavně vykazovala značně vysoké odpočty daně, se jednalo o adekvátní nástroje. Přestože žalovaný připouští, že podle ustálené judikatury správních soudů mohou některé úkony před zahájením daňové kontroly představovat daňovou kontrolu v materiální smyslu, úkony správce daně provedené v nyní projednávané věci takovými nebyly. Skutečnost, že správce daně před zahájením daňové kontroly ověřoval, zda obchodované zboží vůbec existuje a zda jsou splněny hmotněprávní podmínky na daňový odpočet, nemělo žádnou přímou souvislost se skutečnostmi zjišťovanými při daňové kontrole, tedy s účastí stěžovatelky na daňovém podvodu.

[20] K námitkám týkajícím se výsledku svědků žalovaný uvádí, že výsledky nejprve provedl správce daně při daňové kontrole a následně žalovaný v odvolacím řízení po vydání

pokračování

prvního rozsudku. Jednalo se tudíž o opakované výsledky. Na rozdíl od stěžovatelky má žalovaný za to, že k těmto výsledkům došlo v rámci téhož řízení o vyměření, resp. doměření daně, neboť odvolací řízení nelze samostatně a izolovaně rozdělit na část před vydáním prvního rozsudku a po něm. Koneckonců i v prvním rozsudku (odst. 305.) krajský soud žalovaného odkázal na nutnost zopakovat výsledky, anebo z nich vůbec nevycházet. Žalovaný dále poukazuje na to, že stěžovatelka v žalobě, na rozdíl od kasační stížnosti, neuváděla žádné výhrady stran vyřízení její žádosti o přeložení termínů výsledků, tato kasační argumentace je proto ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná. Skutečnost, že termíny výsledků nebyly přizpůsobeny omezeným časovým možnostem právní zástupkyně stěžovatelky, pak podle žalovaného nezpůsobuje vadu odvolacího řízení ani napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka totiž měla možnost zúčastnit se předmětných výsledků, o čemž byla vyrozuměna několik týdnů předem. Námitky stěžovatelky týkající se nemožnosti využít substitučního zastoupení žalovaný považuje za nedůvodné, protože jsou to právě advokáti a daňoví poradci, kteří jako jediní mohou v daňovém řízení řešit kolizi svých pracovních povinností udělením substituční plné moci. Mimoto stěžovatelka již při sdělení termínů výsledků mohla s dostatečným časovým předstihem sestavit seznam otázek, které by substituční zástupce svědkům při výsledku mohl položit. Pro účely plnohodnotné účasti substituta na výsledcích tedy nebylo nezbytné, aby se seznámil s kompletním spisovým materiálem. Žalovaný proto shrnuje, že stěžovatelčino právo účastnit se výsledků svědků a klást jim otázky nebylo zasaženo. Bylo na ní, jak s tímto právem naloží.

[21] Žalovaný dále zdůrazňuje, že tvrzení stěžovatelky obsažená v odst. 88. kasační stížnosti (o tom že daňové orgány jen tvrdily, ale neprokázaly chybějící daň a její souvislost s daňovým podvodem) nejsou pravdivá, protože u společnosti OSDK byla prokázána její vědomá účast na daňovém podvodu, přičemž tento závěr obstál i v soudním přezkumu provedeném Městským soudem v Praze a poté i Nejvyšším správním soudem. Z toho je zřejmé, že daňové odpočty uplatněné společností OSDK u zasažených plnění, které se vztahovaly také ke stěžovateli, byly uplatněny neoprávněně, a že společnost OSDK neuhradila daň v bezprostřední souvislosti s její vědomou účastí na daňovém podvodu. Z tohoto důvodu není podle žalovaného důvodná stěžovatelčina argumentace, kterou se snaží bagatelizovat důvody neuhrzení daně ze strany společnosti OSDK jejím pouhým obchodním selháním. Zatímco krajský soud prokázání podvodu a identifikaci chybějící daně věnoval značnou pozornost, stěžovatelka na jeho argumentaci reagovala jen obecnými prohlášeními o nutnosti spojit zjištěnou chybějící daň s daňovým podvodem a námitkou nedostatečného prokázání nekontaktnosti těch článků řetězce, u nichž byla chybějící daň zjištěna. Vzhledem k obecnosti této argumentace žalovaný odkazuje na odst. 58. až 129. napadeného rozhodnutí.

[22] Co se týče objektivních okolností dokládajících zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, ty podle žalovaného byly shromážděny již před vydáním prvního rozsudku. I když tyto okolnosti nepostačovaly k naplnění druhého kroku tzv. Axel Kittel testu, přistoupila k nim další významná okolnost, a to policejní prohlídka prostor společností sídlících na adrese Hvoždanská 2237, Praha 4. Příkaz k této prohlídce ze dne 27. 6. 2011, č. 37 Nt 667/2011 (dále jen „příkaz k prohlídce“), si osobně převzal jednatel stěžovatelky a také za jeho přítomnosti prohlídka proběhla. Jakkoliv stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že se policejní prohlídka netýkala společnosti OSDK, ale pouze pana J. Š. jakožto

fyzické osoby, z příkazu k prohlídce je patrné, že policie měla podezření na organizovanou skupinu osob kolem pana J. Š., který byl statutárním ředitelem společnosti OSDK, jediného dodavatele stěžovatelky, a to pro účelové vytvoření řetězce subjektů, v jehož rámci dochází k přeprodávání zboží v podobě materiálu s obsahem drahých kovů tak, aby odvedená daň byla co nejnižší. Stěžovatelka tím pádem již v červnu 2011 musela být seznámena s tím, že zde existuje podezření na daňový podvod u společnosti OSDK. Jak ostatně správně poznamenal krajský soud, nelze si představit ani více alarmující okolnost. Je proto zcela bez významu, zda své další obchodování se společností OSDK konzultovala se svým tehdejším právním zástupcem, nebo že ze strany správce daně neobdržela žádné výtky k obchodům, které mu dokládala. Na rozdíl od stěžovatelky se správce daně o policejní prohlídce dozvěděl až se značným časovým odstupem, stěžovatelka se tudíž nemůže dovolávat toho, že jí správce daně nic v tomto směru nevytknul. Stěžovatelka tedy o své účasti na podvodu vědět měla a mohla. Koneckonců například podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 2. 2024, č. j. 3 Afs 423/2021-51, aktivní vyšetřovací úkon Policie ČR je ve smyslu tzv. Axel Kittel testu zcela relevantní objektivní okolností, jež by v daňovém subjektu měla vyvolat podezření a zvýšenou obezřetnost. Nadto v nyní projednávané věci byly zjištěny i další objektivní okolnosti spočívající v povaze spolupráce stěžovatelky se společností OSDK, ve znalostech stěžovatelky o financování této společnosti, v totožnosti jejich sídel, personálním propojení atd.

[23] Žalovaný dále stran dobré víry stěžovatelky o bezproblémovosti obchodů se společností OSDK opakuje, že správce daně nebyl na rozdíl od stěžovatelky přítomný při policejní prohlídce, a že prověřování splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet daně nemohlo stěžovatelku utvrdit v tom, že nemusí obchodování se společností OSDK věnovat zvýšenou pozornost. Stěžovatelka s touto společností navíc přestala obchodovat jen na dobu dvou týdnů, přičemž poté dokonce významně navýšila obraty transakcí. Ani porada s tehdejším právním zástupcem tak nemůže popřít varovné signály, které stěžovatelka o své účasti na daňovém podvodu musela mít, když se tato porada patrně ani netýkala možných daňových dopadů pro stěžovatelku. Presumpce neviny je sice uznávaným principem trestního práva, nicméně pro obezřetnost stěžovatelky je zcela bezpředmětná. Výslech tehdejšího právního zástupce, který stěžovatelka navrhovala, by byl nadbytečný, neboť v řízení nebylo sporu o tom, že stěžovatelka některá potřebná opatření nepřijala. Pro obecnost kasační argumentace týkající se stěžovatelkou přijatých opatření žalovaný blíže odkazuje na odst. 192. až 210. napadeného rozhodnutí a odst. 141. až 158. napadeného rozsudku.

V.

[24] S ohledem na skutečnost, jak je kasační stížnost formulována, se Nejvyšší správní soud musel nejdříve vypořádat s otázkou přípustnosti předmětné kasační stížnosti. Přitom připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se proto musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (viz usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). To znamená, že „*uvedení konkrétních stížných námitek [...] nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007,

pokračování

č. j. 8 Afs 106/2006-58). Neobsahuje-li kasační stížnost takovou argumentaci, je nutno na ni nahlížet jako na nepřipustnou, neboť se mýlí s kasačními důvody uvedenými v § 103 s. ř. s. (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.). K obdobným závěrům Nejvyšší správní soud dospěl také v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, podle kterého *„kasační stížnost, která beze změny opakuje žalobní tvrzení a nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s., a bude proto jako nepřipustná odmítnuta (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).“*

[25] V intencích výše uvedeného nezbyvá než konstatovat, že kasační námitky týkající se tvrzeného konstantního prověřování stěžovatelky ze strany správce daně, ke kterému se krajský soud vyjádřil v odst. 135 až 140. napadeného rozsudku, nejsou přípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Jedná se totiž o pouhou reprodukci žalobních námitek, aniž by stěžovatelka jakkoli polemizovala s právními závěry krajského soudu v uvedených pasážích obsaženými. Zbylé kasační námitky jsou přípustné.

[26] Nejvyšší správní soud proto dále posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatelky, že je zde jiná vada řízení před krajským soudem, která má za následek nezákonnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Absence této vady je totiž podmínkou pro věcný přezkum dalších kasačních námitek (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004-105) a Nejvyšší správní soud je povinen se této otázce věnovat v souladu s § 109 odst. 4 s. ř. s. z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatelka sama nenamítla.

[29] Stěžovatelka konkrétně uvedenou vadu spatřuje v tom, že krajský soud vycházel ze skutečností nemajících oporu ve spise, když konstatoval, že výslech svědků (M. P., F. Z. a J. P.) byl opakovaný, a že právní zástupkyně stěžovatelky požádala o změnu termínů jejich výslechů až v době, kdy již dva výslechy ze tří proběhly.

[30] Přestože stěžovatelka námitku týkající se opakování výslechů podřadila pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., z její formulace je patrné, že jí brojí proti závěru krajského soudu o tom, že se jednalo o opakované výslechy těchto svědků. Stěžovatelka totiž v této souvislosti namítá, že výslechy svědků provedené po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného o odvolání (viz odst. [2]) byly provedeny v dalším řízení poprvé, takže nelze zohledňovat výslechy provedené správcem daně před jeho vydáním. Nerozporuje však, že tyto výslechy správce daně provedl. Uvedená kasační námitka tak svou povahou spadá pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tudíž se jí kasační soud bude zabývat v další části tohoto rozsudku.

[31] Co se týče samotného okamžiku podání žádosti právní zástupkyně stěžovatelky o změnu termínů výslechů uvedených svědků, Nejvyšší správní soud ze správního spisu

ověřil (k tomu více viz odst. [54] a násl.), že právní zástupkyně stěžovatelky o ni požádala podáním ze dne 2. 8. 2019. stalo se tak tedy ještě před konáním všech tří výslechnů. Následně však podáními ze dne 12. 10. 2019 a ze dne 15. 11. 2019 požádala o jejich opakování, což bylo poté, kdy již všechny výslechy proběhly. Pokud tedy krajský soud v odst. 78. napadeného rozsudku v souladu s žalovaným poukázal na nelogičnost postupu právní zástupkyně stěžovatelky [popsaného v odst. 1108. až 1115. Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření v rámci odvolacího řízení ze dne 20. 3. 2020 (dále jen „seznámení“)], která podle něj teprve po provedení dvou ze tří výslechnů požádala o přeložení termínů všech výslechnů, krajský soud tím zjevně mířil právě na žádosti ze dne 12. 10. 2019 a ze dne 15. 11. 2019 podané po provedení všech tří výslechnů. Krajský soud se sice dopustil nepřesnosti v tom, že žádost podle něj byla podána po provedení dvou ze tří výslechnů, i když v té době již byly provedeny všechny tři výslechy, nejedná se ale o natolik závažné pochybení, aby mělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Tato námitka proto není důvodná.

[32] Z obsahu kasační stížnosti je dále zřejmé, že stěžovatelka shledává napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, protože krajskému soudu vyčítá, že se s její žalobní námitkou o prekluzi práva stanovit daň vypořádal velmi úspěšně.

[33] Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[34] Nejvyšší správní soud má v souzené věci za to, že krajský soud dostal požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí ve smyslu výše citované judikatury. V napadeném rozsudku dostatečně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení, přdestřel relevantní a ucelené právní závěry, kterými žalobní argumentaci náležitě vypořádal. Přestože krajský soud výslovně nereagoval na každou dílčí námitku stěžovatelky, zabýval se všemi stěžejními námitkami, čímž se dostatečně a srozumitelně vypořádal s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Z napadeného rozsudku je seznatelné, k jakým závěrům krajský soud dospěl a proč nepovažoval právní argumentaci stěžovatelky za důvodnou. Úvahy v něm obsažené jsou logické a vnitřně nerozporné. Konkrétně otázkou, zda došlo k prekluzi práva, se krajský soud zabýval v odst. 71. až 72. napadeného rozsudku. Přestože zde krajský soud detailně nepopsal všechny kroky svého výpočtu, na základě nichž dospěl k závěru o tom, že lhůta pro stanovení daně neuplynula, z napadeného rozsudku je zřejmé,

pokračování

k jakému konečnému závěru stran prekluze dospěl. Uplynutí lhůty pro stanovení daně nedovodil. Nejvyšší správní soud pak v této souvislosti nepřehlédl, že ani sama stěžovatelka v žalobě konkrétní argumentaci, na niž by bylo třeba stran tvrzené prekluze reagovat obsáhleji než krajský soud učinil, neuplatnila. Napadený rozsudek proto v tomto ohledu nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů netrpí.

[35] Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být napadený rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která jej znemožňuje přezkoumat (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24). Nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu pak nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Zbývá dodat, že sama stěžovatelka se závěry krajského soudu v kasační stížnosti obsáhle polemizuje, což by u nepřezkoumatelného rozsudku nebylo možné.

[36] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, ani pro nesrozumitelnost, a nedovodil ani jinou vadu řízení před krajským soudem s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku, uzavírá, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[37] Nejvyšší správní soud tedy mohl přistoupit k přezkumu zbylých kasačních námitek, jež spadají pod kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Jelikož povětšinou jsou námitky podřaditelné pod oba uvedené kasační důvody vzájemně provázané, Nejvyšší správní soud přistoupil k jejich posouzení také společně. Považuje to za vhodnější z hlediska srozumitelnosti a přehlednosti dále uvedeného.

[38] Nyní projednávaná věc se týká doměření a vyměření daně z přidané hodnoty stěžovatelce proto, že správce daně na základě u ní provedené daňové kontroly neuznal uplatněné odpočty této daně za zdaňovací období ledna 2011 až března 2014, protože se podle něj vědomě účastnila daňového podvodu. Nároky na odpočty této daně stěžovatelka uplatnila v souvislosti s tím, že v uvedeném období obchodovala s drahými kovy (především se zlatem a slitinami s obsahem zlata), které odebírala výhradně od společnosti OSDK a vyvážela je do jiných členských států Evropské unie či třetích zemí.

[39] Stěžovatelka předně brojí proti odst. 63. až 70. napadeného rozsudku, ve kterých krajský soud shrnul skutková zjištění a zasadil věc „do kontextu“ souvisejících okolností. Má za to, že tím v podstatně předem vymezil, jak bude na nyní projednávanou věc nahlížet, což vypovídá o jeho předpojatém postoji k věci. To zakládá nezákonnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud se s touto námitkou neztotožňuje.

[40] Krajský soud v označených pasážích napadeného rozsudku shrnul historii existence stěžovatelky včetně jejího personálního propojení s jejím výhradním dodavatelem, společností OSDK, popsal povahu a způsob jejího fungování se společností OSDK okolnosti zahájení daňové kontroly a dosavadní průběh řízení, a poukázal na v jiných soudních řízeních potvrzenou účast na daňovém podvodu jak ze strany tohoto výhradního dodavatele OSDK, tak i jeho dalšího odběratele, společnosti Inovační technologické centrum – VÚK,

a. s. Poukázal zde i na to, že dceřiná společnost stěžovatelky PM Trading, která byla se stěžovatelkou značně personálně propojená, byla ve stejném odvětví a se stejným mechanismem obchodování, jak činila v nyní projednávané věci stěžovatelka, zapojena do podvodného řetězce firem, které daňová správa rozkryla a odepřela jim nároky na odpočet daně z přidané hodnoty. Uvedené zasazení případu do celkového kontextu nicméně podle Nejvyššího správního soudu neznamená, že by byl krajský soud vůči stěžovateli předpojatý, nebo že by touto optikou nahlížel na vědomost stěžovatelky o její účasti na daňovém podvodu či na dostatečnost z její strany přijatých opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu. Takový postoj není z žádné části napadeného rozsudku patrný.

[41] Stejně tak z napadeného rozsudku neplyne, že by krajský soud závěr o stěžovatelčině účasti na daňovém podvodu dovozoval ze zjištění týkajících se jiných daňových subjektů. Pokud stěžovatelka namítá, že odkaz krajského soudu na judikaturu týkající se legitimního očekávání daňového subjektu není přílehlavý, je třeba připomenout, že krajský soud v odst. 136. napadeného rozsudku vysvětlil, že předmětnou judikaturu zde uvádí toliko pro inspiraci v souvislosti se závěrem, že z toho, že daňové orgány neodhalily daňový podvod dříve, byť příslušné transakce prověřovaly, pro sebe stěžovatelka nemůže ničeho ve svůj prospěch dovozovat. Není pochyb o tom, že na otázce legitimního očekávání své závěry, jimiž žalobní argumentaci v tomto bodě (o existenci objektivních okolností, na základě nichž stěžovatelka měla a mohla vědět o daňovém podvodu a svojí účasti na něm) vypořádal, nezaložil. Uvedená námitka je proto nedůvodná.

[42] Stěžovatelka rozporuje také závěr krajského soudu, že k prekluzi práva stanovit daň nedošlo. Ani této námitce nelze přisvědčit.

[43] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu, *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*

[44] Podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, *lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí ve věci opravného nebo dozorčího prostředku.*

[45] Podle § 148 odst. 3 daňového řádu, *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*

[46] Podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem. Podle odst. 5 téhož ustanovení, lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.*

[47] V kontextu skutkových okolností posuzované věci lze k otázce prekluze uvést následující. Nejstarší zdaňovací období se týkalo července 2011, u kterého lhůta pro podání

pokračování

daňového přiznání uplynula dne 25. 8. 2011. Tímto dnem počala běžet tříletá prekluzivní lhůta, která by skončila dne 25. 8. 2014 (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Dne 18. 2. 2014 však byla zahájena daňová kontrola týkající se uvedené daně, v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu tedy tříletá lhůta pro stanovení daně počala běžet znovu a uplynula by 18. 2. 2017. Dne 19. 6. 2015, tedy teprve po roce a čtyřech měsících z této nové tříleté prekluzivní lhůty, vydal správce daně platební výměry (viz odst. [1]). První rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrám žalovaný vydal dne 11. 10. 2016. Stalo se tak v posledních 12 měsících nové tříleté lhůty ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Tím došlo k prodloužení uvedené lhůty o jeden rok do 18. 2. 2018. Dne 22. 12. 2016 bylo zahájeno řízení před krajským soudem týkající se přezkumu prvního rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatelky, čímž došlo ke stavení této lhůty do právní moci prvního rozsudku, tj. do 29. 4. 2019 [§ 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu]. Lhůta pro stanovení daně ve zbývajícím délce 423 dní tudíž měla skončit dne 26. 6. 2020. Žalovaný napadené rozhodnutí vydal dne 11. 6. 2020, tedy ve lhůtě ke stanovení daně. Současně byla zachována také objektivní desetiletá lhůta, která počala běžet dne 25. 8. 2011 a uplynula dne 25. 8. 2021, přičemž v této lhůtě došlo k vydání napadeného rozhodnutí (§ 148 odst. 5 daňového řádu), které také nabylo právní moci před jejím uplynutím.

[48] S ohledem na právě uvedené je podle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že k prekluzi práva stanovit daň nedošlo, a to ani v důsledku zrušení prvního rozhodnutí o odvolání krajským soudem. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud připomíná, že *„zruší-li soud ve správním soudnictví takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením předtím došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a vrátí-li soud věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, zůstávají účinky oznámení zrušeného rozhodnutí o odvolání týkající se lhůty pro stanovení daně i nadále zachovány“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29). Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že pokud nedošlo k prekluzi ve vztahu k nejstaršímu zdaňovacímu období, o něž se zde jedná (červenec 2011), nemohlo k tomu dojít ani u těch pozdějších. Nebylo proto nezbytné, aby krajský soud v napadeném rozsudku detailně popisoval běh lhůty pro jednotlivá pozdější zdaňovací období. Žádná z kasačních námitek uplatněná stran prekluze proto není důvodná a závěr krajského soudu o zachování lhůty pro stanovení daně je správný.

[49] Jakkoliv se stěžovatelka v této souvislosti snaží zvrátit okamžik zahájení daňové kontroly tím, že ta byla ve smyslu recentní judikatury Nejvyššího správního soudu materiálně zahájena ještě před jejím formálním počátkem (tj. před 18. 2. 2014), kasační soud tento názor nesdílí. Stěžovatelka má konkrétně za to, že správce daně rozsáhle a intenzivně prověřoval její činnost za zdaňovací období od května 2010 do okamžiku formálního zahájení daňové kontroly, kdy jím prováděná místní šetření trvala několik hodin, a kdy správce daně komplexně přezkoumával její ekonomickou činnost, což mají prokazovat například protokoly o ústním jednání ze dnů 4. 10. 2010 či 2. 4. 2012.

[50] Zahájením daňové kontroly v materiálním smyslu se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval, a to například i v rozsudcích, na které stěžovatelka poukazuje. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004-80 (jehož závěry, byť formulovány na půdorysu zákona č. 337/1991 Sb., o správě daní a poplatků, jsou

použitelné i za účinnosti daňového řádu), „cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či ‚mapování terénu‘. O místním šetření je pořizován, dle jeho povahy, protokol či pouhý úřední záznam. Přesto, že protokol o ústním jednání (§ 12 daňového řádu) je veřejnou listinou, vždy však pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob. Naproti tomu § 16 daňového řádu jasně vymezuje cíl daňové kontroly, jestliže uvádí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo proěřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ, (v daném případě, ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); (...) Správce daně (...) není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.“

[51] V rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že je nepřijatelné, aby správce daně při místním šetření provedeném v rámci vyhledávací činnosti požadoval po daňovém subjektu předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely za účelem prověření jeho daňové povinnosti na určité dani za určité zdaňovací období. Na tyto závěry Nejvyšší správní soud navázal i ve svém rozsudku ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31, ve kterém uvedl, že „závěr o vybočení z mantinelů právní úpravy místního šetření by bylo lze učinit pouze a jenom v těch situacích, kdy správce daně požaduje předložení kompletního účetnictví (a případně i evidence pro účely daně z přidané hodnoty) a toto pak proěřuje ve vztahu k celkové daňové povinnosti daňového subjektu. Naopak, i v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolování menšího rozsahu okolností (než jen všech aspektů daňové povinnosti) může za splnění podmínek akcentovaných rozsudkem sp. zn. 4 Afs 14/2017 (a zprostředkovaně rozsudkem sp. zn. 1 Afs 70/2004) dojít k překročení mezí vyhledávací činnosti a místního šetření. Bude tak tomu v těch situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a ‚mapování terénu‘ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti.“

[52] Nejvyšší správní soud pro nastínění povahy vyhledávací činnosti správce daně uvádí, že ku příkladu podle protokolu o místním šetření ze dne 2. 4. 2012, na který stěžovatelka odkazuje, bylo předmětné místní šetření provedeno (v čase od 11:10 hod. do 16:10 hod.) za účelem odstranění pochybností za zdaňovací období ledna 2012. Správce daně se v jeho průběhu dotazoval na povahu ekonomické činnosti stěžovatelky v dotčeném zdaňovacím období, s kým a na základě jakých smluv spolupracuje, komu bylo zlato dodáváno v rámci tuzemska, požadoval předložení evidence pro daňové účely a prokázání skutečností o tom, že se jedná o investiční zlato ve smyslu § 92 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, že se jedná o slitky vyrobené v certifikované rafinérii, a vyžádal si doklady ke konkrétnímu nákupu materiálu, u nějž byla ryzost vyšší než 33,3 %. Stěžovatelka správci daně vyhověla a požadované informace a podklady mu poskytla. Obdobně tomu bylo i při ostatních místních šetřeních. Z uvedeného nelze podle Nejvyššího správního soudu dovodit překročení rámce místního šetření ve smyslu výše uvedené judikatury. Správce daně

pokračování

po stěžovatelce požadoval informace, které měly podkladový charakter a mířily na ověření odlišných skutečností, než tomu bylo posléze v daňové kontrole. Svojí povahou tak tyto úkony v rámci vyhledávací činnosti správce daně nepředstavovaly z materiálního hlediska samotnou daňovou kontrolu, ale jednalo se spíše o zmíněné „mapování terénu“. Přestože místních šetření před formálním zahájení daňové kontroly bylo více, nelze stěžovatelce přisvědčit v tom, že by svým rozsahem dosahovaly intenzity daňové kontroly.

[53] Pokud se stěžovatelka v této souvislosti dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2023, č. j. 4 Afs 186/2022-164, zbývá dodat, že v něm na rozdíl od nyní projednávané věci mělo jedno z místních šetření mnohem intenzivnější povahu, neboť správce daně požadoval předložení veškerých dokladů a listin vztahující se k tvrzenému odběrateli za příslušná zdaňovací období, dále sdělení, na jakou adresu bylo zboží doručeno, od kterého dodavatele stěžovatel předmětné zboží nakoupil, kdo zboží přepravoval, kdo jej objednával a hradil přepravu, požádal o poskytnutí seznamu dopravních prostředků, a sdělení, kdo byl jejich vlastníkem, doložení přesné výše fakturových částek za určitá posuzovaná období, zda byly uhrazeny, v jaké výši, na jaký účet a kdy, a poskytnutí jména majitele bankovního účtu a čísla bankovního účtu, na který byly uhrazeny platby atd. U druhého místního šetření v téže věci, při kterém se správce daně tehdejšího stěžovatele dotazoval, jaké zboží bylo danému odběrateli dodáno, požádal o předložení dokladů, sdělení adresy, na kterou bylo zboží doručeno, jaké byly užity dopravní prostředky pro přepravu zboží, jméno přepravce a úhradu dokladů, pak Nejvyšší správní soud materiální zahájení daňové kontroly vyloučil. Obdobně i v případě řešeném Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31 (jehož se stěžovatelka také dovolává i v nynější věci), bylo prověřování stěžovatele mnohem intenzivnější než v té právě posuzované. S ohledem na uvedené Nejvyšší správní soud nemůže stěžovatelce přisvědčit v tom, že materiálně došlo k zahájení daňové kontroly dříve. Ani tato námitka není důvodná.

[54] Dále stěžovatelka uplatňuje rozsáhlou argumentaci ve vztahu k výsledkům navržených svědků. Krajskému soudu především vytýká, že výsledky považoval za opakované, že důvody znemožňující účast její právní zástupkyně na výsledcích svědků měl žalovaný akceptovat a že zastoupení substitučním zástupcem nepřicházelo v úvahu.

[55] K námitce, že krajský soud nesprávně vyslovil, že provedené výsledky tří svědků (P., P. a Z.) byly opakované, je třeba předeslat, že mezi stranami není sporu o tom, že výsledky výše uvedených svědků nejprve provedl v rámci daňové kontroly správce daně. Následně je provedl žalovaný poté, co krajský soud zrušil jeho první rozhodnutí o odvolání. Již z toho je zřejmé, že se jednalo o výsledky „opakované“. Dále je třeba uvést, že krajský soud zmínku o opakovaných výsledcích použil v odst. 78. napadeného rozsudku pouze v tom smyslu, že účast substituta při nich musela být dostačující pro realizaci stěžovatelčina práva účastnit se těchto výsledků a klást svědkům otázky. Krajský soud konkrétně uvedl: „s ohledem na to, že šlo o výsledek opakovaný, mohl žalobce ve spolupráci se svou stálou zástupkyní jistě bez problémů připravit seznam doplňujících otázek, jež je třeba svědkům položit (...)“.

[56] Označení uvedených výsledků jako opakovaných tak představuje zcela bezpředmětnou skutečnost pro závěr o možnosti uplatnění výše zmíněného stěžovatelčina

práva. Nejvyšší správní soud proto pouze ve stručnosti uvádí, že argumentace stěžovatelky, podle níž nelze výsledky provedené správcem daně v rámci daňové kontroly a výsledky provedené po zrušení prvního rozhodnutí o odvolání považovat za provedené v rámci jednoho daňového řízení, není správná. Skutečnost, že první rozhodnutí žalovaného krajský soud zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, neznamená, že tím počalo zcela nové a izolované daňové řízení. Za naprostou notorietu je třeba považovat skutečnost, že řízení před správním (daňovým) orgánem prvního a druhého stupně tvoří pro účely soudního přezkumu jeden celek.

[57] Podle stěžovatelčina mínění měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit, protože žalovaný výslech svědků sice provedl, ale termíny výslechů nekonzultoval s její právní zástupkyní, která se jich z omluvitelných důvodů nemohla účastnit.

[58] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že právní zástupkyni stěžovatelky byla dne 31. 7. 2019 doručena tři vyrozumění ze dne 25. 7. 2019 o plánované svědecké výpovědi pana P. (na den 14. 8. 2019), pana Z. (na den 20. 8. 2019) a pana P. (na den 22. 8. 2019). Na tato vyrozumění reagovala právní zástupkyně stěžovatelky podáním ze dne 2. 8. 2019, označeným jako „*Vyjádření daňového subjektu k vyrozumění o výsledcích svědků – žádost o provedení svědků v jiné termíny*“, ve kterém sdělila, že stěžovatelka (zastoupená právním zástupcem) hodlá využít svého práva účastnit se výslechů a klást svědkům otázky, ale z důvodů časové kolize tohoto zástupce (rodinná dovolená, nařízené soudní jednání a účast na zasedání Legislativní rady vlády tohoto zástupce) se výslechů ani v jednom termínu nemůže účastnit, že zastoupení substitutem není možné pro rozsáhlost spisu a že pro tyto důvody žádá o změnu termínů výslechů. Podáním ze dne 5. 8. 2019 pak právní zástupkyně stěžovatelky doložila přílohy, které měly prokázat kolizi s termíny výslechů svědků. Jednalo se o potvrzení o rezervaci dovolené ve dnech 10. 8. 2019 až 17. 8. 2019 (rezervace dovolené byla provedena na jméno M. N., tedy nikoliv na jméno právní zástupkyně stěžovatelky) a program Legislativní rady vlády. Z úředního záznamu ze dne 8. 8. 2019 vyplývá, že právní zástupkyně stěžovatelky téhož dne telefonicky kontaktovala správce daně s tím, že neobdržela žádnou reakci na její žádost, přičemž jí oprávněná úřední osoba sdělila, že výsledky pana P. a Z. se uskuteční v naplánovaných termínech a výslech pana P. se ve spolupráci s jeho právním zástupcem dořešuje. Úřední osoba jí nabídla 5 různých termínů v průběhu srpna, ve kterých by se výslech pana P. mohl konat, avšak právní zástupkyně stěžovatelky účast u tří navržených termínů vyloučila z důvodu rodinné dovolené a u ostatních nebyla schopná potvrdit, zda se bude moci zúčastnit. Úřední osoba ji proto požádala o sdělení termínů, které by jí vyhovovaly, na e-mailovou adresu úřední osoby, a to ještě před odjezdem na dovolenou. Žádné další sdělení ohledně vyhovujících termínů však právní zástupkyně stěžovatelky úřední osobě před svým odjezdem na dovolenou podle jejich domluvy nezaslala. Správce daně následně právní zástupkyni stěžovatelky písemně vyrozuměl o vyřízení její žádosti sdělením ze dne 13. 8. 2019, které jí bylo doručeno dne 19. 8. 2019 (z datové schránky správce daně bylo odesláno dne 13. 8. 2019). V tomto sdělení jí vysvětlil, že její žádosti nebude vyhověno, protože možnost účastnit se výslechu svědků je ve smyslu § 96 daňového řádu pouze právem, nikoli povinností, že na pana P. a Z. nemá telefonický kontakt, proto nemůže změnit termín jejich výslechů, že ani náročnost případu nebrání zastoupení substitutem a že s ohledem na časovou vytíženost právní zástupkyně stěžovatelky lze očekávat kolizi i v dalších termínech.

pokračování

[59] Ze správního spisu je dále patrné, že dne 14. 8. 2019 se konal výslech pana P. a dne 20. 8. 2019 výslech pana Z. Vyrozuměním ze dne 15. 8. 2019 bylo právní zástupkyni stěžovatelky sděleno, že výslech pana P. se uskuteční dne 10. 9. 2019. Podáním (zřejmě chybně) datovaným dnem 2. 8. 2019, které bylo správci daně doručeno dne 21. 8. 2019, se právní zástupkyně stěžovatelky ohradila vůči termínu výslechu pana P. a s odkazem na telefonickou domluvu s úřední osobou sdělila možné termíny výslechu. Podáním ze dne 22. 8. 2019 pak předložila potvrzení o plánované dovolené (rezervace dovolené byla opět provedena na jméno M. N.), která jí znemožňuje účastnit se výslechu pana P. Sdělením ze dne 23. 8. 2019 správce daně právní zástupkyni stěžovatelky informoval o nevyhovění její žádosti, výslech pana P. se tedy konal dne 10. 9. 2019. Právní zástupkyně stěžovatelky dne 3. 9. 2019 podala stížnost proti postupu správce daně spočívajícímu v nevyhovění její žádosti a požádala o provedení opakovaného výslechu uvedených svědků ve dnech 12. 10. 2019 a 15. 11. 2019.

[60] Nejvyšší správní soud poznamenává, že ve smyslu § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, o čemž jej správce daně musí včas vyrozumět, nehrozí-li nebezpečí z prodlení. Přestože o konání výslechu musí být daňový subjekt pouze vyrozuměn, lze za souladný se zásadami vstřícnosti, poučovací a spolupráce zakotvenými v § 6 odst. 2 až 4 daňového řádu označit takový postup správce daně, kdy se snaží s termíny výslechů vyhovět časovým možnostem daňového subjektu a jeho právního zástupce. Nicméně nevyhovění žádosti o odročení výslechu svědka nebrání v uskutečnění práva daňového subjektu být tomuto výslechu (osobně či prostřednictvím svého zástupce) přítomen a klást svědku otázky (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2019, č. j. 1 Afs 458/2018-42).

[61] Ve vztahu k dlouhodobě plánované rodinné dovolené a k účasti na kolidujícím soudním jednání právní zástupkyně stěžovatelky Nejvyšší správní soud připouští, že se nepochybně jedná o ospravedlnitelné důvody. Přestože správce daně mohl rychleji reagovat na žádost právní zástupkyně stěžovatelky ze dne 2. 8. 2019, nejedná se o takovou vadu, která by způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí. Ve světle shora uvedených skutečností totiž nelze přehlédnout, že právní zástupkyně stěžovatelky nebyla schopna při telefonickém kontaktu s úřední osobou dne 8. 8. 2019 upřesnit ani jeden z navržených termínů, ve kterých by se výslech pana P. mohl konat. Téměř každý z navržených termínů pro ni totiž představoval časovou kolizi. Přestože ji úřední osoba požádala o sdělení pro ni vyhovujících termínů e-mailem, a to ještě před odjezdem na dovolenou, právní zástupkyně stěžovatelky jí neposkytla součinnost a učinila tak až dne 21. 8. 2019. Žalovaný tedy určil termín výslechu sám po domluvě s panem P. a jeho právním zástupcem. Jinými slovy i v situaci, kdy se žalovaný snažil s právní zástupkyní stěžovatelky na termínu, byť jen jediného, výslechu domluvit, nevedlo to kvůli časovému vytížení právní zástupkyně a neposkytnutí součinnosti k výsledku a dohodě na oboustranně přijatelném termínu. Ne méně významnou okolností na druhé straně je i to, že žalovaný musel sladit nejen časové možnosti stěžovatelky a její právní zástupkyně, ale také svědků a jejich zástupců.

[62] V tomto směru proto nemůže stěžovatelka určení termínů výslechů tří svědků srovnávat se situací řešenou Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 27. 2. 2022,

č. j. 2 Afs 136/2020-70, ve které šlo o prodloužení lhůty pro vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. To je totiž organizačně lépe proveditelné. Není ovšem pravdou, že by správce daně právní zástupkyni stěžovatelky o nevyhovění její žádosti informoval až po provedení prvního výsledku, jak stěžovatelka tvrdí. Jednak o této skutečnosti věděla již na základě telefonického kontaktu s úřední osobou dne 8. 8. 2019, byť iniciovaného její vlastní aktivitou, a jednak sdělení ze dne 13. 8. 2019 o nevyhovění její žádosti jí sice bylo doručeno až dne 19. 8. 2019, avšak z datové schránky správce daně bylo odesláno dne 13. 8. 2019. Právní zástupkyně tedy měla možnost, pokud by se do datové schránky přihlásila ještě přede dnem konání výsledku prvního ze svědků, relevantní skutečnosti o termínech výsledků zjistit. Koneckonců výsledku svědka dne 14. 8. 2019 se účastnil substitut právní zástupkyně stěžovatelky, takže její právo účastnit se výsledku svědků a klást jim otázky nebylo nijak zmařeno.

[63] Co se týče námitky, že substituční zástupce neměl dostatečný časový prostor na přípravu, ani tu nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou. I když Nejvyšší správní soud nepopírá složitost celé kauzy, s krajským soudem souhlasí v tom, že tato skutečnost nebránila efektivní účasti substituta na výsleších. Ostatně sama stěžovatelka uvádí, že již v žalobě nastínila seznam otázek, které chtěla při výsledku položit. Tím, že již dne 8. 8. 2019 věděla o nevyhovění její žádosti a že první výslech svědka se konal dne 14. 8. 2019, jednalo se nepochybně o dostatečný časový prostor pro instruování substituta a pro přípravu souboru otázek. Není tedy pravdou, že substitut měl na přípravu pouze jeden den. Pro účast na výsleších svědků navíc nebyla nezbytná kompletní znalost nyní projednávané věci. To, že substitut při výsledku demonstrativně nepoložil vyslýchaným svědkům žádnou otázku s výmluvou na časovou náročnost případu, je pouze volba přístupu, který k výsledku svědků právní zástupkyně stěžovatelky zaujala. Krajský soud tudíž nepochybil, pokud dospěl k závěru, že zastoupení substitutem bylo možné a v postupu žalovaného souvisejícím s přípravou a realizací uvedených svědeckých výpovědí nedovodil zásadní pochybení s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[64] Nejvyšší správní soud tak na základě všech výše uvedených skutečností souhlasí s krajským soudem v tom, že právo stěžovatelky účastnit se výsledků svědků a klást jim otázky nebylo porušeno. Důvodnou není ani stěžovatelčina argumentace, podle níž žalovaný rezignoval na výslech svědků, a nedostál povinnosti, kterou mu krajský soud uložil v prvním rozsudku.

[65] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nesprávně posoudil splnění prvního kroku tzv. Axel Kittel testu, tedy to, že byl dostatečně identifikován daňový podvod. Argumentace, kterou k této námitce uplatňuje, je však veskrze obecného charakteru a omezuje se na pouhou reprodukci žalobních námitek, shrnutí a nesouhlas se závěry krajského soudu a citaci judikatury uváděné již v žalobě. Stručně k tomu uvádí, že krajský soud u ní hodnotil chybějící daň ve světle závěrů týkajících se společnosti OSDK, která neobhájila svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť při prověřování její účasti na daňovém podvodu neprokázala přijetí dostatečných opatření. Dále uvádí, že nebylo prokázáno, že by chybějící daň měla souvislost s daňovým podvodem, což krajský soud opomněl zohlednit. Rozporuje také názor krajského soudu zmíněný v odst. 102. napadeného rozsudku, podle kterého snaha kontaktovat nekontaktní subjekty by byla zbytečná, protože existence neodvedené daně

pokračování

vyplývá již z porovnání obsahu daňových přiznání a informací o toku materiálu s obsahem drahých kovů v obchodních řetězcích.

[66] Ani uvedené argumentaci však přisvědčit nelze. Krajský soud v odst. 89. napadeného rozsudku ve světle judikatury odkazované i stěžovatelkou souhlasil s tím, že vždy musí existovat určitá příčinná souvislost mezi neodvedením daně a nárokem na odpočet na jedné straně a vědomostí svědčící o podvodném jednání na straně druhé. Upřesnil také, že chybějící daňový únik u jednoho z článků dodavatelsko-odběratelského řetězce nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a nemusí se ani týkat daného plnění, jakož i to, že lze odepřít celý nárok na odpočet, i když daň nebyla odvedena jen z části plnění. Na půdorysu nynějšího případu pak dospěl k závěru, že žalovaný svou povinnost splnil a důvodnou domněnku o existenci daňového podvodu ve svém rozhodnutí obhájil. Odkázal přitom na konkrétní body napadeného rozhodnutí, jakož i na seznámení, v němž žalovaný popsal, jak fungovaly jednotlivé obchodní řetězce, identifikoval jednotlivé zapojené korporace a jejich pozice v řetězci, včetně detailního popisu jejich jednání a narušení neutrality daně u jednotlivých korporací. To ostatně stěžovatelka nijak konkrétně nerozporuje. Podle krajského soudu se sice společnosti OSDK nepodařilo prokázat, že by byla přímo organizátorem podvodu, ale je zřejmé, že se do něj vědomě zapojila. S ohledem na tyto skutečnosti proto okolnost, že společnost OSDK doměřenou daň neuhradila, považoval krajský soud za dostačující pro závěr, že v systému chybí daň. K tomu doplnil, že i tehdy, pokud by účast daňového subjektu na daňovém podvodu měla mít nedbalostní povahu, lze k závěru o chybějící dani dospět, protože standardně jednajícím daňový subjekt by měl stanovenou daň uhradit, případně se vůči ní bránit. Odmítne-li však platební výměr akceptovat a stanovenou daň neuhradí, je nepochybné, že tato daň v systému chybí.

[67] K otázce nekontaktnosti některých subjektů v řetězci pak krajský soud v odst. 101. a násl. napadeného rozsudku podotkl, že pro závěr o daňovém podvodu je dostačující, pokud daňové subjekty v obchodním řetězci neposkytly správci daně ani přes opakované výzvy svou součinnost. Jejich nekontaktnost totiž spočívala v tom, že ve svých daňových přiznáních zatajily poskytnutá plnění, z nichž si odběratelé nárokovali odpočet, a tato plnění posléze doputovala až ke stěžovateli. Takovou nekontaktnost nebylo podle krajského soudu nutné více dokládat, protože existence neodvedené daně vyplývá již z porovnání obsahu daňových přiznání a z informací o toku materiálů s obsahem drahých kovů. Podstatou daňového podvodu je právě to, že nebyla odvedena určitá částka jako daň, tedy jeden z účastníků daně neodvede a další si ji odečte za účelem získání zvýhodnění. Přestože nelze zaměňovat neprokázání nároku na odpočet daně a účast na daňovém podvodu, v podvodném řetězci se může chybějící daň zakládat i na tom, že některý z článků řetězce nesplnil podmínky nároku na odpočet daně a následně doměřenou daň do státního rozpočtu neodvedl.

[68] S ohledem na již výše zmíněnou obecnost stěžovatelčiných námitek o této otázce Nejvyšší správní soud také pouze v odpovídající míře obecnosti uvádí, že se závěry krajského soudu v tomto bodě souhlasí. Neshledává přitom potřebným ani účelným je detailněji opakovat či více rozvíjet, neboť ani stěžovatelka vůči nim neuplatňuje žádnou věcnou a konkrétnější argumentaci. Z výše uvedeného je patrné, že krajský soud zohlednil, že

chybějící daň musí mít spojitost s daňovým podvodem. Naopak z napadeného rozsudku nevyplývá, že by krajský soud u stěžovatelky hodnotil chybějící daň ve světle závěrů týkajících se společnosti OSDK. V situaci, kdy společnost OSDK byla výhradním dodavatelem stěžovatelky, však jistě nebylo pochybením poukázat také na její jednání. Stejně tak podle Nejvyššího správního soudu obстоjí shora zmíněné závěry krajského soudu o tom, proč nebylo nezbytné nekontaktnost subjektů vystupujících v řetězci více prokazovat.

[69] Rovněž stěžovatelčina argumentace vztahující se k objektivním okolnostem nasvědčujícím o jejím zapojení do daňového podvodu, tedy o tom, že měla a mohla vědět, že se účastní obchodování v řetězci stíženém podvodem, je spíše obecná a spočívá prakticky ve vyjádření nesouhlasu s jednotlivými závěry krajského soudu, aniž by k nim předložila vlastní konkurující argumentaci, kterou by závěry krajského soudu vyvrátila. Stěžovatelka zejména namítá, že hodnocení objektivních okolností bylo nezbytné zasadit do kontextu, tedy zohlednit, že policejní prohlídka se vztahovala k obchodům pana J. Š., nikoliv k jejím či jejího dodavatele (společnost OSDK), že před policejní prohlídkou správce daně kontroloval její činnost i činnost jejího dodavatele a nesdělil jim žádné pochybnosti či výtky, a že stěžovatelka konzultovala svůj postup s právním poradcem. Setrvává pak na svém stanovisku vyjádřeném již v žalobě, že na základě policejní prohlídky nemohla mít vědomost o své účasti na daňovém podvodu.

[70] Krajský soud se uvedenému věnoval a v odst. 110. a násl. napadeného rozsudku dospěl k závěru, že již z příkazu k prohlídce, který obdržel jednatel stěžovatelky, byl patrný mechanismus daňového podvodu, z něhož policie podezřívala pana J. Š., vlastníka společnosti OSDK. Daňový podvod měl přitom podle příkazu k prohlídce spočívat ve vytvořené síti obchodních korporací, které si přeprodávaly fiktivní plnění – nízkoryzostní slitky drahých kovů. Společnosti na počátku řetězce daň neodváděly, i když měly, a další ji odváděly jen v minimální výši. Podle krajského soudu proto stěžovatelka nemohla bez dalšího dovozovat, že se podezření týká jen pana Š. jakožto fyzické osoby. Krajský soud dále v napadeném rozsudku (zejména odst. 114. až 140.) popsal řadu dalších okolností (spolupráce stěžovatelky se společností OSDK, znalost stěžovatelky o financování této společnosti, totožnost jejich sídel, personální propojení), které pouze potvrzují to, že stěžovatelka o své účasti na daňovém podvodu měla a mohla vědět. Tím, že stěžovatelka tyto závěry krajského soudu věcně nerozporuje, neshledává Nejvyšší správní soud za nutné je znovu opakovat. Považuje je v kontextu zjištěného skutkového stavu posuzované věci nejen za podrobné, ale i za věcně správné a ztotožňuje se s nimi, aniž považuje za potřebné k nim něco dalšího dodávat.

[71] Ostatně již v rozsudku ze dne 29. 2. 2024, č. j. 3 Afs 423/2021-51, Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„pokud průměrný daňový subjekt obdrží výzvu policejního orgánu s informací, že proti osobě, která jedná za jeho dodavatele, je vedeno trestní řízení pro možnou trestnou činnost hospodářského charakteru, je relevantní pojmout pochybnosti i vůči samotným dodavatelům, které tato osoba v obchodních transakcích zastupuje. Jinými slovy, logickým vyústěním doručení výzvy tohoto charakteru je klást si otázky, zda a jak může být možnou trestní činností dotčena i činnost dodavatelů, které fyzická osoba zastupuje. Není přitom nezbytné vytvářet konstrukce nebo domněnky, na místě je „pouze“ jistá obezřetnost, a to zejména, pokud daňový subjekt*

pokračování

uskutečňuje s dodavateli zastupovanými takovou fyzickou osobou obchodní transakce v řádech milionů korun.“ Nejinak tomu bylo i v souzené věci.

[72] Dovolává-li se pak stěžovatelka toho, aby její věc byla zasazena do celkového kontextu (byť na jiném místě kasační stížnosti právě takový postup krajskému soudu naopak vytýká – viz výše), pak krajský soud i této povinnosti dostál. Kromě policejní prohlídky totiž popsal celou řadu okolností, které pouze podporují závěr o vědomosti stěžovatelky o daňovém podvodu (viz zejména odst. 113. až 127. napadeného rozsudku). Je proto zcela bez významu, že ze strany správce daně neobdržela žádné výtky ohledně jejího obchodování. Své vědomosti o daňovém podvodu se stěžovatelka nemůže zprostit ani odkazem na poradu se svým tehdejším právním zástupcem, neboť se s ním podle svých slov radila o trestněprávních aspektech věci a jejich vlivu na obchodování se společností OSDK, nikoli o aspektech daňových. Nejvyšší správní soud má proto za to, že krajský soud správně posoudil existenci objektivních okolností, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodu na dani z přidané hodnoty měla a mohla vědět, aniž se přitom dopustil předsudku zpětného hodnocení, jak stěžovatelka také namítala.

[73] Stěžovatelka se v kasační stížnosti vymezuje i proti závěrům týkajícím se toho, zda přijala dostatečná opatření, aby zamezila své účasti na daňovém podvodu. Namítá, že přijala dostatečná opatření, když po policejní prohlídce nezůstala pasivní, se společností OSDK přestala obchodovat a až postupně obnovila obchodování a o bezpečnosti tohoto postupu se poradila se svým tehdejším právním zástupcem.

[74] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že přijatá opatření stěžovatelky nelze ani ve svém souhrnu považovat za dostatečná, neboť mají spíše povahu prověřování obchodního partnera. Podle krajského soudu se stěžovatelka nacházela v situaci, kdy musela mít velmi významné indicie o své účasti na daňovém podvodu, když činnost jejího dodavatele prověřovala policie. Poukázal přitom na odst. 210. napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný upozornil na to, že stěžovatelka se společností OSDK přerušila obchodování na dobu tří týdnů, poté však objemy vzájemných obchodů dokonce navýšila. Nejvyšší správní soud má ve shodě s krajským soudem a žalovaným za to, že ve světle všech zmíněných skutečností nelze přijatá opatření (v podrobnostech viz odst. 141 a násl. napadeného rozsudku) hodnotit jako dostačující. Jedná se přitom o opatření, která po ní bylo možné rozumně požadovat.

[75] Naproti tomu krajský soud nevyslovil, že by stěžovatelka měla přijmout taková opatření, která by daňovému podvodu zabránila. Přerušování obchodování po dobu tří týdnů tak lze vzhledem k podezření na daňový podvod, o kterém stěžovatelka na základě příkazu k prohlídce věděla, považovat spíše za symbolické gesto. Během tak krátké doby by totiž nebylo ani reálné, aby stěžovatelka dostatečně prověřila všechny potřebné okolnosti pro svoji úvahu o tom, zda se v důsledku obchodování s OSDK účastní obchodování v podvodném daňovém řetězci. Fakt, že své kroky průběžně konzultovala se svým tehdejším právním zástupcem, pak na právě uvedeném nic nemění. Již shora Nejvyšší správní soud poukázal na to, že sama stěžovatelka uvedla, že s ním konzultovala trestněprávní rovinu věci a vliv tohoto aspektu na její obchodování, nikoli otázky daňové.

[76] Zbývá pro úplnost dodat, že za potřebné Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem nepovažoval provádět dokazování výsledkem stěžovatelčina tehdejšího právního zástupce (který je nadto vázán mlčenlivostí), neboť zde nebyly pochyby o tom, co bylo předmětem porad stěžovatelky s ním. Pro posouzení věci pak nebylo ani relevantní, zda jí tento dřívější právní zástupce poskytl dobrou či špatnou právní radu. Ani uvedená námitka tudíž není důvodná.

[77] Pro vše výše uvedené Nejvyšší správní dospěl k závěru, že krajský soud (stejně jako předtím žalovaný) založil své závěry na dostatečně zjištěném skutkovém stavu věci a na základě něj dospěl také ke správným právním závěrům o tom, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za posuzovaná zdaňovací období nebylo možno stěžovatelce přiznat, neboť obchody, v souvislosti s nimiž jej uplatnila, byly stiženy daňovým podvodem, o němž stěžovatelka měla a mohla vědět. Tedy k naplnění kasačních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. nedošlo.

VI.

[78] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[79] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a právo na náhradu nákladů tohoto řízení nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 25. července 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu