



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Ondřeje Mrákoty a Vojtěcha Šimíčka ve věci žalobkyně: **Visteria s. r. o.**, Vítězné náměstí 1, Praha 6, zastoupené advokátem Mgr. Jakubem Hajdučkem, Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 25. 5. 2018, čj. 23438/18/5300-22441-712084, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 1. 2025, čj. 25 Af 37/2018-200,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 1. 2025, čj. 25 Af 37/2018-200, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Ve věci jde o DPH z obchodování s feroslitinami. Soud ve věci rozhoduje už potřetí, protože dříve napadené rozsudky nebylo možné přezkoumat. Není to možné ani tentokrát – krajský soud totiž učinil závěry na základě výpovědi svědka, kterého si předvolal, a nijak se přitom nevypořádal s řadou zjištění správních orgánů, které jeho závěry zpochybňují.

1. Popis věci

[2] Žalobkyní je společnost založená pod obchodní firmou ROKA steel.

[3] Ve věci jde o DPH za zdaňovací období leden a duben 2015. V daňových přiznáních za tato období vykazala žalobkyně nadměrné odpočty ve výši překračující 100 tisíc Kč. Správce daně (Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj) na základě výsledku postupu k odstranění pochybností vyměřil DPH za leden 2015 ve výši asi 1,7 milionu Kč a za duben ve výši asi 1,3 milionu Kč. Žalobkyně pochybnosti správce daně neodstranila, protože neprokázala, že plnění doložená formálně správnými daňovými doklady se také opravdu uskutečnila.

[4] Proti platebním výměrům se žalobkyně odvolala; finanční úřad podle ní neunesl důkazní břemeno ohledně svých pochybností, naproti tomu žalobkyně předložila řadu podkladů svědčících o uskutečnění řešených zdanitelných plnění. Finanční úřad v reakci na odvolání vyměřenou daň o něco snížil; na základě skutečností a podkladů obsažených v odvolání totiž uznal nárok na odpočet z některých dříve předložených daňových dokladů. Finanční úřad dále rozsáhle doplnil dokazování – zaslal řadu dožádání a výzev k poskytnutí informací – a zjistil mimo jiné toto:

- 1) Žalobkyně se (podle dokladů) v lednu 2015 při obchodování s feroslitinami účastnila tohoto řetězce: eurolabel → Bertoda → Corleone stavební a obchodní → žalobkyně → HR Trade / Koresta Trade / Metal Recycling / Sendtex Store RS. Společnost *eurolabel* má virtuální sídlo, na této adrese se nezdržuje, nevykonává tu ekonomickou činnost a nemá nahlášenou žádnou provozovnu; je nekontaktní; na jejím účtu se objevují jen prostředky od společnosti Bertoda určené k úhradě daňových povinností; na základě dožádání na Slovensko bylo zjištěno, že jediný jednatel eurolabelu zemřel v dubnu 2014. Společnost *Bertoda* má virtuální sídlo; osoba, která za společnost v rozhodné době jednala, má bydliště na Slovensku, její podpisy na fakturách a dodacích listech se neshodují s podpisy na listinách v obchodním rejstříku a ke svědecké výpovědi se tato osoba nedostavila; syn zmíněné jednatelky měl dispoziční práva jak k účtu společnosti Bertoda, tak i k účtu společnosti eurolabel. Společnost *Corleone stavební a obchodní* má virtuální sídlo; její jednatel při svědecké výpovědi nebyl schopen uvést, jak začala spolupráce se žalobkyní, kde má společnost sklad či prodejnu, ani jak získává odběratele. Jednatel společnosti *HR Trade* ve výpovědi neuvedl, komu je zboží dále prodáváno, o obchodech s žalobkyní toho moc nevěděl. Jednatel společnosti *Koresta Trade* ve výpovědi neuvedl, komu je zboží dále prodáváno, o obchodech s žalobkyní toho moc nevěděl. Zástupce společnosti *Metal Recycling* vypověděl, že společnost nakoupené zboží dále prodává a že jeho přepravu zajišťovala žalobkyně; ta však v knize jízd přepravu neuváděla, a pokud ano, přepravované zboží převyšovalo kapacitu použitého vozidla. Jednatel společnosti *Sendtex Store RS* vypověděl, že si zboží přepravuje sám, skladuje ho v sídle společnosti, tj. u sebe doma; při místním šetření tam byly nalezeny většinou prázdné přepravky a jen několik kusů nějakých kamenů. Konečně žalobkyně neoznámila žádnou adresu provozovny, kde by s feroslitinami obchodovala (doložila jen smlouvy o pronájmu prostor k provozování činnosti spočívající ve sběru, výkupu a využívání odpadů).
- 2) Žalobkyně se (podle dokladů) v dubnu 2015 při obchodování s feroslitinami účastnila tohoto řetězce: eurolabel → Bertoda → Corleone stavební a obchodní → žalobkyně, případně eurolabel → Bertoda → žalobkyně; a pak žalobkyně → HR Trade / Koresta Trade / Metal Recycling (oproti předchozímu bodu chybí jeden odběratel). O jednotlivých společnostech platí výše uvedené.
- 3) Žalobkyně se (podle dokladů) v dubnu 2015 při obchodování s odpady účastnila tohoto řetězce: eurolabel → Bertoda → žalobkyně, případně Fortel-TRI → žalobkyně; a pak žalobkyně → IC Trade / Kovonyt / Metal Recycling / Nicromet / TSR Czech Republic. Ke společnostem *eurolabel* a *Bertoda* viz výše. Zboží od společnosti *Fortel-TRI* si měla žalobkyně přepravovat sama, na předložených příjemkách je však uvedena registrační značka cizího vozidla a příjemky jsou vystaveny na odběratele žalobkyně (společnost *TSR Czech Republic*); za zboží žalobkyně zaplatila až po jeho zvážení u tohoto odběratele. Jednatel společnosti *IC Trade* vypověděl, že zboží zakoupené od žalobkyně přepravovala buď žalobkyně, nebo přepravce najatý společností, a to do skladu společnosti. Společnost *Kovonyt* sídlí v rodinném domě, v místě jedné nahlášené provozovny společnost není známa, druhou provozovnu sdílí s žalobkyní a dalšími společnostmi; zástupce společnosti vypověděl, že si zakoupené zboží od žalobkyně společnost přepravovala sama, vykládku prováděl jednatel

pokračování

společnosti nebo pan H.; zboží bylo prodáno v tuzemsku, především společností IC Trade, TSR Czech Republic a Nicromet. Pro společnost *Metal Recycling* platí dříve uvedené. Zástupce společnosti *Nicromet* vypověděl, že zboží zakoupené od žalobkyně přepravovala ona sama, vykládalo se však zařízeními společnosti; konečným odběratelem byla polská společnost. Společnost *TSR Czech Republic* uvedla, že nelze doložit, komu prodala právě odpad nakoupený od žalobkyně. Konečně žalobkyně oznámila, že výkup a sběr surovin provádí ve třech provozovnách – dvě z nich (garáže) má pronajaté od společnosti Kovonyt za 1 Kč a příslib dodávky vykoupeného materiálu, třetí pak sdílí se společností Kovonyt, HR Trade a Jarter plus. Osobou zodpovědnou za tuto sdílenou provozovnu je pan H.; při místním šetření nebyl odpad skladovaný v této provozovně nijak přiřazen jednotlivým společnostem.

Na základě provedeného dokazování dospěl finanční úřad k závěru, že se žalobkyně vědomě účastnila podvodného jednání. Okolnosti obchodních transakcí mezi dodavateli žalobkyně, žalobkyní a jejími odběrateli jsou nestandardní především proto, že:

- nebyl prokázán původ zboží (feroslitin, odpadů) ani to, kdo byl jeho konečným spotřebitelem;
- v průběhu jednotlivých obchodů nebylo zboží nijak upravováno (zhodnocováno), zapojení žalobkyně v řetězci se jeví jako nadbytečné;
- na dodacích listech ani fakturách většinou nejsou uvedeny žádné atesty kvality a obsahu jednotlivých chemických složek ve zboží – feroslitinách;
- sídla žalobkyně i většiny jejích dodavatelů jsou virtuální;
- některé zmíněné společnosti jsou personálně propojeny;
- z bankovního účtu žalobkyně byly vybírány značně vysoké částky.

[5] Proti rozhodnutím finančního úřadu se žalobkyně odvolala. Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) jí částečně vyhovělo – vyměřenou daň za leden 2015 ještě o něco málo snížilo, a to na částku asi 1,4 milionu Kč, a za duben 2015 snížilo vyměřenou daň na 0 Kč a přiznalo žalobkyni nadměrný odpočet ve výši asi 55 tisíc Kč (tj. v částce nižší, než žalobkyně původně požadovala). OFŘ uvedlo, že žalobkyni nelze neuznat nárok na odpočet u plnění, která podléhala (na vstupu i výstupu) režimu přenesené daňové povinnosti (podle § 92c či § 92f zákona o DPH). To se týká některých feroslitin a všech odpadů poskytnutých v dubnu 2015, konkrétně plnění od společností Bertoda a Fortel TRI (hodnota feroslitin – jednotlivých plnění – od společnosti Corleone nepřevyšovala 100 tisíc Kč, proto se na plnění od této společnosti režim přenesené daňové povinnosti neuplatnil). Neplatí to ovšem pro obchody mimo režim přenesené daňové povinnosti.

[6] Dodavatelé žalobkyně potvrdili dodání zboží, byly tedy splněny formální i hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet. Odpočet však bylo nutné odepřít z důvodu účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Společnost eurolabel byla v pozici tzv. missing tradera – v důsledku její nekontaktnosti u ní chyběla daň (nebylo možné ověřit, zda skutečně přijala zdanitelná plnění v téměř shodné hodnotě, jakou v přiznáních uvedla u uskutečněných plnění). Navíc tu byla řada nestandardních okolností (uvedených už finančním úřadem). Žalobkyně v odvolání vysvětlovala hotovostní výběry nutností platit za výkup ve sběrnách odpadů; doložené záznamy z pokladny tomu však neodpovídaly. Žalobkyně v odvolacím řízení dále předložila protokoly o kontrole chemického složení obchodovaných feroslitin podepsané panem H., zaměstnancem společnosti Kovonyt; pan H. však od března 2015 pro Kovonyt nepracoval a některé z protokolů byly zřejmě (podle podkladu doloženého žalobkyní) vyhotoveny ještě před uskutečněním souvisejícího

zdanitelného plnění. Žalobkyně tedy nijak neprokázala své tvrzení, že s feroslitinami obchodovala v kvalitě standard (a proto na dokladech neuváděla jejich přesné složení); kvalita obchodovaných feroslitin nebyla upravena ani smluvně.

[7] Proti rozhodnutí OFŘ se žalobkyně bránila u Krajského soudu v Ostravě. Ten o její žalobě rozhodoval třikrát. Jeho první (vyhovující) a druhý (zamítavý) rozsudek zrušil NSS pro nepřezkoumatelnost. Poprvé NSS zrušil rozsudek krajského soudu proto, že krajský soud (v rozporu s judikaturou) trval na vyčíslení chybějící daně; nevysvětlil, proč podle něj nejsou nestandardní skutečnosti ve svém souhrnu dostatečné k založení důvodné domněnky o existenci daňového podvodu; a po správci daně požadoval, aby upřesnil, jaká opatření k zamezení účasti na podvodu měla žalobkyně přijmout, ačkoli žalobkyně v tomto směru nevznesla důvěryhodné argumenty (rozsudek ze dne 27. 7. 2022, čj. 10 Afs 314/2020-50). Podruhé NSS zrušil rozsudek krajského soudu proto, že krajský soud vůbec nereagoval na některé žalobní námitky; a nevysvětlil, proč neprovedl navrhovaný výslech pana H. (rozsudek ze dne 22. 5. 2024, čj. 10 Afs 30/2023-35).

[8] Potřetí krajský soud žalobě vyhověl. V řízení přitom vyslechl pana H., který uvedl, že od března 2015 nebyl zaměstnancem společnosti Kovonyt, se žalobkyní však spolupracoval skrze svou vlastní společnost Jarter plus – prováděl pro ni vykládku a často i kontrolu kvality zakoupeného zboží (feroslitin a kovů). Pan H. během výslechu popsal průběh kontroly kvality, potvrdil pravost jednotlivých protokolů o chemickém složení zboží a uvedl, že tyto protokoly předával jednateli (případně zaměstnanci) žalobkyně. Výpověď svědka označil krajský soud za věrohodnou a prokazující, že žalobkyně (prostřednictvím pana H.) kontrolovala kvalitu dodávek, a v případě nesrovnalostí – rozdílu oproti kvalitě standard – tedy mohla zboží nepřevzít (reklamovat ihned při přebírání).

[9] V nynějším řízení jde o kasační stížnost OFŘ proti třetímu (vyhovujícímu) rozsudku krajského soudu.

2. Argumenty stran v kasačním řízení

[10] **Odvolací finanční ředitelství (OFŘ) v kasační stížnosti** uvedlo, že krajský soud od NSS nedostal za úkol pana H. vyslechnout, ale jen odůvodnit jeho nevyslechnutí. Krajský soud nijak nevysvětlil, proč nejprve návrh na provedení výslechu odmítl, zatímco později mu vyhověl; změna jeho názoru ohledně (ne)provedení navrhovaného výslechu byla překvapivá. K provedení výslechu pana H. nadto nebyl důvod – OFŘ v rozhodnutí o odvolání dostatečně vysvětlilo, proč jsou podle něj protokoly o měření kvality zboží účelově vytvořené. Žalobkyně totiž prve výslovně uvedla, že se tiskové výstupy ze spektrometru neprováděly, protože tato činnost by byla velmi složitá, a o protokolech se poprvé zmínila až v odvolacím řízení. Na protokolech není uvedeno, kterých konkrétních dodávek se týkají, nejsou na nich čísla faktur ani dodacích listů. U protokolů, které lze spárovat s jednotlivými dodávkami, pak byly zjištěny vzájemné rozpory – kontrola kvality byla provedena dříve, než bylo zboží dodáno. Nadto výslech pana H. neměl provést krajský soud. Pokud podle něj daňové orgány nezjistily skutkový stav dostatečně, měl žalobě vyhovět a provedení výslechu nechat na nich (rozsudky NSS ze dne 28. 3. 2007, čj. 1 As 32/2006-99, č. 1275/2007 Sb. NSS; a ze dne 16. 9. 2024, čj. 3 Afs 331/2022-44).

pokračování

[11] Ostatně krajský soud nehodnotil provedený důkaz ve všech souvislostech (mezi závěrečnými návrhy a vynesením rozsudku přerušil jednání na pouhých devět minut). Krajský soud nevysvětlil, proč má výpověď za věrohodnou navzdory tomu, že je v rozporu s řadou dalších zjištění a dokonce i s výpovědí pana H. poskytnutou v daňovém řízení v listopadu 2015 – tehdy se pan H. vůbec nezmínil o tom, že by pro žalobkyni prováděl kontrolu kvality zboží a že by výsledky zapisoval do protokolů. Zvláštní je také to, že si pan H. i po deseti letech od uskutečněných obchodů vzpomněl na řadu podrobností (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2018, čj. 10 Afs 283/2017-73). Výpověď pana H. věrohodná nebyla, nemohla tedy ohrozit závěry daňových orgánů; odlišný náhled krajského soudu na povahu sporných obchodů neodpovídá souhrnu zjištěných skutečností a je nezákonný.

[12] Konečně krajský soud o věci rozhodl až po uplynutí desetileté objektivní lhůty pro stanovení daně za leden 2015 (ačkoli rušící rozsudek NSS padl dlouho předtím), a znemožnil tak správci daně odstranit vytýkané vady a o věci rozhodnout znovu.

[13] **Žalobkyně ve vyjádření** ke kasační stížnosti uvedla, že kasační stížnost je třeba odmítnout. Stížnost se totiž opírá jen o důvody, které OFŘ neuplatnilo v řízení o žalobě, ačkoli tak mohlo učinit. To, že OFŘ nereagovalo na změněnou důkazní situaci před krajským soudem, nemůže napravit skrz kasační stížnost.

[14] Kromě toho NSS nikdy nehodnotil správnost nevyslechnutí pana H.; krajský soud tedy nepostupoval v rozporu se závazným právním názorem ani překvapivě, pokud k výsledku (byť teprve před třetím rozsudkem) přistoupil. Krajský soud není povinen vysvětlovat, proč se rozhodl doplnit důkazy provedené správními orgány; jde o jeho oprávnění vyplývající z čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 5. 2017, čj. 10 As 24/2015-71, č. 3577/2017 Sb. NSS). Krajský soud vyslechl jednoho svědka, neprováděl tedy rozsáhlé dokazování a nebylo proto třeba, aby provedení důkazu uložil správnímu orgánu.

[15] Pokud OFŘ spatřovalo rozpory mezi výpovědí pana H. a skutečnostmi zjištěnými v daňovém řízení, mělo to namítat už v řízení před krajským soudem, ne až v kasačním řízení. Nadto o žádné rozpory nešlo. Věrohodnost svědka nemůže zpochybnit to, že jeho výslech navrhla žalobkyně teprve v odvolacím řízení. Podezřelé není ani to, že pan H. mluvil o podrobnostech – popisoval totiž svou denní rutinu, kontroly chemického složení provádí dodnes. Na to se ostatně OFŘ mohlo svědka zeptat.

[16] Uplynutí desetileté objektivní lhůty pro stanovení daně zavinilo i OFŘ, a to tím, že podalo kasační stížnost; krajskému soudu tedy nelze vyčítat, že rozhodl až po uplynutí lhůty.

[17] **OFŘ v replice** setrvalo na svých námitkách. Dodalo, že důvody nepřípustnosti kasační stížnosti dopadají z povahy věci jen na žalobce, ne na žalované správní orgány. Ve vztahu ke svědecké výpovědi pana H. lze vycházet z toho, že krajský soud ve svém druhém rozsudku neodmítl provést důkaz svévolně: své důvody pro to měl, jen je nesdělil. Předtím, než nyní výslech provedl, měl krajský soud přezkoumat, zda správní orgány zjistily skutkový stav dostatečně; tuto fázi však přeskočil. Za podstatné považuje OFŘ to, že v daňovém řízení vůbec nevyšlo najevo, že by pan H. tvrzené kontroly jakkoli prováděl (žalobkyně jeho výslech k této okolnosti ostatně nenavrhovala). Ve svém vyjádření pak žalobkyně výslovně potvrzuje jednak to, že protokoly neodpovídají průběhu měření, jednak

to, že pan H. při výpovědi obecně popsal svou běžnou praxi (tedy nevyjadřoval se ke sporným plněním před deseti lety).

3. Právní hodnocení

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Poprvé NSS rozsudek krajského soudu zrušil, protože krajský soud dal za pravdu žalobkyni, aniž se vypořádal s podrobnou argumentací obsaženou v rozhodnutí OFŘ. Podruhé NSS rozsudek krajského soudu zrušil, protože krajský soud dal za pravdu OFŘ, aniž se vypořádal s argumenty žalobkyně. Ani ve třetím rozsudku se krajskému soudu nepodařilo věc přesvědčivě přezkoumat, tj. postavit proti sobě argumenty obou stran a vysvětlit, kterým z nich dal za pravdu a proč. Krajský soud se totiž tentokrát komplexnímu přezkumu napadeného rozhodnutí – tj. posouzení věci v podrobnostech a souvislostech – vyhnul tím, že na základě provedení jednoho důkazu označil dosavadní zjištění daňových orgánů za pochybná. Tentokrát tedy krajský soud dal za pravdu svědkovi, aniž se vypořádal se skutečnostmi zjištěnými v daňovém řízení.

[20] V následujícím textu NSS vysvětlí, proč nebylo namíste kasační stížnost odmítnout (3.1); proč má za to, že krajský soud nepostupoval v rozporu se závazným právním názorem (3.2); proč nebylo třeba, aby odůvodnil provedení navrhovaného důkazu (3.3), a proč nebylo nutné, aby krajský soud provedení důkazu nechal na správním orgánu (3.4). Dále NSS krajskému soudu vytkne, že výpověď pana H. hodnotil, aniž přihlédl k ostatním skutečnostem zjištěným v daňovém řízení (3.5). V poslední části odůvodnění (3.6) shrne NSS jednak obecná východiska pro posuzování daňových podvodů, jednak konkrétní okolnosti tohoto případu, které je třeba při soudním přezkumu brát v potaz. Tento méně obvyklý postup volí NSS s ohledem na dlouhé procesní peripetie, kterými už věc prošla, a v přesvědčení, že pro krajský soud budou i tyto shrnující pasáže užitečné.

3.1 OFŘ mohlo v kasační stížnosti namítat i to, co nenamítalo před krajským soudem

[21] Žalobkyně tvrdí, že kasační stížnost je třeba odmítnout, protože v ní OFŘ uvádí námitky, které mohlo, a tedy i mělo, vznést už v řízení před krajským soudem.

[22] Kasační stížnost je namíste odmítnout pro nepřipustnost, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl [§ 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 104 odst. 4 s. ř. s.]. Zákaz uvádět v řízení o kasační stížnosti nové právní důvody, které nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem, však dopadá jen na takového stěžovatele, který byl v řízení před krajským soudem žalobcem. Žalovaný správní orgán, který podává kasační stížnost, může argumentovat jakýmikoli právními důvody, a to bez ohledu na to, jakou procesní obranu uplatnil v řízení před krajským soudem (rozsudek NSS ze dne 2. 7. 2008, čj. 1 Ans 5/2008-104).

[23] OFŘ bylo v řízení před krajským soudem žalovaným správním orgánem, v kasační stížnosti tedy mohlo uvést námitky bez ohledu na to, zda je uplatnilo už v řízení o žalobě. NSS se proto ani nezabýval tím, zda kasační stížnost opravdu obsahuje takové námitky, které od OFŘ v řízení před krajským soudem nezazněly. Žalobkyně se mylí – kasační stížnost není namíste odmítnout.

pokračování

3.2 Krajský soud nepostupoval v rozporu se závazným právním názorem NSS

[24] OFŘ v kasační stížnosti zmínilo, že druhý rušící rozsudek NSS obsahoval jen pokyn, aby krajský soud odůvodnil, proč pana H. nevyslechl. Úkolem krajského soudu tedy vůbec nebylo výslech provést.

[25] Zruší-li NSS rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem, který NSS ve svém rozhodnutí vyslovil (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud je vázán jak tím názorem NSS, který souhlasí s kasačními námitkami, tak tím, který souhlasí se závěrem krajského soudu a související kasační námitku proto označuje za nedůvodnou (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2009, čj. 4 Ads 19/2008-188).

[26] NSS ve svém druhém rozsudku ve vztahu k návrhu žalobkyně na provedení výslechu pana H. uvedl, že se s ním krajský soud nevypořádal, respektive že o tomto návrhu sice rozhodl při jednání, ale důvody neprovedení důkazu žalobkyni nesdělil (10 Afs 30/2023, bod 20). Tuto skutečnost NSS označil za jeden z důvodů, proč byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Z tohoto závěru NSS nelze dovodit, že byl krajský soud vázán výslechem neprovést a jeho neprovedení odůvodnit. NSS řekl jen to, že se krajský soud má s důkazním návrhem vypořádat a případné neprovedení důkazu náležitě odůvodnit. Z tohoto pohledu tedy bylo v pořádku i to, že krajský soud výslech provedl.

3.3 Krajský soud vysvětlil, ač nemusel, proč vyhověl důkaznímu návrhu

[27] OFŘ v kasační stížnosti označilo rozsudek krajského soudu za nedostatečně odůvodněný; krajský soud podle OFŘ nevysvětlil, proč vyhověl návrhu žalobkyně a přistoupil k výslechu pana H..

[28] Je pravda, že krajský soud své závěry odůvodňuje úsporně. K tomu, proč přistoupil k výslechu pana H., se však krajský soud vyjádřil v bodě 40 napadeného rozsudku. Vysvětlil, že návrhu na vyslechnutí svědka vyhověl, protože tento důkaz považoval za vypovídající o věrohodnosti protokolů o kontrole chemického složení jednotlivých dodávek a o tvrzení žalobkyně, že s feroslitinami obchodovala v tzv. kvalitě standard (a proto jejich přesné složení neuváděla na dokumentaci vztahující se k jednotlivým obchodům).

[29] Navíc má žalobkyně pravdu v tom, že krajský soud ani nemusel odůvodňovat, proč důkaznímu návrhu vyhověl. Chybu (umožňující kasační zásah) by udělal, jen pokud by neodůvodnil, proč navrhovaný důkaz *neprovedl*, tj. pokud by nějaký důkaz opomněl – nerozhodl by o něm nebo jeho odmítnutí nevysvětlil (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS).

[30] Jednou z kasačních námitek bylo také tvrzení, že krajský soud o vyslechnutí svědka rozhodl překvapivě, totiž v rozporu se svým postojem před vydáním předchozích dvou rozsudků; nadto krajský soud nevysvětlil, proč k výslechu přistoupil až nyní. V této souvislosti NSS připomíná, že předchozí dva rozsudky krajského soudu už neexistují (byly zrušeny), a krajský soud tedy neměl důvod se vůči nim vymezovat, respektive vysvětlovat, proč se od nich odchýlil. Co naopak existovalo a vázalo krajský soud, byly rušící rozsudky NSS – ty, jak už bylo shora vysvětleno, po krajském soudu vyžadovaly, aby rozhodl přezkoumatelně a aby se zabýval návrhem na výslech pana H.. Pro OFŘ tedy nemohlo být překvapením, že se zmíněným důkazním návrhem krajský soud zabýval. Výsledek

posouzení důkazního návrhu mohl být pro OFŘ překvapivý, ale jen v běžném smyslu slova – tj. neočekávaný. Nelze říct, že by krajský soud vydal překvapivé rozhodnutí – tj. rozhodnutí, které by bylo v rozporu se zásadami spravedlivého procesu, protože se účastníci řízení nemohli vyjádřit k tam řešeným otázkám. OFŘ o předvolání a výslechu svědka vědělo, mohlo mu klást otázky a k věci se po jeho výslechu vyjádřit; mohlo tedy ovlivnit, zda a jak krajský soud zohlední výpověď pana H..

3.4 *Nebylo nutné, aby důkaz provedl správní orgán: nešlo o rozsáhlé ani zásadní doplnění skutkového stavu*

[31] OFŘ namítlo, že pokud už krajský soud dospěl k závěru, že je výslech pana H. zapotřebí, měl kvůli tomu zrušit napadené rozhodnutí, a ne výslech rovnou provést.

[32] Je na krajském soudu, aby rozhodl, které z navržených důkazů provede; může přitom zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak (§ 52 odst. 1 a § 77 odst. 2 s. ř. s.). Pokud však skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění, krajský soud napadené rozhodnutí zruší [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Krajský soud totiž nemůže nahrazovat činnost správního orgánu (rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2017, čj. 5 As 161/2016-21; 3 Afs 331/2022, bod 32 a judikatura tam citovaná).

[33] Právě zmíněná procesní úprava je vnitrostátním přijetím požadavku plné jurisdikce, jedné ze složek práva na spravedlivý proces, který dovodila judikatura Evropského soudu pro lidská práva (ESLP) z obsahu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Požadavek plné jurisdikce lze stručně vyjádřit tak, že soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co našel správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani co do jejich obsahu a hodnocení. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem (1 As 32/2006; 10 As 24/2015, body 40 až 42). Uvedené ustanovení Úmluvy se vztahuje na rozhodování o občanských právech nebo závazcích a o oprávněnosti jakéhokoli trestního obvinění. Spory o výši daně nespádají ani do „občanskoprávní“, ani do „trestní“ části čl. 6 odst. 1 Úmluvy (rozsudky velkého senátu ESLP ze dne 12. 7. 2001, č. 44759/98, *Ferrazzini proti Itálii*, body 29 a 30; a ze dne 23. 11. 2006, č. 73053/01, *Jussila proti Finsku*, bod 38 *a contrario*; jinak tomu je například u sporů o daňové penále – srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, body 46 až 53 a judikatura ESLP tam citovaná). Jedná-li se proto o žalobu proti vyměření (doměření) daně, je krajský soud omezen vnitrostátním právem – konkrétně dovětkem, že může zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, jen *neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak*.

[34] Zvláštní zákon (daňový řád) stanoví, že daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně tvrzené výše svých daňových povinností. Daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním (rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS, bod 41; rozsudek byl zrušen – ne pro citované závěry – Ústavním soudem, citované závěry však NSS následuje, viz například rozsudek ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS, bod 44). Krajský soud tedy nemůže provést důkazy ohledně výše daňových povinností – důkazy k prokázání tvrzení

pokračování

daňového subjektu nebo důkazy daňovým subjektem navržené k vyvrácení pochybností správce daně –, navrhne-li je žalobce teprve před soudem.

[35] V nynější věci krajský soud provedl důkaz, který žalobkyně navrhla nejen v řízení před soudem, ale i (už) v odvolacím řízení. Krajský soud tedy mohl, aniž byl zákonem (tam stanovenou povahou daňového řízení) jakkoli omezen, rozhodnout, zda důkaz provede. Zákon nestanoví, že by podmínkou provedení důkazu před soudem byl závěr o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu ve správním řízení. Jedinou podmínkou je, že nesmějí být provedeny takové důkazy, které doplňují skutkový stav rozsáhle nebo zásadně. Tuto podmínku krajský soud dodržel. Provedl důkaz výpovědi jednoho svědka, který se vyjadřoval k pravosti svých podpisů na protokolech o spektrometrii zboží dodávaného žalobkyni a k průběhu zjišťování chemického složení zboží a způsobu zaznamenávání výsledků. Důkaz byl navržen k vyvrácení pochybností správce daně spočívající v tom, že žalobkyně platila za zboží v závislosti na jeho složení, aniž však jeho složení znala, respektive aniž si jeho složení při přebírání zboží ověřovala. Tato pochybnost správce daně však byla jen jednou z řady pochybností, které správce daně vedly k závěru, že se žalobkyně vědomě účastnila daňového podvodu. Další pochybnosti vzbuzovaly například nedostatečné určení povahy zboží ve smlouvách či na fakturách, hotovostní výběry žalobkyně nebo virtuální sídla jejího přímého dodavatele a některých jejích odběratelů. K těmto dalším pochybnostem se výslech pana H. nemohl nijak vztahovat. Zmíněný výslech proto NSS nepovažuje za rozsáhlé nebo zásadní doplnění skutkového stavu.

3.5 Krajský soud nehodnotil provedený důkaz v souvislostech, jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný

[36] Podle OFŘ krajský soud panu H. uvěřil, přestože řada zjištění učiněných ve správním řízení svědčila spíš o nedostatku jeho věrohodnosti, respektive o nevěrohodnosti jím podepsaných protokolů o spektrometrii dodávaných feroslitin. Krajský soud podle OFŘ nehodnotil provedený důkaz v souvislostech.

[37] Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného (§ 77 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). Nesmí tedy jednomu z důkazních prostředků přiznat povahu nezvratného důkazu, tj. učinit skutkové závěry jen na jeho základě, aniž by to vysvětlil a aniž by zhodnotil ostatní důkazní prostředky a další skutečnosti zjištěné v daňovém řízení a obsažené ve správním spise. Pokud by takto postupoval, jeho rozsudek by byl nepřezkoumatelný (rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2007, čj. 5 Afs 104/2006-73).

[38] V právě citované věci správní soud provedl důkaz svědeckou výpovědí zaměstnankyně daňového subjektu a jen na jejím základě dospěl k závěru, že zásilka, kterou daňový subjekt odeslal správci daně, obsahovala i zrušení plné moci pro určitou osobu. Nijak se však nevypořádal s tím, že po dobu dalších tří let tato osoba za daňový subjekt jednala a správci daně předkládala účetní a daňové doklady daňového subjektu a že jí daňový subjekt platil odměnu za zastupování. NSS proto rozsudek správního soudu zrušil.

[39] Okolnosti nynější věci jsou podobné. Krajský soud provedl důkaz svědeckou výpovědí spolupracovníka žalobkyně (osoby, která jí poskytovala služby) a jen na jejím

základě dospěl k závěru, že jsou protokoly o spektrometrii feroslitin věrohodné a že si žalobkyně ověřovala kvalitu dodávaného zboží. Nijak se však nevypořádal s tím, že některé protokoly patrně byly – podle tam uvedeného data – vytvořeny ještě předtím, než byly feroslitiny žalobkyni dodány (srov. bod 106 rozhodnutí OFŘ), že na protokolech není uvedeno, ke kterým dodávkám se vztahují (bod 58 rozhodnutí OFŘ), a že podle pana H. od něj zástupci žalobkyně dostávali protokoly někdy až s dvoudenním zpožděním.

[40] Tyto skutečnosti přitom vzbuzují značné pochybnosti o tom, jak mohl pan H. vědět, jaký výsledek měření je v pořádku, a při jaké naměřené hodnotě má naopak obratem kontaktovat žalobkyni, aby mohla dodávku reklamovat u svého dodavatele (s kterým se na okamžité reklamaci písemně dohodla). Také další skutečnosti obsažené ve správním spisu zpochybňují tvrzení žalobkyně, že si ověřovala kvalitu dodávaného zboží. Jak se NSS přesvědčil, v jednotlivých protokolech chybí bližší označení jednotlivých dodávek, a to ani tehdy, pokud se několik protokolů shoduje v datu měření i složení feroslitiny a rozchází se v naměřených hodnotách (protokoly z 23. 4. 2015 uvádějí tři různá zastoupení molybdenu ve feroslitině, konkrétně 66, 72 a 100 %). Navíc ve všech protokolech je šest sloupců pro měření č. 1 až 6 (povětšinou je vyplněno jen měření č. 1). To vzbuzuje další pochybnosti, protože pan H. popsal způsob měření jako průměrování přes asi deset odebraných vzorků (kamenů) z big bagu a žalobkyně zas ve správním řízení doložila úplně jiné schéma vzorkování (podle kterého se z big bagů patřících do jedné dodávky měl odebrat dílčí vzorek, tyto dílčí vzorky měly být drcením smíseny do jednoho zkušebního vzorku a až ten měl být analyzován spektrometrem). Konečně proti tomu, aby krajský soud výpověď pana H. považoval za důkaz v podstatě nezvratný, hovoří i to, že pan H. byl v lednu 2025 schopen popsat způsob měření prováděného v lednu 2015 (je možné, že nezvyklá spolehlivost jeho paměti má pochopitelnou příčinu; na tu se však nezeptalo ani OFŘ, ani krajský soud).

[41] Krajský soud se tedy nijak nevypořádal s řadou skutečností, které zpochybňovaly výpověď pana H., respektive oslabovaly závěr, podle něž tato výpověď hodnověrně vyvrátila pochybnosti OFŘ týkající se předložených protokolů o spektrometrii a jejich schopnosti prokázat tvrzení žalobkyně (že s feroslitinami obchodovala v kvalitě standard a tuto kvalitu u dodávek kontrolovala).

[42] NSS proto musí rozsudek krajského soudu zrušit. Současně ale, jak už naznačil, shrne pro přehlednost důležitá právní východiska i podstatná konkrétní fakta, se kterými bude krajský soud muset v dalším řízení tak jako tak pracovat.

3.6 Na krajském soudu nyní je, aby se věci tentokrát už podrobně zabýval

[43] Nejprve stručné shrnutí právních východisek. V okamžiku, kdy plátcí vznikne povinnost přiznat DPH, vznikne jeho odběrateli, je-li rovněž plátcem, nárok na její odpočet, pokud (mimo jiné) přijatá zdanitelná plnění použije výhradně k dodání zdanitelného zboží nebo poskytnutí zdanitelné služby v tuzemsku (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Nárok na odpočet DPH vzniká automaticky. Pokud ho však daňový subjekt hodlá uplatnit, musí tvrdit a prokázat, že jsou splněny formální a popřípadě – při odůvodněných pochybnostech správce daně o souladu dokladů s faktickým stavem – i hmotněprávní podmínky. Pokud daňový subjekt nárok na odpočet DPH uplatní a prokáže splnění formálních a případně i hmotněprávních podmínek, správce daně mu tento nárok zásadně přizná.

pokračování

[44] Výjimkou je ovšem situace, kdy správce daně prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo alespoň mohl a měl vědět, a to k okamžiku obchodování. Podvodem na DPH v podstatě je, pokud z důvodu podvodného jednání (tedy nikoli jen například v důsledku opomenutí) jeden článek obchodního řetězce neodvede určitou částku získanou jako DPH do státního rozpočtu, zatímco následující článek v řetězci (ne nutně přímo následující; rozsudek NSS ze dne 23. 7. 2021, čj. 5 Afs 190/2020-60, bod 26) uplatní nárok na její odpočet (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, body 30 a 31, a zejména judikatura Soudního dvora EU tam citovaná). Existenci daňového podvodu zpravidla není možné prokázat nade vší pochybnost, z hlediska odepření odpočtu však postačí důvodná domněnka správce daně, že o daňový podvod šlo. Taková domněnka musí být dostatečně podložena – správce daně musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, nebo vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (například obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu – například následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 201/2021-74, č. 4491/2023 Sb. NSS, body 40 a 41 a judikatura tam citovaná).

[45] Zásadním předpokladem pro odmítnutí nároku na odpočet DPH na základě účasti na podvodu tedy je narušení daňové neutrality, tj. existence daňové ztráty (rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, čj. 9 Afs 163/2015-44, bod 46). Daň musí chybět k okamžiku rozhodování daňových orgánů o uplatňovaném nároku na odpočet DPH (rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2021, čj. 3 Afs 85/2019-44, bod 24), a to v konkrétním obchodním (podvodném) řetězci, byť plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49, bod 33). Výše chybějící daně však nijak neomezuje rozsah, v němž má být nárok na odpočet DPH odepřen: pokud se daňový subjekt přijetím určitých plnění vědomě anebo z nedbalosti podílí na daňovém úniku, musí mu být nárok na odpočet DPH ve vztahu k těmto plněním odepřen v plné výši (rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2023, čj. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS, bod 25). Výši chybějící daně tak ani není nutné vyčíslit; ostatně nepodá-li její plátce daňové přiznání nebo je-li (následně) nekontaktní, není to ani možné (rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2022, čj. 3 Afs 119/2020-38, bod 44; ze dne 24. 10. 2022, čj. 10 Afs 324/2020-104, bod 36; a ze dne 27. 4. 2023, čj. 7 Afs 160/2021-89, bod 41).

[46] Přijme-li daňový subjekt plnění zasažené podvodem na DPH a zjistí-li správce daně, že daňový subjekt na základě objektivních okolností o své účasti na podvodu mohl a měl vědět, může daňový subjekt nárok na odpočet DPH ve vztahu k tomuto plnění úspěšně uplatnit, jen pokud prokáže, že přijal rozumná opatření k zamezení své účasti na podvodu, a tedy o něm ve skutečnosti vědět nemohl (rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2022, čj. 4 Afs 264/2021-57, body 53 a 54). Míra obezřetnosti daňového subjektu přitom musí přinejmenším odpovídat podezřelosti obchodní transakce (rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2021, čj. 5 Afs 157/2020-61, bod 40). Pokud se ovšem prokáže, že daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl, je posuzování (ne)dostatečnosti preventivních opatření, která přijal, bezpředmětné (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2023, čj. 8 Afs 174/2021-64, bod 17). K prokázání vědomé účasti na podvodu na DPH postačí, zjistí-li správce daně řadu nepřímých indicií, které ve svém souhrnu prokazují, že se daňový subjekt podvodu na DPH účastnil a že o tom

musel vědět; správce daně nemusí prokázat, že daňový subjekt věděl o tom, u kterého článku řetězce byla identifikována chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval (8 Afs 201/2021, bod 63). Krom případů, kdy je vědomost o podvodu jediným logickým důvodem počínání daňového subjektu, může správce daně důkazní břemeno ohledně vědomé účasti na podvodu unést tehdy, když se daňový subjekt k účasti na podvodu sám dozná (rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2023, čj. 8 Afs 80/2021-186, č. 4576/2024 Sb. NSS, bod 59).

[47] V nynější věci jde už jen o obchodování žalobkyně s feroslitinami nakoupenými od společnosti Corleone stavební a obchodní (OFŘ žalobkyni uznal odpočet související s obchodováním s odpady a odpočet související s feroslitinami nakoupenými od společnosti Bertoda, protože tyto obchody podléhaly režimu přenesené daňové povinnosti).

[48] *Chybějící daň.* Podle OFŘ u prvního známého článku řetězce obchodujícího s feroslitinami – u společnosti eurolabel – chyběla daň; respektive pro nedostatek spolupráce zmíněné společnosti (nekontaktnost) nebylo možné ověřit, že DPH odvedla ve správné výši (bod 38 rozhodnutí OFŘ). Že v obchodním řetězci, kterého se účastnila žalobkyně, chybí daň, řekl i krajský soud ve svém druhém rozsudku (25 Af 37/2018-122, bod 26) a žalobkyně proti tomuto závěru v následném kasačním řízení nic nenamítala. Trvala jen na tom, že krajský soud měl ohledně chybějící daně položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU; NSS však rozhodl, že položení otázky nebylo namístě (10 Afs 30/2023, bod 29). Proto ob stojí závěry, které krajský soud učinil v bodech 31 až 33 napadeného (třetího) rozsudku (vzhledem k tomu, že je také třetí rozsudek krajského soudu rušen, bude třeba uvedené závěry zopakovat v novém rozsudku).

[49] *Daňový podvod.* Podle OFŘ daň chyběla z důvodu podvodného jednání; byl tu totiž řetězec skutkových okolností, ze kterých bylo v souhrnu možné dovozovat, že se jednalo o daňový podvod. Mezi tyto nestandardní okolnosti podle OFŘ patří zejména následující skutečnosti (podrobněji viz body 42 až 59 rozhodnutí OFŘ):

- jednatel společnosti eurolabel v dubnu 2014 zemřel, přesto bylo jeho jménem podáno daňové přiznání k DPH za duben 2015;
- společnosti eurolabel, Bertoda a Corleone měly virtuální sídla;
- společnosti eurolabel, Bertoda a Corleone vykazovaly nízkou daňovou povinnost;
- podpisy jednatelky společnosti Bertoda na fakturách se neshodovaly s jejími podpisy na listinách v obchodním rejstříku;
- syn jednatelky společnosti Bertoda měl dispoziční práva k účtům společností eurolabel a Bertoda;
- společnost Bertoda převáděla ze svého účtu společnosti eurolabel finanční prostředky na úhradu jejích daňových povinností;
- společnost Bertoda měla za feroslitiny dodané v lednu 2015 platit společnosti eurolabel (podle daňových dokladů) několik milionů Kč na bankovní účet, přesto na účet společnosti eurolabel zaslala jen desítky tisíc (zřejmě k úhradě daňové povinnosti);
- z účtu společnosti Bertoda byla vybírána hotovost značné výše;
- společnost Corleone převedla finanční prostředky získané od žalobkyně zpravidla obratem ze svého účtu na účet společnosti Bertoda;
- žalobkyně ze svého účtu vybírala hotovost značné výše;
- na dodacích listech ani fakturách nebyly zpravidla uvedeny žádné podrobnosti o obsahu jednotlivých chemických prvků ve feroslitinách;

pokračování

- žalobkyně tvrdila, že s feroslitinami obchodovala v kvalitě standard, tuto kvalitu si ověřovala a nevyhovující dodávky obratem reklamovala, toto své tvrzení však nedoložila – předložené protokoly o spektrometrii byly nevěrohodné;
- jednatel společnosti Sendtex byl zároveň zaměstnancem společnosti Koresta;
- společnost HR Trade využívala stejný sklad jako žalobkyně;
- feroslitiny změnily během jednoho nebo dvou dnů více vlastníků;
- odběratelé prodávali feroslitiny za podstatně vyšší ceny, než za jaké je nakoupili od žalobkyně.

[50] Podle názoru krajského soudu obsaženého v jeho druhém rozsudku se s feroslitinami v řetězci, kterého se účastnila i žalobkyně, obchodovalo za nestandardních okolností a ze souhrnu těchto okolností je možné dovozovat, že obchodování s feroslitinami bylo zasaženo daňovým podvodem (25 Af 37/2018-122, body 28 až 31). NSS se k (ne)správnosti názoru krajského soudu nijak nevyjadřoval. Zmíněný druhý rozsudek zrušil, protože krajský soud nereagoval (mimo jiné) na námitku, že se daňový podvod netýkal feroslitin obchodovaných žalobkyní, respektive že OFŘ neobjasnilo spojitost mezi tvrzeně neoprávněným odpočtem uplatněným společností eurolabel a plněním (zbožím), které přijala a dodala žalobkyně. V námitce žalobkyně tvrdila, že i kdyby nestandardní okolnosti ukazovaly na daňový podvod, tento podvod se netýkal plnění, se kterým obchodovala ona sama. Na uvedenou výtku krajský soud ve třetím (nyní rušeném) rozsudku nereagoval. Ve čtvrtém rozsudku proto bude třeba vyjít z judikatury NSS, podle které plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo; pro odmítnutí nároku na odpočet stačí, účastní-li se daňový subjekt řetězce zasaženého podvodem (9 Afs 160/2020, bod 33). Lze-li tedy ve věci ze souhrnu nestandardních okolností dovozovat, že obchodování s feroslitinami přeprodávanými společnostmi eurolabel, Bertoda a Corleone bylo zasaženo daňovým podvodem, stačí, že se tohoto obchodování žalobkyně účastnila, tj. že plnění od těchto společností dále přeprodávala (není přitom nutné prokazovat, že šlo o totožné feroslitiny).

[51] *Vědomá účast na daňovém podvodu.* Podle OFŘ žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu věděla, respektive se tohoto podvodu vědomě účastnila. Kromě toho tu byla řada okolností, které v žalobkyni měly vzbudit podezření; tomu měla odpovídat míra její obezřetnosti. Žalobkyně přitom neprokázala, že by přijala rozumná opatření za účelem zamezení své účasti na daňovém podvodu. I kdyby tedy neobstál závěr, že se podvodu účastnila vědomě, je zřejmé, že o své účasti na podvodu měla vědět. To, že se žalobkyně vědomě účastnila podvodu na DPH, podle OFŘ prokazuje souhrn následujících skutečností (podrobněji viz body 62 až 67 rozhodnutí OFŘ):

- na dodacích listech ani fakturách nebylo zboží dostatečně identifikováno, zpravidla tam nebyly uvedeny žádné podrobnosti o obsahu jednotlivých chemických prvků ve feroslitinách, ačkoli se cena feroslitin určuje právě podle jejich složení;
- žalobkyně tvrdila, že s feroslitinami obchodovala v kvalitě standard, tuto kvalitu si ověřovala a nevyhovující dodávky obratem reklamovala; toto své tvrzení však nedoložila – předložené protokoly o spektrometrii byly nevěrohodné;
- tvrzená dohoda o kvalitě „standard“ nebyla smluvně podchycena;
- feroslitiny jsou z hlediska daňových podvodů rizikovou komoditou (proto u nich později byl zaveden režim přenesené daňové povinnosti);
- žalobkyně zboží odebírala od společnosti Corleone, přestože ta zboží nikde neinzerovala, neměla prodejnu a nesídlila na adrese uvedené v obchodním rejstříku;

- žalobkyně si odebírané zboží nepojišťovala, ve smlouvě souhlasila s tím, že ho bude moci reklamovat jen v okamžiku převzetí, a nevymínila si smluvní podchycení kvality jednotlivých feroslitin;
- žalobkyně nepostupovala jednotně při uzavírání obchodů – s některými subjekty uzavřela smlouvu, od jiných jí stačily jen písemné objednávky;
- žalobkyně ze svého účtu vybírala hotovost ve značné výši, neprokázala přitom své tvrzení, že hotovost používala při vykupování odpadů.

[52] Podle názoru krajského soudu obsaženého v jeho druhém rozsudku žalobkyně o svém zapojení v podvodném řetězci věděla (25 Af 37/2018-122, body 33 až 35). NSS se k (ne)správnosti názoru krajského soudu nijak nevyjadřoval. Zmíněný druhý rozsudek zrušil, protože krajský soud

- 1) nereagoval na námitku, že souhlas se smluvní podmínkou okamžité reklamace nemůže svědčit o vědomosti žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně si totiž složení feroslitin při jejich převzetí kontrolovala; za účelem prokázání tohoto svého tvrzení doložila protokoly o provedené spektrometrii.
- 2) nereagoval na námitku, že OFŘ nevyslechlo pana H., ačkoli mělo pochybnosti o věrohodnosti protokolů o kontrole chemického složení feroslitin. Žalobkyně navrhla pana H. vyslechnout právě za účelem ověření věrohodnosti protokolů.
- 3) nereagoval na námitku, že chybějící písemná smlouva nemůže svědčit o vědomé účasti na podvodu. Písemnou smlouvu žalobkyně uzavřela s hlavními dodavateli, kdežto u menších odběratelů zvolila ústní dohodu a písemné objednávky.
- 4) nereagoval na námitku, že společnost Corleone sice měla virtuální sídlo, neměla prodejnu a zboží nikde neinzerovala, to však nemůže svědčit o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Žalobkyně nebyla povinna zjišťovat skutečné místo výkonu ekonomické činnosti svého dodavatele.
- 5) nevypořádal se s návrhem žalobkyně na provedení důkazu svědeckou výpovědí pana H.. Krajský soud se navrženého svědka rozhodl nevyslechnout, aniž své rozhodnutí odůvodnil.

[53] Krajský soud ve třetím (nyní rušeném) rozsudku na výtky reagoval. Konkrétně řekl, že

- 1) žalobkyně si zboží při převzetí kontrolovala, proto není podezřelé, že ve smlouvě souhlasila s tím, že je nutné zboží reklamovat okamžitě.
- 2) OFŘ mělo pana H. vyslechnout, protože jeho výslech mohl rozptýlit pochybnosti o věrohodnosti protokolů o kontrole chemického složení feroslitin.
- 3) ve věci nebylo podstatné, že k některým obchodům nebyly uzavřeny písemné smlouvy. Důležitý byl obsah smluv.
- 4) podle NSS jsou virtuální sídlo a neexistence internetových stránek dodavatele okolnostmi, které svědčí o zapojení daňového subjektu do podvodu (rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42).
- 5) důkaz svědeckou výpovědí pana H. provede.

[54] Ve vztahu k reakci krajského soudu na výtky č. 1, 2 a 5 už NSS výše (v části 3.5 tohoto rozsudku) dospěl k závěru, že se s ní nelze spokojit. Krajský soud, stručně řečeno, nevysvětlil, jak mohl výslech pana H., který vyplnil a podepsal protokoly o spektrometrii, rozptýlit pochybnosti o věrohodnosti těchto protokolů, přestože tyto pochybnosti byly odůvodněny řadou skutečností zjištěných ve správním řízení. Ve čtvrtém rozsudku proto krajský soud bude muset buď lépe odůvodnit, proč panu H. i přes veškeré skutečnosti shrnuté v bodech [39] a [40] tohoto rozsudku uvěřil, nebo jeho výpověď označit za

pokračování

nevěrohodnou a tvrzení žalobkyně o provádění spektrometrie dodávaného zboží za neprokázané.

[55] Ohledně výtek č. 3 a 4 krajskému soudu nic nebrání v tom, aby vyšel ze svých dosavadních závěrů. V jejich souvislosti NSS jen připomíná, že jednotlivé skutečnosti (indicie) nemusejí svědčit o tom, že daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl. Stačí, že o jeho vědomosti svědčí souhrn těchto skutečností (8 Afs 201/2021, bod 63).

[56] To, že krajský soud bude rozhodovat poté, co uplynula objektivní desetiletá lhůta pro stanovení daně, nemůže mít na kvalitu ani výsledek jeho rozhodování žádný vliv. Stejně tak uplynutí lhůty nemohlo mít vliv ani v kasačním řízení. Zákon neukládá, aby správní soud o věci, ve které hrozí uplynutí lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu, rozhodl s nejvyšším možným urychlením. To, že krajský soud rozhodnutí o DPH za leden a duben 2015 zrušil až v lednu 2025 (přestože mu NSS věc vrátil už v květnu 2024), proto nemohlo odůvodnit kasační zásah NSS (a bylo tedy zbytečné to v kasačním řízení namítat).

4. Závěr a náklady řízení

[57] NSS shrnuje, že krajský soud z jím provedeného důkazu (svědecké výpovědi) vyvodil závěry, aniž se vypořádal s dalšími skutečnostmi zjištěnými ve správním řízení, které tyto závěry naopak vyvracely. Rozsudek krajského soudu je proto nepřezkoumatelný, a NSS ho tedy zrušil. V novém řízení je krajský soud vázán právním názorem, který NSS v nynější věci vyslovil. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud.

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

V Brně dne 19. srpna 2025

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu