



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Václava Štencla a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobce: **Kamil Bakalík**, sídlem Jiráskova 1624, Napajedla, zastoupený Mgr. Radkem Salajkou, LL.M., advokátem, sídlem Hlubočepská 1156/38b, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2019, č. j. 446/19/ 5300-22442-707666, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 11. 2024, č. j. 29 Af 22/2019-292,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu a předchozí průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) dodatečnými platebními výměry doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období leden, březen až září 2013, leden až duben, červen, červenec, září až prosinec 2014, leden a březen 2015, uložil mu povinnost uhradit penále a za zdaňovací období únor 2015 platebním výměrem vyměřil nadměrný odpočet v částce nižší, než byl nárokován. Správce daně neuznal nárok žalobce na odpočet DPH z plnění od dodavatelů Betunada s. r. o., Zenodocal

s. r. o. a Marginal s. r. o. spočívajících v dodávkách zboží – mokrosolené kůže, a to z důvodu, že se žalobce zapojil do řetězce vykazujícího znaky daňového podvodu. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví a prvostupňová rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce správní žalobou, o které Krajský soud v Brně rozhodl nejprve rozsudkem ze dne 27. 11. 2020, č. j. 29 Af 22/2019-233, tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno ohledně existence chybějící daně jako nezbytného znaku daňového podvodu. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, o které Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 26. 9. 2022, č. j. 6 Afs 394/2020 - 41, tak, že rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Oproti krajskému soudu dospěl k závěru, že chybějící daň může spočívat v takovém jednání článků v řetězci, které neumožňuje kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně. Rozhodnutí žalovaného přitom zmiňuje řadu okolností svědčících o podezřelosti transakcí a možném daňovém podvodu a není založeno na automatismu, že pro nekontaktnost a nemožnost ověření správnosti daňového přiznání je namístě shledat chybějící daň. Nejvyšší správní soud proto zavázal krajský soud k tomu, aby nejprve přezkoumal ve světle žalobních námitek to, zda žalovaný dostatečně určil, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, a následně aby se zabýval tím, zda obстоjí závěr žalovaného, že žalobce mohl a měl vědět o daňovém podvodu a neučinil opatření, která by po něm bylo možno rozumně požadovat, aby své účasti zabránil.

[3] Krajský soud v dalším řízení v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Námítky nepřezkoumatelnosti neshledal důvodnými, a to ani z důvodu chyby v jedenácti číslech jednacích přezkoumávaných platebních výměrů, která byla napravena opravným usnesením. Následně dospěl k závěru, že daňové orgány prokázaly existenci daňového podvodu včetně chybějící daně. Popsaly a hodnotily všechny skutkové okolnosti transakcí a poukázaly na řadu nestandardních okolností, které svědčí o podezřelosti obchodů s mokrosolenými kůžemi. Všichni tři dodavatelé se stali pro správce daně nekontaktními, a nebylo proto možné postavit najisto, zda daň byla řádně přiznána a odvedena. Krajský soud následně podrobně vyhodnotil jednotlivé podezřelé okolnosti a dospěl k závěru, že ve svém souhrnu dostatečně prokazují, že žalobce věděl, nebo přinejmenším měl vědět, že se účastní obchodních vztahů, které jsou zasaženy podvodem na dani. Dodal, že tento závěr je podpořen i trestním rozsudkem, jímž byl žalobce shledán vinným z trestného činu krácení daně za téměř totožná zdaňovací období. Opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu krajský soud neshledal dostatečnými. K námitkám opomenutí navržených důkazů krajský soud uvedl, že žalovaný důvody neprovedení důkazů zákonným způsobem vymezil. Jednalo se o důkazy nadbytečné.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítá, že krajský soud nevyhověl instrukcím Nejvyššího správního soudu vyjádřeným např. v odstavcích 20 a 21 jeho zrušujícího rozsudku. Námítky, které byly obsahem kasační stížnosti žalovaného, zůstaly nevyřešené. To je zesíleno opomenutým

pokračování

důkazem, respektive zamítnutím jediného důkazního návrhu na výslech R. Ž., který měl ozřejmit otázky nastolené Nejvyšším správním soudem. Neexistuje zde prvek nekontaktnosti dodavatelů, neboť R. Ž. se vždy k podání vysvětlení dostavil a byl kontaktní. Jeho výslech je klíčový, neboť zastupoval dodavatele. Případný odkaz na výsledek trestního řízení je použitelný nanejvýš podpůrně; nejedná se o důvod neprovedení svědecké výpovědi. Trestní soud vůbec nebral v potaz tehdy pravomocná rozhodnutí správních soudů. Skutkový stav zůstal neozřejměn a vůči stěžovateli bylo postupováno v rozporu se zásadami legitimního očekávání a volného hodnocení důkazů a s principem předvídatelnosti rozhodování soudu. Na podporu této námitky stěžovatel odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2024, sp. zn. III. ÚS 3279/23.

[5] Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že Nejvyšší správní soud formuloval závazný právní názor v tom smyslu, že chybějící daň je nutno chápat širěji jako narušení daňové neutrality, kam je možno zařadit i případy, kdy daňový subjekt tzv. zmizí ze scény, v důsledku čehož není možné ověřit správnost tvrzené daně. Krajský soud tento závazný právní názor respektoval. Dostal i povinnosti posoudit, zda existují nestandardní okolnosti svědčící o tom, že v řetězci došlo k podvodným transakcím. Výtka, že námitky žalovaného vyslovené v předchozím kasačním řízení zůstaly nevyřešené, je nesrozumitelná. Nejvyšší správní soud dal žalovanému zcela za pravdu a jiné závěry krajského soudu žalovaný nenapadal. S důkazním návrhem na výslech svědka Ž. se krajský soud zabýval přímo na ústním jednání. Návrh zamítl z důvodu jeho nadbytečnosti. Výpověď by navíc ani neměla důkazní potenci k tomu, aby popřela množství důkazů. Soud musí přihlédnout k vyslovení viny ze strany soudu v trestním řízení. Stěžovatel nutnost výslechu spatřoval v tom, že svědek v trestním řízení uvedl, že trestný čin spáchal pouze on sám a stěžovatel je nevinný. K tomu žalovaný odkazuje na vypořádání trestního soudu s tímto tvrzením svědka. Námitka týkající se postupu trestního soudu patří do trestního řízení. Jelikož k opomenutí důkazu nedošlo, nelze z toho dovozovat ani porušení stěžovatelem uváděných zásad a principů.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[7] Stěžovatel předně namítá, že krajský soud nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu. Tato námitka není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud ve svém předchozím zrušujícím rozsudku č. j. 6 Afs 394/2020 - 41, vyslovil závěr týkající se výkladu právní úpravy a pokyny krajskému soudu k dalšímu postupu. Pouze v těchto aspektech spočíval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu. Prvním z nich byl závěr, že chybějící daň může spočívat v takovém jednání článků v řetězci, které neumožňuje kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně. Druhým byl pokyn krajskému soudu, aby přezkoumal ve světle žalobních námitek to, zda žalovaný dostatečně určil, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Třetím pak byl pokyn, aby se posléze zabýval tím, zda obстоjí závěr žalovaného, že stěžovatel mohl a měl vědět o daňovém podvodu a neučinil opatření, která by po něm bylo možno rozumně požadovat, aby své účasti zabránil. Nic víc

z rozsudku č. j. 6 Afs 394/2020 - 41, tj. ani z jeho odstavců 20 a 21, neplyne. Není pravdou, že by Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud k doplnění dokazování.

[9] Uvedeným závěrem i oběma pokyny Nejvyššího správního soudu se krajský soud řídil. Závěr týkající se chybějící daně včetně prvního pokynu krajský soud reflektoval v odstavcích 44 až 46 napadeného rozsudku, druhý z pokynů má pak odraz v odstavcích 49 až 70 napadeného rozsudku. Z kasační stížnosti není zřejmé, jaké námitky žalovaného měly údajně zůstat nevyřešené a proč by vůbec měl krajský soud v řízení o žalobě „řešit“ námitky žalovaného uplatněné v předchozím řízení o kasační stížnosti. Krajský soud se správně zaměřil pouze na posouzení důvodnosti žaloby, neboť je to žalobce, kdo žalobními námitkami určuje rámec soudního přezkumu.

[10] Dále stěžovatel namítá, že měl být krajským soudem proveden důkaz výslechem R. Ž. Ani tato námitka není důvodná.

[11] Předně se nejedná o opomenutý důkaz, jak tvrdí stěžovatel, neboť krajský soud o tomto důkazním návrhu při ústním jednání dne 26. 11. 2024 rozhodl tak, že návrh zamítl, a své rozhodnutí zdůvodnil (k opomenutým důkazům srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2009, č. j. 1 Afs 76/2009 - 56, nebo ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008 - 108). Ačkoliv odůvodnění neprovedení důkazu následně krajský soud nepřevzal do napadeného rozsudku, jedná se toliko o procesní vadu, která nemá vliv na jeho zákonnost (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2025, č. j. 5 As 314/2024 - 112, nebo ze dne 23. 10. 2024, č. j. 2 Afs 304/2023 - 62).

[12] Důvodem zamítnutí důkazního návrhu byla jeho nadbytečnost. K tomu krajský soud dodal, že pokud měl být svědek vyslechnut za účelem toho, kdo byl pachatelem trestného činu, nebo za účelem zpochybnění rozsudku trestního soudu, pak tyto otázky nejsou předmětem tohoto řízení. Odkázal na oddělenost daňového a trestního řízení a uzavřel, že není nezbytné, aby tyto okolnosti před soudem zazněly.

[13] Dle § 77 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) může soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.

[14] Soud tedy není povinen provést důkazy navržené účastníky řízení. Pokud rozhodne, že navržený důkaz neprovede, musí v rozhodnutí vyložit důvody, které jej k tomu vedly. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že „*neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále lze užít argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnout provedení důkazu lze konečně pro jeho nadbytečnost, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto*“ (rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS).

pokračování

[15] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že v daném případě nebylo potřeba navržený důkaz výsledkem R. Ž. provádět pro nadbytečnost. Předně je nutno poznamenat, že svědek již byl před správcem daně vyslechnut dne 18. 8. 2016. Nejednalo se tedy ani o daňovými orgány opomenutý důkaz či důkaz, který nemohl stěžovatel v daňovém řízení navrhnout. Kromě toho, měl-li svědek zopakovat to, co uvedl v trestním řízení (tedy, že vše spáchal sám a stěžovatel s tím nemá nic společného), i v tomto ohledu by se jednalo o výslech nadbytečný, neboť tento postoj svědka je zachycen v rozsudku Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně, ze dne 23. 5. 2022, č. j. 68 T 13/2021 - 7149, který soud provedl k důkazu. S ohledem na množství důkazů, na které daňové orgány i krajský soud poukázaly a které podporují závěr o tom, že stěžovatel o své účasti na daňovém podvodu vědět měl a mohl, by opakování svědecké výpovědi R. Ž. nemohlo do věci přinést nic nového. Ostatně trestní soud provedl řadu dalších svědeckých výpovědí a podrobně pak zdůvodnil, proč je tvrzení svědka ve světle ostatních důkazů nepravdivé (jsou se stěžovatelem kamarádi od dětství, v jejich výpovědích jsou rozpory, byli společně zainteresováni na trestné činnosti atd.). A pokud snad chtěl stěžovatel pomocí svědecké výpovědi rozporovat výrok uvedeného trestního rozsudku, jímž byl stěžovatel uznán vinným ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby, pak je nutno zdůraznit, že tímto výrokem byl krajský soud dle § 52 odst. 2 s. ř. s. vázán. Trestní a daňové řízení jsou sice oddělená, ale uznání stěžovatele vinným z uvedeného zločinu přímo ve vztahu k transakcím, které byly posuzovány v daňovém řízení, krajský soud správně označil za další indicii podporující závěry daňových orgánů.

[16] Argument stěžovatele, že zde není prvek nekontaktnosti dodavatelů, neboť R. Ž. se vždy k podání vysvětlení dostavil a byl kontaktní, je mimoběžný. R. Ž. nebyl členem statutárního orgánu žádného z dodavatelů, ani za ně nevystupoval jako jejich zmocněnec v daňových řízeních. Tvrzení stěžovatele, že trestní soud vůbec nebral v potaz tehdy pravomocná rozhodnutí správních soudů, je pak irrelevantní, neboť správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat postup soudů trestních. Zákonosti žalobou napadeného rozhodnutí se tvrzené pochybení trestních soudů nijak netýkalo.

[17] Nejvyšší správní soud tedy nepřisvědčil žádné z námitek poukazujících na konkrétní pochybení krajského soudu. Nelze tudíž souhlasit ani s obecným tvrzením stěžovatele, že skutkový stav zůstal neozřejmý a došlo k porušení zásad legitimního očekávání a volného hodnocení důkazů a principu předvídatelnosti rozhodování soudu.

[18] Postup krajského soudu nemohl být ani v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2024, sp. zn. III. ÚS 3279/23. V první řadě krajský soud řádně zdůvodnil, proč v nyní napadeném rozsudku rozhodl odlišně než ve svém předchozím rozsudku, a to poukazem na závazný právní názor Nejvyššího správního soudu. Kromě toho citovaný nálezh ani nemíří na tyto případy, nýbrž na případy, kdy v různých řízeních soudy tutéž otázku posuzují odlišně. Taková situace v nyní posuzované věci nenastala.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[20] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 26. září 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu