

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **FLADEMON s.r.o.**, se sídlem Chalupnická 40/14, Praha, zast. Mgr. Petrou Horkou, advokátkou se sídlem Nad Primaskou 1005/21, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 9. 2025, č. j. 8 Af 1/2025-70,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojila proti v záhlaví uvedenému rozsudku, kterým Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2024, č. j. 34144/24/5300-22441-711776; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 1. 2023:

- č. j. 351291/23/2010-53523-110746, za zdaňovací období listopad 2018, kterým byla stěžovatelce doměřena DPH ve výši 777 228 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 155 446 Kč,

- č. j. 351336/23/2010-53523-110746, za zdaňovací období prosinec 2018, kterým byla stěžovatelce doměřena DPH ve výši 704 838 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 140 968 Kč,
- č. j. 351384/23/2010-53523-110746, za zdaňovací období leden 2019, kterým byla stěžovatelce doměřena DPH ve výši 2 775 170 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 555 034 Kč,
- č. j. 351445/23/2010-53523-110746, za zdaňovací období únor 2019, kterým byla stěžovatelce doměřena DPH ve výši 2 376 541 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 475 309 Kč,
- č. j. 351562/23/2010-53523-110746, za zdaňovací období březen 2019, kterým byla stěžovatelce doměřena DPH ve výši 2 914 332 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 582 867 Kč, a
- č. j. 351639/23/2010-53523-110746, za zdaňovací období duben 2019, kterým byla stěžovatelce doměřena DPH ve výši 2 400 840 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 480 168 Kč, (dále jen „dodatečné platební výměry“).

[2] Stěžovatelka je právnickou osobou, jejímž předmětem podnikání zapsaným v obchodním rejstříku je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor a výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. V rozhodném období však ve skutečnosti obchodovala v potravinářském průmyslu, konkrétně s kuřecím masem a rostlinným olejem. Dne 4. 2. 2020 Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) zahájil daňovou kontrolu stěžovatelky. Ta vyústila ve zjištění uvedená ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 1. 2023. Na jejím základě pak vydal správce daně výše uvedené dodatečné platební výměry, jejichž podstatou bylo vyloučení nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společností ABC Investor s.r.o. v likvidaci, se sídlem Zrzavého 1705/2a (dále jen „ABC Investor“) a Fresh & Fit s.r.o., posledně se sídlem Radlická 520/117, Praha (pozn. již neexistující subjekt, dále jen „Fresh & Fit“). Dodávky kuřecího masa přijímala stěžovatelka od společnosti ABC Investor, rostlinný olej pak od společnosti Fresh & Fit. V rámci daňové kontroly identifikoval finanční úřad následující podvodné řetězce:

1) Listopad 2018
   WING FOODS → OLD SPRING LIMITED → ABC Capital s.r.o., posledně se sídlem U hodin 490/7 (pozn. již neexistující subjekt, dále jen „ABC Capital“) → ABC Investor → stěžovatelka
2) Prosinec 2018
   WING FOODS → OLD SPRING LIMITED → ABC Capital → ABC Investor → stěžovatelka
   Food – Bridge → OLD SPRING LIMITED → ABC Property, se sídlem Křižovnická 86/6, Praha (dále jen „ABC Property“) → ABC Investor → stěžovatelka
3) Leden 2019
   WING FOODS → OLD SPRING LIMITED → ABC Property → ABC Investor → stěžovatelka →tuzemští odběratelé
   VRIESEKOOP → EREDAN → OLD SPRING LIMITED → ABC Property → ABC Investor → žalobce → tuzemští odběratelé
4) Únor 2019

WING FOODS → OLD SPRING LIMITED → ABC Property → ABC Investor → stěžovatelka → tuzemští odběratelé
VRIESEKOOP → EREDAN → OLD SPRING LIMITED → ABC Property → ABC Investor → stěžovatelka → tuzemští odběratelé

5) Březen 2019
WING FOODS → OLD SPRING LIMITED → ABC Property → ABC Investor → stěžovatelka
VRIESEKOOP → EREDAN → OLD SPRING LIMITED → ABC Property → ABC Investor → stěžovatelka → tuzemští odběratelé
TVORNICA → EREDAN → OLD SPRING LIMITED → ABC Property → Fresh & Fit → stěžovatelka → tuzemští odběratelé
TVORNICA → EREDAN → ABC Property → Fresh & Fit → stěžovatelka → tuzemští odběratelé

6) Duben 2019
VRIESEKOOP → EREDAN → OLD SPRING LIMITED → ABC Property → ABC Investor → stěžovatelka → tuzemští odběratelé
WING FOODS → OLD SPRING LIMITED → ABC Property → ABC Investor → stěžovatelka → tuzemští odběratelé
Zandbergen B.V. → EREDAN → OLD SPRING LIMITED → ABC Property → ABC Investor → stěžovatelka → tuzemští odběratelé
Fresh & Fit → stěžovatelka → tuzemští odběratelé

[3] Podle daňových orgánů bylo kuřecí maso dodáváno od zahraničních dodavatelů (společnosti WING FOODS a VRIEKSKOOP) do externího skladu stěžovatelky pronajatého u společnosti LARIS TRADING COMPANY spol. s r.o. v likvidaci, se sídlem Ke stadionu 50, Kladno, respektive přímo odběratelům stěžovatelky. Dodávky však ve skutečnosti byly vykazovány prostřednictvím výše uvedených řetězců, přičemž společnosti ABC Capital, ABC Property a ABC Investor plnily roli fakturačních mezičlánků. Před ně byla do řetězců vložena společnost Old Spring Limited sídlící na Maltě, na jejíž účet byly poukazovány platby nejprve od ABC Capital, následně ABC Property. U těchto společností a společnosti Fresh & Fit došlo k narušení daňové neutrality (tj. chybějící dani).

[4] Společnost ABC Capital řádně podala daňové přiznání za říjen a listopad 2018, ve kterém vykázala nákup kuřecího masa a jeho následný prodej společnosti ABC Investor. Za téže období vykazovala tato společnost přijatá zdanitelná plnění v hodnotě 10 523 380 Kč (říjen 2018) a 4 731 900 Kč (listopad 2018). U těchto plnění nebylo možné identifikovat jeho poskytovatele ani jejich skutečnou realizaci. Podle kontrolních hlášení podaných společností ABC Capital se mělo jednat o jednotlivá plnění s hodnotou do 10 000 Kč vč. DPH, tedy by ve zdaňovacím období říjen 2018 musela přijmout nejméně 1 052 plnění, tj. 34 plnění denně, včetně víkendů a státních svátků, a ve zdaňovacím období listopad 2018 potom 473 plnění, tj. 16 plnění denně. Obojí považovaly daňové orgány za silně nevěrohodné. S ohledem na to, že společnost ABC Capital neumožnila správci daně provést daňovou kontrolu, neunesla u těchto přijatých plnění důkazní břemeno. Byla jí tedy doměřena daň, kterou následně neuhradila.

[5] U společnosti ABC Property proběhla dodávka kuřecího masa obdobným způsobem jako v předchozím případě. V daňovém přiznání však nevykázala žádná zdanitelná plnění, přestože z dokazování vyplynulo, že pořídila zboží z jiného členského státu, které následně skrz výše specifikované řetězce prodávala stěžovatelce. Nepřiznání daně při pořízení zboží z jiného členského státu lze rovněž považovat za narušení daňové neutrality. Stejně tak si tato společnost snižovala daňovou povinnost uplatňováním fiktivních faktur třetím subjektům (s ohledem na její neposkytnutí součinnosti správci daně nebylo možné tyto subjekty identifikovat), přičemž se také mělo jednat o plnění s hodnotou do 10 000 Kč, což by v jednotlivých měsících odpovídalo rozsahu 57–87 takových plnění denně. Rovněž tedy neusnesla důkazní břemeno, byla jí doměřena daň, kterou neuhradila a i tímto způsobem tak došlo k narušení daňové neutrality. Totéž platí i pro dodávky slunečnicového oleje s tím rozdílem, že byly stěžovatelce dodávány prostřednictvím společnosti Fresh & Fit. Obchodní model však byl totožný, jako v případě kuřecího masa.

[6] Daňová neutralita byla rovněž narušena u společnosti Fresh & Fit, která stěžovatelce za zdaňovací období březen a duben 2019 dodala slunečnicový olej, za což si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH. V daňovém přiznání však společnost Fresh & Fit vykázala nulové hodnoty přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění, a tím i nulovou vlastní daňovou povinnost. V kontrolním hlášení podaném za duben 2019 však společnost Fresh & Fit vykázala uskutečněná zdanitelná plnění vůči žalobci. Na základě tohoto rozporu ji místně příslušný správce daně vyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Společnost Fresh & Fit na tuto výzvu nereagovala a daň vzniklou z titulu dodání slunečnicového oleje nepřiznala ani dodatečně.

[7] U přímých dodavatelů stěžovatelky – společností ABC Investor a Fresh & Fit – identifikovaly daňové orgány celou řadu nestandardních okolností naznačujících existenci podvodu na DPH. Za nejvýznamnější z nich lze považovat to, že jejich jednatelé zastávali pozici tzv. bílých koní, tedy jejich zapojení bylo čistě formální a sloužilo k zakrytí identity osob, které se na obchodování ve skutečnosti podílely. Současně s tím tyto společnosti neplnily své povinnosti zveřejňovat účetní uzávěrky, neměly registrovanou provozovnu, webové stránky či evidované zaměstnance. Společnost ABC Investor pak nesplnila svou registrační povinnost u krajské veterinární správy, což při obchodování s živočišnými produkty musela učinit. Společnosti se rovněž postupně staly nespolehlivými plátci DPH.

[8] Proti všem dodatečným platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný výše uvedeným rozhodnutím zamítl. Doměřenou DPH i stanovené penále ponechal ve výši podle dodatečných platebních výměrů. Ve valné většině se žalovaný ztotožnil s argumentací finančního úřadu, dílčím způsobem pouze korigoval jednu z nestandardních okolností – klesající cenu v průběhu řetězce. Uznal argumentaci stěžovatelky, že finanční úřad porovnával cenu mraženého kuřecího masa (dodáváno stěžovatelce) s veřejně dostupnými informacemi o ceně masa chlazeného, což však nejsou srovnatelné produkty. Jednalo se však pouze o dílčí úpravu, která neměla vliv na celkové závěry.

2. Rozhodnutí městského soudu

[9] Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou městský soud v souladu s § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), jako nedůvodnou zamítl.

[10] Městský soud se nejprve zabýval namítaným doručením dodatečných platebních výměrů po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Ta počala (v případě nejstaršího zdaňovacího období – listopad 2018) běžet dne 27. 12. 2018. K zahájení daňové kontroly u stěžovatelky došlo dne 4. 2. 2020, a od tohoto dne tak počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně. K jejímu uplynutí by tedy došlo ke dni 4. 2. 2023, zatímco dodatečné platební výměry byly stěžovatelce doručeny dne 9. 2. 2023. Městský soud však měl za to, že došlo k stavení této lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), z důvodu trestního stíhání jednatele stěžovatelky – P. J.. To bylo zahájeno dne 3. 6. 2021, tedy po zahájení daňové kontroly a předtím, než uplynula zákonem stanovená prekluzivní lhůta, a tudíž došlo k jejímu stavení. P. J. v té době byl (a stále je) jediným jednatelem stěžovatelky. Trestní stíhání bylo vedeno pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (§ 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „trestní zákoník"), kdy P. J. a další 4 osoby měli od listopadu 2018 do prosince 2020 soustavně zneužívat systém fungování DPH prostřednictvím sítě podvodných řetězců. Trestní stíhání P. J. tak bezprostředně souviselo s daňovou povinností stěžovatelky, lhůta pro stanovení daně po dobu jeho vedení neběžela a dodatečné platební výměry byly stěžovatelce doručeny včas.

[11] Dále městský soud současně posuzoval namítané neprokázání porušení daňové neutrality a případnou vědomost stěžovatelky o účasti na podvodném jednání. Městský soud konstatoval, že porušení daňové neutrality bylo shledáno zejména u společností ABC Capital a ABC Property, což ve svém rozhodnutí podrobně odůvodnil žalovaný (viz body [4] a [5] odůvodnění tohoto rozsudku). Jelikož stěžovatelka v této části žaloby nijak konkrétně nepolemizovala s rozhodnutím žalovaného, odkázal městský soud na toto odůvodnění.

[12] Rovněž stran vědomé účasti stěžovatelky městský soud nepřisvědčil jejím námitkám. Ta především tvrdila, že bez důkazů nezákonně získaných z trestních spisů (k tomu další žalobní bod) nebyla její vědomá účast prokázána. Městský soud uvedl, že i bez důkazů pocházejících z trestních spisů, existovaly v projednávané věci natolik silné objektivní okolnosti, které postačí k závěru o její vědomé účasti na podvodu. Jednalo se o „náhlou" aktivaci stěžovatelky, když do roku 2017 vykazovala nulovou obchodní činnost s následnou okamžitou změnou v roce 2018, kdy její obchod se zcela novými komoditami dosahoval desítek milionů korun. Předchozí zkušenost s obchodováním s potravinami přitom stěžovatelka neměla. Současně se v případě kuřecího masa, které tvořilo drtivou většinu zdanitelných plnění, jednalo o rizikovou komoditu z hlediska podvodů na DPH (viz sdělení Finanční správy České republiky ze dne 22. 1. 2016). Obchodování s rizikovou komoditou přitom zakládá povinnost daňového subjektu (stěžovatelky) jednat s vyšší mírou obezřetnosti. Stejně tak společnosti ABC Investor a Fresh & Fit vykazovaly řadu rizikových znaků, které nasvědčovaly o jejich zapojení do podvodných řetězců (a to včetně tzv. bílých koní zapsaných jako jejich jednatelé), které by stěžovatelka při alespoň obvyklé míře obezřetnosti musela identifikovat. Společnost ABC Investor rovněž plnila roli pouze fakturačního mezičlánku, jelikož veškeré zboží, které dodávala stěžovatelce bylo

ve skutečnosti převáženo od zahraničních dodavatelů přímo do externího skladu stěžovatelky, případně jejím odběratelům. Jinou úlohu, než vystavování daňových dokladů tato společnost neměla. Stejně tak jednatelé společnosti Fresh & Fit – J. K. a D. V. – popřeli, že by se stěžovatelkou (či jejími zástupci) sami jednali a společnost Fresh & Fit vedli pouze formálně. Jednatelka společnosti ABC Investor – A. B. – pak při výslechu na Policii ČR uvedla, že se na činnosti společnosti ABC Investor nijak nepodílela. Stěžovatelka tak zjevně nevěnovala pozornost tomu, s kým ve skutečnosti obchodovala. Rovněž tak podle městského soudu stěžovatelka znala zahraniční dodavatele zboží, a přesto s nimi neobchodovala napřímo, ale prostřednictvím umělých řetězců, což postrádá ekonomický smysl. Závěr o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu tak podle městského soudu obstál.

[13] Dále se městský soud zabýval otázkou zákonnosti předepsaného penále. Stěžovatelka totiž měla za to, že finanční úřad měl vydat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu. To dovozovala z toho, že již z obsahu trestního oznámení podaného dne 2. 5. 2019 vyplývalo, že finanční úřad měl takové informace, na základě kterých bylo možné důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Podle městského soudu tomu tak nebylo. V případě podezření na spáchání daňového podvodu je účelem daňové kontroly nikoliv pouze ověření tvrzení daňového subjektu (stěžovatelky), ale i zajištění důkazů pro možné trestní řízení. V takovém případě však nelze klást daňovým orgánům k tíži nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu a tento postup nezpůsobuje nezákonnost penále. Nadto podle městského soudu nebylo v době podání trestního oznámení zřejmé, zda a v jaké výši bude daň skutečně doměřena. Nelze proto říci, že by byl finanční úřad povinen výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení skutečně vydat.

[14] Závěrem se městský soud zabýval tvrzeným nepřípustným použitím důkazů z trestního řízení. Zopakoval, že se nejednalo o důkazy klíčové, jelikož závěr o existenci podvodu a vědomé účasti stěžovatelky by obstál i bez nich. Daňové orgány využily postup podle § 57 odst. 1 písm. c) daňového řádu spolu s nahlížením do spisu a pořízením kopií a výpisů podle § 65 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů. Oběma způsoby je přitom možné důkazy z trestního řízení přenést i do řízení daňového. Tyto důkazy byly rovněž zařazeny do veřejné části správního spisu a stěžovatelka měla možnost se s nimi seznámit a vyjádřit se k nim. Podle městského soudu tak byly dodrženy požadavky vyplývající z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. 12. 2015 ve věci C-419/14. Ani tuto námitku tak neshledal důvodnou.

3. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[15] Stěžovatelka proti rozsudku městského soudu podala kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení věci městským soudem, nepřezkoumatelnosti jeho rozsudku a nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Navrhla proto, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[16] V kasační stížnosti nejprve rozporovala zákonnost předepsaného penále. Podle ní městský soud pouze převzal argumentaci žalovaného bez dostatečné vlastní úvahy. Informace z trestního oznámení byly zcela konkrétní a přímo vedly k doměření daně stěžovatelce. Finanční úřad ji tedy měl vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení.

Zároveň považovala tuto část odůvodnění za vnitřně rozpornou, když městský soud na jedné straně souzní se stěžovatelkou, že finanční úřad dostatečnými informacemi disponoval, na straně druhé uzavírá, že se jednalo o informace obecného charakteru, které nebyly dostatečné k povinnosti vydat výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

[17] Dále zopakovala svou argumentaci směřující k prekluzi daně. Podle stěžovatelky nelze dovodit materiální souvislost mezi chybějící daní u jejích dodavatelů, resp. článků v řetězci, ABC Property a Fresh & Fit a stěžovatelkou samotnou. U ní daň zkrácena nebyla. Potenciální zkrácení daně u dodavatelů stěžovatelky nemůže nijak souviset s doměřením daně u ní samotné. Výklad zastávaný městským soudem by musel vést k tomu, že by bylo možné doměřit jakoukoliv daň jakéhokoliv daňového subjektu, který by jen zcela okrajově vešel v obchodní styk s někým, kdo byl trestně stíhán za daňovou trestnou činnost. To podle stěžovatelky nelze přijmout.

[18] V poslední kasační námitce spojila stěžovatelka zbylé žalobní body do jednoho argumentačního bloku. Jednalo se o prokázání samotné existence podvodu, vědomosti účasti stěžovatelky v něm a přípustnosti důkazů z trestního spisu. Stěžovatelka měla za to, že v řízení před daňovými orgány nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav a není zřejmé, jaká daň a u jaké obchodní korporace se ztratila. Stran její vědomé účasti stěžovatelka rozporovala jednotlivé objektivní okolnosti. Uvedla, že přestože sama zkušenost s obchodováním s potravinami neměla, její jednatel se v tomto oboru pohyboval již dříve. Dále pak uvedla, že každá komodita může být potenciálně riziková při podvodech s DPH. Její personální zabezpečení (jednatel, zaměstnanec a dva externí obchodníci) pro zprostředkování dodávek zboží bez vlastního skladování či přepravy zcela postačovala. Dodávky skrze další subjekty namísto přímého nákupu v zahraničí zdůvodnila stěžovatelka tak, že s ohledem na jí odebírané objemy masa nebyly zahraniční subjekty ochotny uzavřít s ní smlouvu napřímo. Neověření, že dodavatel ABC Investor nebyl registrován u veterinární zprávy, považovala stěžovatelka za marginální administrativní pochybení. Údajné rizikové znaky u společností ABC Investor a Fresh & Fit pak stěžovatelka shledala natolik rozšířenou praxí, že jí nelze klást k tíži, že je za problematické nepovažovala. Požadovat po stěžovatelce, aby se všemi „podezřelými“ okolnostmi zabývala, by bylo v rozporu s principem proporcionality.

[19] K důkazům pocházejícím z trestního řízení stěžovatelka předně uvedla, že výslech A. B. (jednatelky společnosti ABC Investor) nebyl v daňovém řízení zopakován a došlo pouze k převzetí protokolu o jejím výslechu v trestním řízení. Stěžovatelka tak neměla možnost klást jmenované vlastní otázky. Bez tohoto důkazu by přitom podle stěžovatelky daňové orgány své důkazní břemeno neunesly. Další důkazy z trestního spisu městský soud nehodnotil, nicméně daňové orgány ano. Stěžovatelka tak rozporovala i přípustnost jejich použití. Podle ní nelze kvalifikované důkazy z trestních spisů (odposlechy, sledování telekomunikačního provozu a sledování osob a věcí) vyžadovat pomocí výzvy podle § 57 daňového řádu, jelikož k jejich získání je podle trestního řádu vyžadován souhlas soudce. Důkazy získané činností policie v postavení orgánu činného v trestním řízení je podle stěžovatelky možné legálně získat pouze za podmínek stanovených trestním řádem. K tomu v této věci nedošlo, a důkazy z trestních spisů proto nebylo možné použít.

[20] Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pak stěžovatelka spatřovala v tom, že pouze převzal závěry žalovaného a neprovedl vlastní hlubší úvahu. Tuto argumentaci stěžovatelka uplatnila u všech kasačních námitek.

[21] Žalovaný nejprve uvedl, že rozsudek městského soudu kritéria přezkoumatelnosti naplňuje. S argumentací stěžovatelky se vypořádal a z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pokud se městský soud ztotožnil se žalovaným, nemusel nutně budovat vlastní závěry, ale obstojí i odůvodnění formou odkazu na rozhodnutí žalovaného. Z hlediska nezákonnosti se žalovaný ztotožnil s odůvodněním rozsudku městského soudu, když stran konkrétních námitek odkázal i na odůvodnění svého rozhodnutí. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Z odůvodnění rozsudku městského soudu je přitom zřejmé, proč považoval žalobu stěžovatelky za nedůvodnou. U každé z námitek podrobně zrekapituloval skutkový stav a vyvodil z ní právní závěry, se kterými stěžovatelka polemizuje, což by v případě, že by se jednalo o nepřezkoumatelné odůvodnění, nebylo možné. Navíc ani stěžovatelkou naznačený problém (tedy převzetí právního závěru žalovaného), nemusí být na překážku. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, uvedl, že je-li „*rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.*“ Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že rozsudek městského soudu kritéria přezkoumatelnosti splňuje.

[25] Stejně jako městský soud bude Nejvyšší správní soud nejprve posuzovat otázku, zda byly dodatečné platební výměry doručeny stěžovatelce včas. V opačném případě by totiž muselo být rozhodnutí žalovaného bez dalšího zrušeno, jelikož uplynutím prekluzivní lhůty zaniká oprávnění státu k vyměření (resp. doměření) daně.

[26] 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.“*

[27] Za jednotlivá zdaňovací období tedy lhůta pro stanovení daně počala běžet 27. 12. 2018 (listopad 2018), 25. 1. 2019 (prosinec 2018), 25. 2. 2019 (leden 2019), 25. 3. 2019 (únor 2019), 25. 4. 2019 (březen 2019) a 27. 5. 2019 (duben 2019) a uplynula dne 27. 12. 2021 (listopad 2018), 25. 1. 2022 (prosinec 2018), 25. 2. 2022 (leden 2019), 25. 3. 2022 (únor 2019), 25. 4. 2022 (březen 2019) a 27. 5. 2022 (duben 2019).

[28] K zahájení daňové kontroly došlo dne 4. 2. 2020 protokolem o ústním jednání č. j. 217677/20/2201-61561-303136. Posledním dnem lhůty pro stanovení daně by tak za standardních okolností byla sobota 4. 2. 2023. V projednávané věci však do hry vstupuje problematika trestního stíhání jednatele stěžovatelky Petra Jíši.

[29] Podle § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu „[l]*hůta pro stanovení daně neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní.*“ V případě, že dojde k zahájení trestního řízení, dochází ke stavení prekluzivní lhůty, a to až do jeho pravomocného skončení. Není přitom rozhodující, aby bylo trestní stíhání vedeno přímo proti subjektu, o jehož daňovou povinnost se jedná. Podstatná je souvislost trestního stíhání s daní, které se týká daňové řízení. Typickým příkladem takové souvislosti jsou právě řetězcové podvody (jako v tomto případě), či stanovení daně u právnických osob, proti nimž sice trestní stíhání vedeno není, ale týká se s ní spojené osoby, která za zkrácením daně stála (srov. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád. Komentář*. [Systém ASPI]. Nakladatelství Leges). Tomu odpovídá i důvodová zpráva k návrhu zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, podle níž *„trestní stíhání nutně nemusí být vedeno proti daňovému subjektu, o jehož daňovou povinnost se ve smyslu daňových zákonů jedná. Rozhodným parametrem je zde skutečnost, že je vedeno trestní stíhání týkající se konkrétní daně. Aby mohlo být dosaženo cílů úpravy a byl posílen boj proti daňovým únikům, je žádoucí, aby součinnost orgánů činných v trestním řízení a správce daně nebyla omezena distorzí mezi lhůtou pro stanovení daně a lhůtou pro zánik trestnosti. Je přitom irelevantní, zda trestní stíhání je vedeno vůči daňovému subjektu nebo jiné osobě, byť nejčastější případ bude právě situace, kdy půjde o daňový subjekt. Potřeba nevázat účinky daného ustanovení pouze na případy trestního stíhání daňového subjektu může být dána typicky u daňových subjektů – právnických osob, kdy trestní stíhání je vedeno pouze vůči konkrétní fyzické osobě, která stála za krácením daně*“ [sněmovní tisk č. 252/0, 7. volební období, 2013-2017, důvodová zpráva, II. zvláštní část, část čtvrtá (změna daňového řádu), k bodu 8 (k § 148 odst. 4), digitální repozitář www.psp.cz].

[30] Trestní stíhání jednatele stěžovatelky P. J. bylo zahájeno usnesením ze dne 3. 6. 2021. Stalo se tak po zahájení daňové kontroly a zároveň předtím, než došlo k uplynutí prekluzivní lhůty. Jednatel stěžovatelky (spolu s dalšími 4 osobami) byl trestně stíhán pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, spáchaného ve formě spolupachatelství podle § 23 trestního zákoníku. Toto trestní stíhání se týkalo zneužití fungování systému DPH prostřednictvím obchodních řetězců bez zjevné ekonomické podstaty, které sloužily zejména ke snížení daňové

povinnosti zapojených subjektů prostřednictvím fiktivních zdanitelných plnění vykazovaných jednotlivými články řetězce. Tím byla snížena daňová povinnost mj. stěžovatelky, která díky popsanému podvodnému jednání uplatňovala odpočty DPH, na něž neměla nárok (k tomu viz dále). Do těchto řetězců byly přitom zapojeny i společnosti ABC Property, ABC Investor a Fresh & Fit, tedy přímí dodavatelé stěžovatelky, resp. články řetězce těmto dodavatelům předcházející. Lze tak konstatovat, že zahájení trestního stíhání jednatele stěžovatelky s doměřovanou daní přímo souviselo.

[31] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s argumentací stěžovatelky, podle níž by na základě výkladu městského soudu bylo možné nalézt souvislost s jakoukoliv daní v rámci jakéhokoliv obchodního řetězce. Aby došlo ke stavení lhůty podle § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, musí se jednat o souvislost bezprostřední. To však v daném případě splněno bylo.

[32] Za těchto okolností tedy NSS uzavírá, že zahájením trestního stíhání jednatele stěžovatelky došlo ke stavení lhůty pro doměření daně, která neběžela až do jeho skončení (návrh na podání obžaloby založený ve spise žalovaného je datován ke dni 31. 7. 2024). Dodatečné platební výměry, které byly stěžovatelce doručeny dne 9. 2. 2023, tak byly doručeny včas a k prekluzi daně nedošlo.

[33] Dále Nejvyšší správní soud posuzoval společnou námitku týkající se existence podvodu, vědomosti stěžovatelky o něm a přípustnosti důkazů z trestního řízení. Podvody na DPH se zdejší soud opakovaně zabýval, přičemž se opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [k tomu např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd* a *Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excese,* C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Sb.*, a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*]. Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám – viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS. Jedná se přitom o výjimku z pravidla, že při splnění formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH je třeba tento odpočet daňovému subjektu přiznat. Ve své podstatě se proto jedná o krajní možnost, jak může stát vymoci DPH, která mu náleží, pokud by splnění uvedených podmínek bylo dosaženo podvodně. Od toho je třeba odlišit situaci, kdy není prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH. Otázka splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH přitom z podstaty věci musí předcházet případnému posuzování toho, zda tyto podmínky nebyly splněny podvodně.

[34] Při posouzení musí daňové orgány nejprve zjistit, zda skutečně došlo k podvodu (1. krok – existence podvodu), zda daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se účastní podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti a s nimi související vědomá či nedbalostní účast na podvodu) a v případě splnění obou předchozích bodů to, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření k tomu, aby se podvodu neúčastnil (3. krok – dobrá víra a přijatá opatření).

[35] Z hlediska existence podvodu a vědomosti stěžovatelky o něm Nejvyšší správní soud nejprve upozorňuje na to, že stěžovatelka v této části v podstatě jen odkázala na svou argumentaci z odvolání a žaloby, aniž by ji více konkretizovala (což ostatně udělala již v případě žaloby). Nejvyšší správní soud proto ve stručnosti konstatuje, že se městský soud nesprávného právního posouzení nedopustil.

[36] S ohledem na obecnost podání stěžovatelky městský soud pouze ověřil, že se žalovaný zabýval námitkou (ne)existence podvodu na DPH, když konkrétně identifikoval články řetězce, u nichž došlo k narušení daňové neutrality, a to neumožněním daňové kontroly a s tím spojeného neunesení důkazního břemene ve vztahu k vlastním přijatým plněním a neprokázáním nároku odpočet daně (společnosti ABC Capital, ABC Property – viz body [4] a [5] odůvodnění tohoto rozsudku). U společnosti ABC Property k tomu rovněž přistoupilo nepřiznání pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie. Posledním případem narušení neutrality daně pak bylo nepřiznání daně společností Fresh & Fit z titulu dodání slunečnicového oleje stěžovatelce. Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že narušení neutrality daně neznamená pouze chybějící daň samotnou, ale i *„takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH“* (viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, bod [34]). I k tomu, jak už bylo výše uvedeno, v projednávané věci došlo, když společnosti ABC Capital a ABC Property přestaly spolupracovat s daňovými orgány a staly se nekontaktními. K narušení daňové neutrality přistoupila celá řada nestandardních okolností, které nasvědčovaly existenci daňového podvodu (viz bod [7] odůvodnění tohoto rozsudku). Ty však stěžovatelka v žalobě ani návazně v kasační stížnosti ve vztahu k existenci podvodu nijak nerozporovala. Nejvyšší správní soud tak činí dílčí závěr, že existence podvodu na DPH (1. krok výše specifikovaného testu) prokázána byla a tato námitka stěžovatelky není důvodná.

[37] Podobně obecným způsobem argumentovala stěžovatelka i související námitku, tedy svoji vědomost o účasti na podvodu. Jakkoliv lze souhlasit s tím, že daňové subjekty obecně nemohou být nuceny podrobně prověřovat každý detail týkající se jejich dodavatelů, nezbavuje je to povinnosti chovat se v obchodním styku obezřetně (viz rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, 2 Afs 15/2014-59). V projednávané věci existovala celá řada okolností, které jsou typické pro účast subjektů v řetězcových podvodech na DPH.

[38] Nejvyšší správní soud ve stručnosti shrnuje, že argumentací stěžovatelky se žalovaný i městský soud zabývali a stěžovatelka sama jejich závěry kvalifikovaně nerozporuje. I přes tvrzenou zkušenost jednatele stěžovatelky s obchodováním s potravinami lze za krajně neobvyklé považovat skutečnost, že do roku 2017 vykazovala stěžovatelka nulovou činnost, aby následně okamžitě přešla do obratu v řádu desítek milionů ročně. Na rizikovost komodity upozornily daňové orgány veřejnost již dne 22. 1. 2016 v tiskové zprávě *„Upozornění na podvody s DPH na trhu s masem.“* Zvýšená obezřetnost tak byla zcela na místě, obzvlášť pokud jednatel stěžovatelky na potravinářském trhu působil již od roku 2016. Z hlediska nedostatečného personálního zabezpečení, byla za nestandardní okolnost považována absence zaměstnanců u dodavatelů stěžovatelky, která tuto okolnost nijak nevyvrátila. Stejně tak měla stěžovatelka svého dodavatele ABC Investor důkladněji prověřovat i proto, že se jednalo o novou společnost (založena cca 4 měsíce před navázáním

spolupráce se stěžovatelkou). Měla tak zjistit, že tato společnost nebyla registrována u veterinární správy, což byla její povinnost, jejíž nesplnění lze mít za nestandardní okolnost ve smyslu vědomosti stěžovatelky o účasti podvodu na DPH. S ohledem na podobu této části kasační stížnosti Nejvyšší správní soud odkazuje na odůvodnění rozsudku městského soudu, který se konkrétními nestandardními okolnostmi podrobně zabýval v bodech 115. – 160. svého odůvodnění a zdejší soud se s ním ztotožňuje. V této části tak uzavírá, že byla prokázána vědomost stěžovatelky o účasti podvodu na DPH, a její námitka proto není důvodná. Odpadl tak případný třetí krok popsaného algoritmu, jelikož v případě vědomé účasti na podvodu je zjišťování přijatých opatření z podstaty věci nadbytečné.

[39] Poslední částí spojené kasační námitky byla otázka použitelnosti důkazů z trestních spisů (zejména výslechu svědkyně A. B.). K tomu Nejvyšší správní soud předesílá, že se jednalo o důkazy doplněné v rámci odvolacího řízení a závěr o existenci podvodu ani účasti stěžovatelky na nich nebyl vystavěn, jednalo se toliko o důkazy podporující dané závěry.

[40] Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazní prostředky užít všechny podklady *„jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“* Použitelností výpovědi z trestního řízení se Nejvyšší správní soud v judikatuře opakovaně zabýval a konstatoval, že využití písemností z trestního řízení je v řízení daňovém v zásadě přípustné. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, zdejší soud definoval podmínky, za kterých lze použít listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků. Listiny *„musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 daňového řádu) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.“* Přestože se tato judikatura vztahuje ke zrušenému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v další rozhodovací praxi byly výše vymezené podmínky opakovaně potvrzeny i pro řízení podle daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 163/2014-38, ze dne 23. 2. 2021, č. j. 4 Afs 235/2020-41, či ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020-29).

[41] Podle § 93 odst. 2 daňového řádu lze „(...) *jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.“* Zároveň podle § 93 odst. 3 daňového řádu platí, že „[j]*e-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.“*

[42] Ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu neupravuje nutnost automatického opakování výslechů, nýbrž věc ponechává na procesní aktivitě daňového subjektu, který má o takové opakování výpovědi v rámci daňového řízení požádat. Neučiní-li tak, nelze po správci daně bez dalšího požadovat automatické opakování všech výslechů. V opačném případě by pravidlo obsažené v § 93 odst. 3 daňového řádu nemělo žádný význam. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatelka ve svém vyjádření ke zjištěným skutečnostem při dokazováním v odvolacím řízení „*nad rámec*“ upozornila na nutnost opakování této svědecké výpovědi v daňovém řízení, jelikož se jedná o „*kvalifikovaný důkaz*“ z trestního řízení, který je takto převzatý nepřípustný. Nejvyšší správní soud však má za to, že žalovaný přesto nebyl povinen tento důkaz provést. Účelem opakování svědecké výpovědi získané v jiném (nikoliv pouze trestním) řízení je zajištění naplnění zásady bezprostřednosti dokazování. Jinými slovy jde o to, aby daňový subjekt (stěžovatelka) při provádění takových důkazů mohl uplatňovat svou procesní obranu. K tomu však aktivita stěžovatelky nesměřovala. V uvedeném vyjádření v podstatě jen na okraj poznamenala, že podle ní jde o nepřípustný důkaz, jelikož se jedná o kvalifikovaný důkaz z trestního řízení. Nijak však nerozporovala zjištění z něj vyplývající, ani řádnost a zákonnost jeho průběhu. I v kasační stížnosti ostatně sama pouze uvedla, že by (v případě jeho opakování) „*měla možnost klást otázky*“, aniž naznačila, jakého charakteru by tyto hypotetické otázky byly a k čemu by měly směřovat.

[43] Nutno zopakovat, že žalovaný povinnost opakování převzatého výslechu bez dalšího nemá a přejímání důkazů z jiných řízení je v daňovém řízení (za splnění podmínek) přípustné. Žalovanému nelze upřít snahu tento výslech z vlastní iniciativy realizovat. Mezi 4. 8. 2023 – 12. 9. 2023 byla svědkyně opakovaně předvolávána k výslechu před finančním úřadem (v jednom případě se měl konat na Policii ČR, měly jej však provést pracovníci finančního úřadu). Na žádnou z těchto výzev nereagovala. Následně bylo zjištěno, že se jedná o osobu bez domova a fakticky jí není možné doručovat poštu, ani ji nechat předvést. Svědkyně se poté dne 23. 11. 2023 dostavila k výslechu na Policii ČR, ze kterého pochází stěžovatelkou rozporovaný protokol, o čemž se daňové orgány dozvěděly po jeho uskutečnění. Nebylo tak možné realizovat z jejich strany výslech vlastní. Nejvyšší správní soud má za to, že v tomto případě nebylo možné provést opakovaný výslech svědkyně v daňovém řízení a žalovanému nelze klást k tíži, že k němu nepřistoupil.

[44] Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve stěžovatelkou odkazovaném rozsudku ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS, neprovedení opakovaného výslechu v daňovém řízení znamená „*omezení zásady bezprostřednosti dokazování. Není proto možné, aby takovýto důkaz, mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu.*“ To však neznamená, že by nebylo možné takový důkaz použít, pouze to, že je jeho důkazní hodnota nižší, než kdyby byl v daňovém řízení proveden a byl (nebo mohl být) mu přítomen zástupce stěžovatelky. Jak již bylo uvedeno v odůvodnění tohoto rozsudku, výpověď svědkyně A. B. nebyla důkazem jediným ani rozhodujícím. Důkazní břemeno unesl žalovaný i bez něj. Zároveň byl protokol o výslechu uvedené svědkyně zařazen do veřejné části odvolacího spisu (v elektronické formě); stěžovatelka ho tak měla k dispozici a mohla se k němu vyjádřit. Nic proto nebránilo jeho využití jako důkazu podpůrného dokreslujícího situaci.

[45] Rovněž se NSS ztotožnil s žalovaným v tom, že stěžovatelka pouze obecně uvedla, že měl být výslech zopakován, avšak nerozporovala jeho průběh ani konkrétní skutková zjištění z něho vyplývající. Dlužno dodat, že v případě výslechu jednatelky společnosti Fresh & Fit – D. V. – kdy se finančnímu úřadu daňový výslech zrealizovat podařilo, nevyužila stěžovatelka svého práva na jeho účasti vůbec. V případě výslechu svědka J. K., jež byl jednatelem společnosti Fresh & Fit před D. V., pak sice zástupce stěžovatelky přítomen byl, žádnou otázku mu však nepoložil. Byť z toho nelze s jistotou dovozovat, že by stejným způsobem stěžovatelka postupovala i u případného výslechu A. B., o jejím přístupu k věci to něco vypovídá.

[46] Stran dalších důkazů převzatých žalovaným z trestního spisu, rozporuje stěžovatelka výhradně zákonnost jejich získání, která měla spočívat v jejich nepřípustném převzetí z trestního spisu. To však představuje dezinterpretaci rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. 12. 2015, ve věci C-419/14. Ten sice skutečně obsahuje požadavek na zákonné získání důkazů, je tím však myšleno jejich zákonné získání v trestním řízením samotném, nestanoví nezákonnost jejich přenosu do řízení daňového.

[47] Jak už citoval městský soud, Soudní dvůr v tomto rozsudku konstatoval, že „*unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že nebrání tomu, aby pro účely uplatnění čl. 4 odst. 3 SEU, článku 325 SFEU, článku 2, čl. 250 odst. 1 a článku 273 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty mohl daňový orgán za účelem prokázání existence zneužívající praktiky v oblasti daně z přidané hodnoty použít důkazy získané v rámci souběžného a dosud neskončeného trestního řízení bez vědomí osoby povinné k dani prostřednictvím například odposlechů telekomunikačních prostředků a zajištění elektronické pošty, pod podmínkou, že získáním těchto důkazů v rámci uvedeného trestního řízení a jejich použitím v rámci správního řízení nebyla porušena práva zaručená unijním právem.*

Za takových okolností, jako jsou okolnosti, jež jsou dány ve věci v původním řízení, musí vnitrostátní soud, jenž přezkoumává legalitu rozhodnutí, kterým se dodatečně vyměřuje daň z přidané hodnoty, založeného na takovýchto důkazech, na základě článků 7 a 47 a čl. 52 odst. 1 Listiny základních práv Evropské unie ověřit, zda odposlechy telekomunikačních prostředků a zajištění elektronické pošty představovaly vyšetřovací prostředky stanovené zákonem a nezbytné v rámci trestního řízení a zda použití důkazů získaných těmito způsoby uvedeným orgánem rovněž bylo povolené zákonem a nezbytné. Kromě toho musí ověřit, zda osoba povinná k dani měla v souladu s obecnou zásadou dodržování práva na obhajobu v rámci správního řízení možnost mít k těmto důkazům přístup a být k nim vyslechnuta. Jestliže zjistí, že tato osoba povinná k dani tuto možnost neměla nebo že tyto důkazy byly získány v rámci trestního řízení nebo použity v rámci správního řízení v rozporu s článkem 7 Listiny základních práv Evropské unie, musí uvedený vnitrostátní soud tyto důkazy vyloučit a uvedené rozhodnutí zrušit, jestliže je v důsledku toho nepodložené. Tyto důkazy musí být vyloučeny i tehdy, pokud tento soud není oprávněn přezkoumat, že byly získány v rámci trestního řízení v souladu s unijním právem, nebo se nemůže alespoň ujistit, na základě kontroly již provedené trestním soudem v rámci sporného řízení, že byly získány v souladu s tímto právem.“

[48] Převzetí i dalších důkazů z trestního spisu je tak za dodržení uvedených podmínek možné. Tyto důkazy žalovaný rovněž učinil součástí veřejné části odvolacího spisu a stěžovatelka se tak s nimi mohla seznámit. Ze spisu rovněž vyplývá, že byly pořízeny

na základě příkazů Obvodního soudu pro Prahu 10. Byly tak získány na základě zákonného podkladu. Nejvyšší správní soud se tak i v této části ztotožňuje s městským soudem, že požadavky rozsudku Soudního dvora C-419/14 byly naplněny a důkazy z trestního řízení bylo možné využít. Ani tato námitka proto není důvodná.

[49] Poslední kasační námitkou (stěžovatelkou označenou jako důvod č. 1) je nezákonné stanovení penále. Podle § 87 odst. 4 daňového řádu obecně platí, že „[d]*ojde-li k zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání daňového tvrzení, ačkoli byl naplněn důvod pro vydání této výzvy, nemá tato skutečnost vliv na účinky tohoto zahájení. Daňovému subjektu nevzniká povinnost uhradit penále z částky daně stanovené na základě takto zahájené daňové kontroly.*“ Podmínky vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení stanovuje § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle něj platí, že „[p]*okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

[50] Daňové orgány jsou tak zásadně povinny vydávat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud mohou důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Z tohoto obecného pravidla však judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila výjimku vztahující se k případům, kdy existuje podezření na daňovou trestnou činnost. Jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, *„pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřípustně zakrývajícími skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“*

[51] To bylo v projednávané věci s ohledem na výše uvedené naplněno. Účelem daňové kontroly bylo prověření zapojení stěžovatelky do daňového podvodu (což se následně potvrdilo). V takové situaci nebylo možné po daňových orgánech požadovat vydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, jelikož by tím došlo nejen k ohrožení účelu správy daní, ale i případného (a v dané věci následně skutečně probíhajícího) trestního řízení. Z toho důvodu tak absence uvedené výzvy nemohla způsobit ani nezákonnost předepsaného penále. Není přitom podstatné, zda informace obsažené v trestním oznámení skutečně zakládaly důvod pro vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu. I kdyby tomu tak bylo, finanční úřad by ji z uvedených důvodů vydávat neměl. Ani poslední kasační námitka stěžovatelky tudíž není důvodná.

5. Závěr a náklady řízení

[52] Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[53] O náhradě nákladů řízení rozhodl zdejší soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu náhradu nákladů řízení Nejvyšší správní soud nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. března 2026

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu