

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Europea Distribution a.s.**, se sídlem Rudé armády 651/19a, Karviná, zastoupena JUDr. Jaromírem Kremerem, advokátem se sídlem Úzká 1108, Orlová, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2019, č. j. 2232/19/5300-21444-712153, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 6. 2020, č. j. 25 Af 45/2019 - 84,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 6. 2020, č. j. 25 Af 45/2019 - 84, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni na základě skutečností, které zjistil během provedené daňové kontroly, platebním výměrem ze dne 11. 5. 2018, č. j. 2231593/18/3218-52521-804142, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 14 331 976 Kč. Správce daně jednak žalobkyni neuznal uplatněné nároky na odpočty DPH z plnění (drobná spotřební elektronika, především paměťové karty), která přijala od společnosti GANMARO GROUP, s. r. o. (dále jen „společnost GANMARO“), neboť dospěl k závěru, že příslušná plnění jsou součástí řetězců zasažených podvodem na DPH. Dále v rámci prověřování dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie (dále jen „jiný členský stát“) dospěl

správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění osvobození v rámci intrakomunitárního dodání zboží podle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně konkrétně tvrdila, že předmětné zboží značky CANON a HP dodala maďarské společnosti Singatrade Korlátolf Felelősségű Társaság (dále jen „společnost Singatrade“) do Spolkové republiky Německo. Podle správce daně ale neprokázala, že předmětné zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě. Proti tomuto rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného následně žalobkyně napadla žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě, jenž napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud především vyhověl námitce ohledně nesprávné identifikace chybějící daně v souvislosti s plněním přijatým od společnosti GANMARO, a to konkrétně v případě chybějící daně u společnosti Fluid Electronics s.r.o. (dále jen „společnost Fluid“). Nevyměřil-li totiž správce daně společnosti Fluid za předmětné zdaňovací období na výstupu žádnou daňovou povinnost (resp. nulovou daňovou povinnost), současně tím rozhodl, že společnost GANMARO jakožto odběratel této společnosti (a současně dodavatel žalobkyně) nemá nárok na odpočet daně, a společnost Fluid tak nemá v souvislosti se spornými obchodními transakcemi žádnou daňovou povinnost. Státnímu rozpočtu proto v souvislosti s těmito transakcemi žádnou daň na výstupu nedluží, a nemůže tak být proto v tomto smyslu identifikována chybějící daň. Krajský soud k tomu doplnil, že podle žalovaného splnila žalobkyně ve vztahu k dodávkám od společnosti Fluid formální podmínky dle § 72 a násl. zákona o DPH pro vznik nároku na odpočet daně. Krajskému soudu proto nebylo zřejmé, na základě jakých důvodů byl žalobkyni nárok na odpočet daně odepřen.

[4] Dále krajský soud vytkl žalovanému, že na jedné straně dovodil nekontaktnost společnosti Fluid, jejíž daňové přiznání vyhodnotil jako neúčinné, na druhé straně však na základě tvrzení uvedených v (neúčinném) daňovém přiznání vyslovil domněnku, že skutečná daň, kterou by měla společnost Fluid uhradit, by byla vyšší. Krajský soud dospěl k závěru, že považuje-li správce daně úkon daňového subjektu za neúčinný, resp. k němu z určitých důvodů nepřihlíží, nemůže z něj zároveň činit žádné závěry, natož aby tak činil v neprospěch žalobkyně, která ani z logiky věci nemohla postup společnosti Fluid při podání daňového přiznání žádným způsobem ovlivnit.

[5] Důvodnou shledal krajský soud také žalobní námitku ve věci neprokázání osvobození při dodání zboží do jiného členského státu, a to ohledně nevyrozumění žalobkyně o provedení svědeckého výslechu K. V. Neztotožnil se s názorem žalovaného, že v důsledku tohoto pochybení nemohlo dojít k zásahu do práv žalobkyně. Podle krajského soudu žalovaný nepřípustně dovodil úmysl žalobkyně neúčastnit se výslechu jednoho z řidičů společnosti MARFSPED s. r. o. (dále jen „společnost MARFSPED“) pouze z toho, že k předcházejícím výslechům se žalobkyně také nedostavila. Předmětnou úvahu žalovaného shledal krajský soud spekulativní, protože není jeho úkolem ani právem posuzovat rozhodnutí žalobkyně o tom, kterých výslechů

se zúčastní a kterých nikoli, neboť k němu mohou žalobkyni vést nejrůznější důvody. Naopak je povinností žalovaného umožnit žalobkyni podle § 96 odst. 5 daňového řádu, aby uplatnila své právo na přítomnost u výslechu, a je zároveň jejím právem rozhodnout se, zda a případně z jakých důvodů se toho kterého výslechu zúčastní. Krajský soud navíc zdůraznil, že se jednalo o svědka, který byl řidičem přepravní společnosti, a z jeho výpovědi bylo možno zjistit skutečnosti podstatné pro správné stanovení daně.

[6] Krajský soud také vyhodnotil postup žalovaného ve vtahu ke všem zkoumaným transakcím jako rozporný s § 8 odst. 2 daňového řádu. Daňové orgány totiž (na rozdíl od sporných plnění) u některých transakcí uskutečněných v období blízkém kontrolovanému zdaňovacímu období dospěly k závěru o naplnění podmínek pro uznání nadměrného odpočtu, resp. uznání osvobození od daně, aniž by to ale racionálně odůvodnily. Za situace, kdy se jednalo o obdobný typ transakcí se shodnými subjekty, bylo založeno očekávání žalobkyně, že „bude měřeno stejným metrem“, tedy že závěry vyplývající z kontrol u jednotlivých transakcí budou totožné. Podle krajského soudu nelze akceptovat postup stěžovatele, kdy u některých transakcí, které vykazují totožné znaky (předmět plnění, způsob dodání, odběratel, dodavatel apod.), dospěje k závěru, že neexistují na jeho straně dostatečné důkazní prostředky k odepření zákonného nároku, a u jiných (aniž by jakkoli vymezil odlišnosti, pro které tak činí) nárok odepřel. Povinnost jednat očekávatelným způsobem při zkoumání shodných transakcí vyplývá z principů dobré správy. Bylo tedy na žalovaném, aby při svém postupu tyto principy ctil.

[7] Závěrem uvedl, že se pro nadbytečnost nezabýval všemi uplatněnými žalobními námitkami. V případě plnění přijatých od společnosti GANMARO bylo podle krajského soudu především nadbytečné se vypořádávat s dalšími podmínkami ohledně existence daňového podvodu, včetně hodnocení zjištěných nestandardních okolností, neboť zcela absentuje závěr o existenci chybějící daně (ze spisu dle krajského soudu nevyplývá, že by chybějící daň byla shledána jinde, než u společnosti Fluid). Ve vztahu k žalobkyní deklarovaným (a podle žalovaného neprokázaným) dodáním zboží do jiného členského státu pak krajský soud považoval rozhodnutí žalovaného za předčasné, neboť skutkový stav nebyl v daňovém řízení dostatečně zjištěn v důsledku procesní vady (tj. že žalobkyně nebyla řádně vyrozuměna o tom, že má být proveden svědecký výslech K. V.). Po řádném provedení výslechu bude tak podle krajského soudu na místě zabývat se nově zjištěnými skutečnostmi a vyhodnotit je v návaznosti na již provedená zjištění.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] K otázce náležité identifikace chybějící daně stěžovatel namítl, že z relevantní judikatury nelze dovodit povinnost správce daně vyčíslit konkrétní výši chybějící daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019 - 39), přičemž předmětný pojem nelze chápat restriktivně, tj. pouze jako situaci, kdy některý z článků obchodního řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost. Širší pojetí uvedeného pojmu, podle stěžovatele zahrnuje obecně jakékoli

jednání, které vede k ohrožení správného výběru daně a ohrožení řádného fungování společného systému DPH (nepodání přiznání k DPH, jakož i nevedení účetnictví, které by umožňovalo aplikaci DPH a její kontrolu, neevidování vystavených a zaplacených faktur). Stěžovatelem zastávanému pojetí „chybějící daně“ tudíž lépe přiléhá označení „narušení neutrality daně“.

[10] Stěžovatel má za to, že k narušení neutrality daně může dojít již tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání a stane se pro správce daně nekontaktním, nebo také tím, že daňové přiznání sice podá, ale jeho správnost nebude možno pro nekontaktnost subjektu ověřit. Množství informací dosažitelné správcem daně je totiž v takových případech prakticky shodné, jako tomu bylo v případě rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen “Soudní dvůr”) ze dne 28. 7. 2016, C-332/15 (dále jen „*Astone*“), na který stěžovatel ve své kasační stížnosti poukázal. Je irelevantní, nakolik subjekt neeviduje daňové doklady, pokud jej správce daně není schopen kontaktovat a evidence získat. Jelikož samo daňové přiznání nevypovídá nic o tom, z jakých transakcí je daň přiznávána, nelze na základě daňového přiznání posoudit správnost vykázaných hodnot, a tedy ani vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro takové vyčíslení. Zároveň nelze popřít existenci podvodu na DPH pouze proto, že bylo formálně podáno daňové přiznání. Jednání subjektu, které má za následek vyměření daně ve výši 0 Kč, a to čistě s ohledem na zákonné podmínky, je podle stěžovatele nutno považovat za součást podvodu na DPH. Stěžovatel k tomu doplnil, že odepření nároku na odpočet daně v předmětné věci (ani v obecné rovině) nenahrazuje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil, nýbrž chrání smysl a účel Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Jako chybějící daň tak nelze dle stěžovatele chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí.

[11] Ke krajským soudem vyzdvihované skutečnosti, že společnosti Fluid byla vyměřena DPH ve výši 0 Kč, stěžovatel uvedl, že se tak stalo čistě z důvodu aplikace pravidla obsaženého v § 145 odst. 1 *in fine* daňového řádu, a že tedy na takto stanovenou daň nelze nahlížet jako na daň stanovenou ve správné výši. Kvůli nekontaktnosti předmětné společnosti totiž správci daně ani nezbylo nic jiného než podle odkazovaného zákonného ustanovení vyměřit daň ve výši 0 Kč. Jelikož šlo o zdaňovací období v roce 2014, kdy neexistovala povinnost podávat kontrolní hlášení, nemohl správce daně čerpat informace o ekonomické činnosti společnosti Fluid prostřednictvím informací získaných od jejích obchodních partnerů. Správce daně v okamžiku vyměření daně ve výši 0 Kč ani nemohl tušit, že by tímto v budoucnu měl (alespoň při zohlednění právního názoru krajského soudu) znemožnit šetření a řešení daňového podvodu na DPH. Stěžovatel má za to, že společnost Fluid plnila v důsledku své nekontaktnosti roli tzv. „*missing trader*“. Rovněž upozornila, že nekontaktnost nebyla jedinou zjištěnou nestandardní okolností v předmětném transakčním řetězci.

[12] Stěžovatel se dále vymezil vůči závěrům obsaženým v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, na které krajský soud v napadeném rozsudku odkazoval. Má za to, že uvedený rozsudek není pro nynější věc

přiléhavý, a krom toho se s těmito závěry Nejvyššího správního soudu nemůže ztotožnit. Z vyměření daně ve výši 0 Kč podle § 145 odst. 1 daňového řádu totiž nelze důvodně vyvodit, že by v daném transakčním řetězci neexistovala chybějící daň. Z procesního práva vyplývající povinnost správce daně vyměřit daň ve výši 0 Kč je pouze formální odlišností, specifickou pro českou procesní úpravu, a nemůže proto vést k závěru, že by v posuzované věci nešlo o podvodný řetězec transakcí ve smyslu judikatury Soudního dvora.

[13] Stěžovatel rovněž namítal, že v předmětných obchodních řetězcích bylo zjištěno, že daň nebyla odvedena také u další zapojené společnosti, a sice u společnosti NANO Professional s.r.o. (dále jen „společnost NANO“), která neuhradila stanovenou daň, protože neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti Fluid. Byly tedy identifikovány dva články rozkrytých řetězců transakcí, u kterých byla narušena neutralita daně ve smyslu judikatury Soudního dvora. Stěžovatel je přesvědčen, že nebylo úkolem správce daně ani stěžovatele identifikovat z obou výše zmíněných subjektů ten, u něhož bylo motivací pro neodvedení daně spáchání podvodu na DPH.

[14] Stěžovatel tak shrnul, že krajský soud otázku existence podvodu zhodnotil nesprávně. Nemožnost ověřit správnost tvrzené daně či úplná nekontaktnost daňového subjektu spojená s dalšími nestandardními okolnostmi je relevantní judikaturou uznávána jako narušení neutrality daně. Daň stanovená ve výši 0 Kč dle českého právního řádu představuje zákonný důsledek jednoho ze způsobů narušení neutrality daně. Nejedná se přitom o výši daně, u které by byl předpokládán její soulad se stavem skutkovým a nemůže tedy být na překážku v konstatování existence podvodu na DPH.

[15] K výtce krajského soudu, že daňové orgány činily skutková zjištění z neúčinného daňového přiznání společnosti Fluid, stěžovatel namítal, že šlo o samostatná daňová řízení dvou různých subjektů. Nehledě na to, že daňové přiznání jako takové bylo shledáno neúčinným v rámci daňového řízení týkajícího se stanovení DPH společnosti Fluid, bylo v daňovém řízení žalobkyně stále listinou, kterou měl správce daně při zjišťování skutkového stavu k dispozici. Neúčinnost podání je specifickou sankcí v procesním právu, avšak je omezena na konkrétní daňové řízení (podání společnosti Fluid nebylo způsobilé vyvolat zamýšlené účinky spočívající v zahájení vyměřovacího řízení), v němž je shledána; z hlediska daňového řízení u jiného daňového subjektu (žalobkyně) je proto neúčinnost zcela irelevantní. Správce daně má při zjišťování skutkového stavu věci podle § 8 odst. 1 daňového řádu povinnost přihlédnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo; to zahrnuje i listinu, kterou v jiném daňovém řízení (u jiného subjektu) považoval za neúčinné podání. Samotná výtka krajského soudu navíc nemá svůj předobraz v žalobní argumentaci, a proto se stěžovatel domnívá, že krajský soud tímto překročil meze soudního přezkumu v dané věci. Závěrem stěžovatel podotkl, že jím užitý odkaz na obsah neúčinného daňového přiznání společnosti Fluid nebyl z hlediska posouzení existence podvodného řetězce nijak zásadní. Správními orgány přijatý závěr o narušení neutrality daně v řetězci transakcí by obstál i bez zohlednění obsahu neúčinného daňového přiznání společnosti Fluid. S ohledem na uplatněnou argumentaci je tak stěžovatel přesvědčen, že tato soudem vytýkaná vada nemohla být důvodem pro zrušení jeho rozhodnutí.

[16] Stěžovatel dále nesouhlasil s krajským soudem v tom bodě, že by pochybení správce daně ve věci (ne)vyrozumění žalobkyně o konání svědecké výpovědi K. V. dosáhlo takové

intenzity, aby mohlo mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Stěžovatel usuzoval z neúčasti žalobkyně na bezprostředně předcházejících svědeckých výpovědích, o jejichž zamýšleném provedení byla žalobkyně řádně vyrozuměna, že nebylo úmyslem žalobkyně účastnit se předmětné svědecké výpovědi; ostatně dotčení svědci byli rovněž řidiči té společnosti, která měla provádět přepravu zdanitelných plnění do jiného členského státu. Stěžovatel proto usoudil, že pokud se žalobkyně v předmětném termínu nedostavila ani k jiným svědeckým výslechům, projevila tím vůli nevyužít svého práva býti přítomna svědeckým výpovědím všech řidičů přepravní společnosti a klást jim otázky. Nejednalo se ani o zaměstnance žalobkyně, kterým by sama zadávala práci, proto nebylo možné předpokládat, že by kterýkoliv ze zaměstnanců měl ve vztahu k žalobkyni specifické postavení (což se ostatně následně potvrdilo obsahem svědeckých výpovědí). Jakkoli si je stěžovatel vědom spekulativní povahy výše uvedené úvahy, nepovažuje ji za zcela neodůvodněnou či neodůvodnitelnou, jak ale bez bližšího vysvětlení konstatoval krajský soud. Stěžovatel dále považuje za zásadní, že žalobkyně v podané žalobě výše popsanou úvahu stěžovatele nijak nerozporovala a omezila se na konstatování o porušení § 96 odst. 5 daňového řádu.

[17] V kontextu svědecké výpovědi K. V. stěžovatel rovněž upozorňuje, že vada spočívající v nevyrozumění žalobkyně o konání svědeckého výslechu nemohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Příslušnou svědeckou výpověď podle stěžovatelova názoru nelze v kontextu provedeného dokazování považovat za zásadní pro výsledek řízení. I v případě, že by správní orgán vycházel z nezákonného důkazu, lze žalobu proti jeho rozhodnutí zamítnout, jestliže zjištěný skutkový stav obstojí na základě jiných důkazů. Krajský soud proto byl povinen posoudit, zda prokázaný skutkový stav je dostatečný i bez přihlédnutí k výpovědi svědka K. V. Krajský soud tak neučinil a k nezákonnosti dospěl jen pro samotné porušení procesního ustanovení. Stěžovatel upozorňuje, že byli vyslechnuti i další řidiči stejné přepravní společnosti, přičemž takto získané důkazy byly pořízeny v souladu se zákonem. Není zřejmé, z jakého důvodu by právě svědecká výpověď svědka V. měla být považována za důležitější. Stěžovatel doplnil, že správce daně přistoupil k výslechu svědků z vlastní iniciativy, přičemž není důvod se domnívat, že by měl v úmyslu vyslechnout každého jednoho řidiče předmětné přepravní společnosti. S ohledem na výše uvedené má stěžovatel za to, že krajský soud jednak překročil meze přezkumu dané příslušným žalobním bodem, jednak nesprávně posoudil právní otázku faktických dopadů příslušné procesní vady na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[18] K poslednímu zrušovacímu důvodu krajského soudu ohledně porušení legitimního očekávání žalobkyně stěžovatel namítl, že otázku legitimního očekávání je nutno zásadně posuzovat odděleně pro oba okruhy zdanitelných plnění, tj. zvlášť pro případy daňového podvodu, který je povinen prokazovat správce daně, a zvlášť pro dodání zboží do jiného členského státu, které je povinen prokazovat daňový subjekt.

[19] Stěžovatel ve vztahu k podvodným plněním uvedl, že nelze vyloučit, že správce daně neodhalí podvodný charakter řetězce transakcí ve všech případech; to ovšem nemůže být důvodem k tomu, aby napříště musel obdobné řetězce transakcí pominout. V projednávané věci ve vztahu k předmětným transakcím získal dostatek poznatků, aby mohl konstatovat zapojení žalobkyně do podvodu na DPH. Ta tudíž nemůže

spravedlivě požadovat, aby jí nebyla daň vůbec stanovena, pokud u části zdanitelných plnění k odepření nároku na odpočet daně nedošlo jen proto, že k těmto transakcím správce daně nezískal patřičné poznatky (ať už pro jejich objektivní neexistenci nebo nemožnost jejich opatření). Danou situaci stěžovatel přirovnal ke krádeži v samoobsluze, kdy nelze považovat za omluvitelné tvrzení, že zloděj ve stejné samoobsluze kradl i včera a nikdo si toho nevšiml. Správce daně přitom žalobkyni sdělil zásadní skutkovou odlišnost, která se týkala zdanitelných plnění přijatých od společnosti GANMARO. V transakcích, na které odkazovala žalobkyně, nebyla zjištěna existence podvodu na DPH.

[20] Pokud jde o legitimní očekávání ohledně uznání odpočtu DPH u některých (a neuznání u jiných) dodání zboží do jiného členského státu, stěžovatel namítal, že zde nese důkazní břemeno v první řadě žalobkyně. Legitimního očekávání by se přitom mohla dovolávat jedině u vzájemně srovnatelných případů. Tvrzení o jejich srovnatelnosti pak musí učinit žalobkyně sama, a to v dostatečně konkrétní podobě. Prosté tvrzení o transakcích shodného nebo obdobného typu se shodnými subjekty nemůže být dostatečné pro závěr o legitimním očekávání žalobkyně. Stěžovatel se navíc se shodnou odvolací námitkou vypořádal v bodech 150 až 153 svého rozhodnutí, a to adresně vůči jednotlivým skutečnostem, z nichž žalobkyně vlastní očekávání dovozovala. Nebyly proto dány důvody k závěru krajského soudu, že stěžovatel tuto námitku vypořádal v rozhodnutí o odvolání nedostatečně. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2018, č. j. 1 Afs 31/2018 - 26, ostatně vyplývá, že obsahem kvalifikované námitky legitimního očekávání musí být tvrzení, že se jednalo o obdobné případy z důvodu prokazování stejné skutečnosti a že tato otázka byla prokazována stejnými doklady s různým výsledkem. Stěžovatel je přesvědčen, že tomuto požadavku příslušné odvolací ani žalobní námitky nedostály. Pokud měl krajský soud za to, že se jednalo o námitky dostatečně kvalifikované, měl za daných okolností přezkoumat jejich věcnou správnost. Stěžovatel namítl, že se krajský soud nezabýval touto otázkou dostatečně.

[21] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že se plně ztotožňuje se závěry, které krajský soud uvedl v napadeném rozsudku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[23] Kasační stížnost je důvodná.

[24] Než Nejvyšší správní soud přistoupí k vypořádání jednotlivých kasačních námitek, na úvod předesílá, že stěžovatel napadl kasační stížností taktéž rozsudek téhož krajského soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 25 Af 25/2019 - 86, který se týkal obdobné problematiky, jako je nyní posuzovaná věc. Předmětem sporu bylo vyměření DPH žalobkyni za zdaňovací období červenec, srpen, říjen a prosinec roku 2014. I v těchto zdaňovacích

obdobích se daňové orgány zabývaly plněním přijatým od společnosti GANMARO, a přitom měly taktéž být příslušné řetězce transakcí zasaženy podvodem na DPH, a dále dodáním zboží do jiného členského státu, konkrétně maďarské společnosti Singatrade do Spolkové republiky Německo. Procesní průběh a uplatněná argumentace žalobkyně, stěžovatele, jakož i krajského soudu, jsou téměř totožné, jako v nyní projednávané věci. O kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu č. j. 25 Af 25/2019 - 86 již Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 20. 10. 2021, č. j. 2 Afs 286/2020 - 39, přičemž napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ani nyní Nejvyšší správní soud neshledal důvod, aby se od závěrů přijatých v předchozím rozsudku odchýlil. Dále uvedená argumentace je tak do jisté míry zopakováním již dříve vyslovených závěrů.

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval, zda jsou dány důvody stanovené v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., kvůli kterým by bylo nutné napadený rozsudek zrušit. Obecně totiž platí, že v případě vyslovení nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu již není prostor pro věcné posouzení uplatněných námitek a je tak nutné rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu bez dalšího. Nutno podotknout, že k vadám rozsudku krajského soudu uvedeným v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. přihlíží Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 4 s. ř. s. i z úřední povinnosti.

[26] Stěžovatel v souvislosti s provedeným výslechem K. V. předně namítal, že krajský soud dospěl k nezákonnosti jeho rozhodnutí jen pro samotné porušení procesního ustanovení, aniž by přihlédl k tomu, zda jeho závěry obstojí na základě ostatních shromážděných důkazů. Měl tudíž za to, že krajský soud jednak překročil meze přezkumu dané příslušným žalobním bodem, jednak nesprávně posoudil právní otázku faktických dopadů příslušné procesní vady na meritorní zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[27] Nejvyšší správní soud z daňového spisu zjistil, že stěžovatel se ve svém rozhodnutí podrobně zabýval otázkou dodání zboží do jiného členského státu a tím, zda žalobkyně prokázala splnění podmínek pro uplatnění osvobození v rámci dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 zákona o DPH (srov. především body 90 až 114 napadeného rozhodnutí stěžovatele). Na tomto místě je nutné rovněž zmínit, že žalobkyně k této otázce uplatnila celou řadu žalobních námitek (srov. str. 33 až 43 žaloby).

[28] Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 25. 2. 2016, č. j. 7 As 91/2015 - 79, podle kterého „[v] *případě, že je správní rozhodnutí soudem zrušeno, nemusí nesplnění povinnosti (vypořádat všechny žalobní body) vždy vést k závěru o jeho nepřezkoumatelnosti. Je tomu tak v případě, kdy je správní rozhodnutí nepřezkoumatelné do té míry, že to vylučuje jeho přezkum v mezích žalobních bodů nebo kdy správní rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, např. pro prekluzi. Zruší-li ale krajský (městský) soud správní rozhodnutí pro nezákonnost, pak záleží na konkrétních okolnostech dané věci. Při zrušení správního rozhodnutí je totiž podle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku. Zrušení správního rozhodnutí při důvodnosti jen některého ze žalobních bodů vyžaduje posouzení dalších žalobních bodů jen tehdy, má-li to význam pro další správní řízení. Pokud je zřejmé, že ve správním řízení již nemůže být pokračováno, např. pro prekluzi, nebo je naopak potřebné rozsáhlé doplnění*

dokazování, jehož výsledek nelze předjímat, může být posouzení ostatních žalobních bodů bez významu.“

[29] V nyní posuzované věci zrušil krajský soud rozhodnutí stěžovatele hned z několika důvodů, přičemž tak učinil bez nařízení jednání, s odkazem na § 76 odst. 1 písm. b) a c) s. ř. s. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že skutkový stav, který vzal stěžovatel za základ svého rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění, a dále shledal podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[30] Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, proč by v důsledku krajským soudem shledaného pochybení bylo nutno zrušit napadené rozhodnutí pro vady řízení. Z napadeného rozsudku ani neplyne, že by měl stěžovatel rozsáhlým způsobem doplňovat dokazování. Krajský soud, co se týče otázky dodání zboží do jiného členského státu, vytkl stěžovateli procesní pochybení spočívající v neinformování žalobkyně o nařízeném provedení svědecké výpovědi řidiče K. V. a dále se už pouze vymezoval vůči stěžovatelem zaujatému právnímu názoru a kritizoval srozumitelnost či dostatečnost odůvodnění jeho rozhodnutí (ve vztahu k legitimnímu očekávání žalobkyně). Názor krajského soudu na důvodnost ostatních uplatněných žalobních námitek byl pro další řízení o odvolání důležitý, a měl proto mít své místo v odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud se však kromě zvolených žalobních námitek, které shledal důvodnými, již zbývajícími žalobními námitkami nezabýval. Z odůvodnění napadeného rozsudku nikterak neplyne, zda (a s jakými závěry) o nich uvážil. Pouze v bodě 34. uvedl, že považuje napadené rozhodnutí ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu za předčasné a bude potřeba provést výslech K. V. v souladu se zákonem.

[31] Krajský soud pochybil, pokud toliko s ohledem na dovození procesního pochybení správce daně (řádné nevyrozumění žalobkyně o nařízeném provedení svědeckého výslechu řidiče K. V.) napadené rozhodnutí zrušil, aniž by dostatečně posoudil, zda tato vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel v kasační stížnosti zcela důvodně upozorňuje na to, že v řízení byli vyslechnuti i další řidiči téže společnosti, o jejichž výsleších již žalobkyně byla řádně informována, avšak neúčastnila se jich. Není ani zřejmé, zda by mohlo na rozhodnutí o odvolání něco změnit, pokud by žalobkyně byla o výslechu řádně informována, nebo zda lze očekávat, že výsledek odvolacího řízení bude jiný, provede-li stěžovatel (v souladu se zákonem) v dalším řízení výslech K. V. znovu. Pro konstatování podstatného porušení ustanovení řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. považuje Nejvyšší správní soud stručné vyjádření krajského soudu za zcela nedostatečné. Zjištěným skutkovým stavem týkajícím se skutečné realizace deklarovaných dodání zboží do jiného členského státu se krajský soud pro zjištěnou vadu řízení vůbec nezabýval, ačkoli mu v hodnocení této otázky zjevně nic nebránilo.

[32] Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že krajský soud porušil povinnost uvedenou v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s., podle které „[s]*oud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí*“. Obsahem tohoto ustanovení není pouze zákaz vykročení mimo meze uplatněných žalobních bodů, ale také obecná povinnost soudu přezkoumat napadené správní rozhodnutí na základě všech uplatněných žalobních bodů.

V této souvislosti odkazuje Nejvyšší správní soud na svůj rozsudek ze dne 5. 5. 2016, č. j. 9 As 297/2015 - 28, ve kterém se vyjádřil k povinnosti správního soudu vypořádat se s uplatněnými žalobními námitkami: *„Možnost soudu rozhodnout dle § 76 s. ř. s. bez nařízení jednání představuje zákonnou výjimku z povinnosti a contrario stanovené v ust. § 51 s. ř. s. Shledá-li soud naplnění některých z důvodů dle § 76 odst. 1 s. ř. s., ospravedlňuje jej takové zjištění toliko k postupu dle § 51 odst. 2 s. ř. s., nepředstavuje však výjimku z ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. a nezbavuje jej povinnosti vypořádat se se všemi námitkami žalobce a učinit stran jednotlivých námitek závěr o jejich důvodnosti či nedůvodnosti. Překážku meritorního přezkumu žalobních námitek by bylo možno připustit toliko v případě konstatování absolutní nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost, resp. vyslovení nicotnosti. Takový závěr v projednávané věci krajský soud neučinil, neboť rozhodnutí zrušil pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. I z tohoto důvodu musí být rozsudek krajského soudu zrušen.“* Obdobný postoj zaujal Nejvyšší správní soud již dříve ve svém rozsudku ze dne 2. 5. 2007, č. j. 5 As 3/2007 - 68. Kasační soud však doplňuje, že tyto závěry platí pouze za předpokladu, že některý z důvodů pro zrušení rozhodnutí správního orgánu nečiní vypořádání dalších námitek zjevně nadbytečným (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2020, č. j. 8 Azs 141/2018 - 33).

[33] Na základě výše uvedených pochybení sice nelze konstatovat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, neboť v napadeném rozsudku jsou důvody pro zrušení stěžovatelova rozhodnutí jednoznačně krajským soudem popsány, představují ale „jinou vadu“ ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., která měla za následek nezákonnost napadeného rozsudku (porušení § 75 odst. 2 věty první s. ř. s.). Již pro tuto vadu je třeba kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

[34] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil také námitky směřující proti právním závěrům, kvůli nimž krajský soud shledal napadené rozhodnutí nezákonným. Vzhledem k tomu, že tyto právní názory krajského soudu jsou samy o sobě přezkoumatelné (a žalovaný je jimi také v dalším řízení o odvolání vázán), zabýval se dále Nejvyšší správní soud i kasačními námitkami věcného charakteru.

[35] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že daňové orgány v nyní posuzované věci nedostatečně identifikovaly chybějící daň ve vztahu k plnění přijatému od společnosti GANMARO.

[36] Krajský soud v dané věci nejprve konstatoval, že byla-li společnosti Fluid vyměřena nulová DPH, nehledě na důvod, proč se tak stalo, správce daně tím rozhodl, že její odběratel (společnost GANMARO) nemá nárok na odpočet DPH. Podle krajského soudu proto společnost Fluid státnímu rozpočtu v souvislosti se spornými transakcemi na DPH nic nedluží, a proto nemůže být splněna podmínka chybějící daně. Krajský soud dále žalovanému vytkl, že z neúčinného daňového přiznání společnosti Fluid skutkově vycházel a na jeho základě v daňovém řízení u žalobkyně shledal, že v předmětném zdaňovacím období společnost Fluid deklarovala zdanitelná plnění uskutečněná i přijatá, nárokovala si odpočet DPH, avšak tato tvrzení (skutečnosti) nebylo možné pro nekontaktnost ověřit. Stěžovatel přitom předpokládal, že skutečná daň, kterou by společnost Fluid měla uhradit, by byla vyšší. Krajský soud taktéž stěžovateli vytkl,

že není zřejmé, z jakých důvodů byl žalobkyni odepřen nárok na odpočet DPH, jestliže měl stěžovatel za to, že žalobkyně splnila ve vztahu k dodávkám od společnosti Fluid formální podmínky vzniku nároku na odpočet DPH dle § 72 a násl. zákona o DPH.

[37] Nejvyšší správní soud se se závěry krajského soudu neztotožňuje, neboť jsou mu zřejmé důvody, které stěžovatele vedly k odepření žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH souvisejícího s transakčními řetězci, v nichž vystupovala společnost Fluid. Pokud stěžovatel konstatoval, že žalobkyně splnila formální podmínky vzniku nároku na odpočet DPH dle § 72 a násl. zákona o DPH, pak tím toliko sdělil, že žalobkyně doložila svá příslušná daňová tvrzení formálně bezvadnými daňovými doklady. Tím ale není vyloučeno, aby správce daně poté, co ověřil naplnění formálních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH, shledal, že došlo k daňovému podvodu. V nyní posuzované věci šlo právě o tento případ. Nárok na odpočet DPH lze odepřít z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu. Zkoumání této skutečnosti následuje až poté, kdy nárok na odpočet s ohledem na splnění formálních podmínek daňovému subjektu vůbec vznikl. Splnění formálních podmínek samozřejmě nevypovídá nic o tom, zda byla v daném případě narušena neutralita DPH v důsledku daňového podvodu.

[38] Co se týče možnosti uplatnění neúčinného daňového přiznání jako podkladu pro rozhodnutí v jiném daňovém řízení, Nejvyšší správní soud nejprve odkazuje na § 74 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, podle něhož „[m]*á-li podání vady, pro které není způsobilé k projednání, nebo vady, pro které nemůže mít předpokládané účinky pro správu daní, vyzve správce daně toho, kdo podání učinil, aby označené vady odstranil podle jeho pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví.*“ Na základě § 74 odst. 3 věty druhé před středníkem daňového řádu stejného časového znění pak platí, že „[n]*ebudou-li vady podání odstraněny, stává se podání uplynutím stanovené lhůty neúčinným, o čemž pořídí správce daně úřední záznam a vyrozumí podatele*“. Zmiňovaným „předpokládaným účinkem“ podání daňového přiznání je především splnění zákonné povinnosti daňového subjektu (§ 101 zákona o DPH), krom toho jím může být zájem samotného daňového subjektu na stanovení daně v souladu s jím tvrzenými skutečnostmi. Z tohoto hlediska se pak může vadné daňové přiznání stát neúčinným ve smyslu § 74 odst. 3 věty druhé daňového řádu; nebude na něj tedy správce daně nahlížet jako na daňové přiznání. Na druhou stranu výše uvedená zákonná ustanovení správci daně žádným způsobem nezapovídají, aby v jiném daňovém řízení (ale i za určitých okolností i v tom, v němž byl daný neúčinný úkon učiněn) k samotnému podání přihlédl jako k důkazu, použil jej jako pomůcku či jako indicii apod. Na rozdíl od krajského soudu tedy Nejvyšší správní soud neshledává stěžovatelův postup „neakceptovatelným“.

[39] K samotné identifikaci chybějící daně, jíž považoval krajský soud za nedostatečnou, Nejvyšší správní soud uvádí, že úvaha krajského soudu je správná toliko z hlediska jazykového výkladu. Je pravdou, že byla-li společnosti Fluid za zdaňovací období listopad 2014 stanovena daň 0 Kč, stěží mohla tuto daň nezaplatit, tj. nesplnit povinnost zaplatit stanovenou daň. Krajský soud sice v odůvodnění napadeného rozsudku citoval obecně rozšířenou definici podvodu na DPH, podle které jde o „*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 skutečné operace neodpovídají běžným*

obchodním podmínkám.“ Neodvedení daně je ale třeba chápat v širším smyslu, tj. zahrnout sem i situace, kdy některý z článků podvodného řetězce způsobí narušení neutrality DPH v předmětném řetězci.

[40] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli i v tom ohledu, že v posuzované věci nebylo vyměření nulové daně společnosti Fluid založeno na jakémkoli reálném skutkovém základě ani na zjištěních správce daně, nýbrž šlo pouze o aplikaci § 145 odst. 1 daňového řádu. Podle daného ustanovení platí, že „[n]*ebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.*“ Z toho jasně vyplývá, že jde o daň vyměřenou na základě kombinace právní fikce podání daňového tvrzení s právní domněnkou, že toto tvrzení bylo na daňovou povinnost ve výši 0 Kč. V žádném případě ale nelze jednoduše konstatovat, jak učinil krajský soud, že neutralita daně nebyla v transakčním řetězci narušena. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na svůj rozsudek ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, v němž uvedl: „*Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).*“

[41] Krajský soud podpořil svůj právní závěr odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 333/2017 - 63. Právní názor v tomto rozsudku vyjádřený byl nicméně vysloven na základě podstatně odlišného skutkového základu věci. V odkazovaném rozsudku totiž subdodavatel podal řádné a bezvadné daňové přiznání k DPH, přičemž nekontaktním se pro správce daně stal až po zahájení postupu k odstranění pochybností. V nynější věci nebylo daňové přiznání (účinně) společností Fluid podáno a nedošlo k zahájení postupu k odstranění pochybností. Významný rozdíl spočívá v tom, že v odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu bylo správcem daně konstatováno u subdodavatele neprokázání uskutečnění plnění; to se pak mohlo promítnout do daňového řízení subdodavatelova přímého odběratele tak, že mu mohl být neuznán uplatněný nárok na odpočet z odpovídajících přijatých zdanitelných plnění. V nyní posuzované věci však správcem daně nebyl zahájen postup k odstranění pochybností; správce daně se tedy nevyjadřoval ke skutkové stránce (uskutečnění zdanitelných plnění), neboť pracoval s fikcí nulového daňového přiznání společnosti Fluid. Správce daně nyní nečinil skutková zjištění, která by ovlivnila daňová řízení subjektů v obchodním řetězci následujících. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 333/2017 - 63 nebyl příléhavý.

[42] Stěžovatel naopak v kasační stížnosti správně poukázal na rozsudek Soudního dvora ve věci *Astone*. Byť se v této věci Soudní dvůr otázkou podvodu na DPH zabýval zcela okrajově, uvedl v něm, že „[k]*onkrétně nepodání přiznání k DPH, jakož i nevedení účetnictví, které by umožňovaly aplikaci DPH a její kontrolu daňovou správou, a neevidování vystavených a zaplacených faktur mohou bránit správnému výběru daně, a tudíž ohrozit řádné fungování společného systému DPH. Unijní právo tudíž nebrání tomu, aby členské státy měly za to, že taková nesplnění povinností jsou součástí daňového úniku, a odmítly uznat v takovém*

případě nárok na odpočet.“ Pod výše uvedené je možné podřadit i případ společnosti Fluid, která (účinně) nepodala daňové přiznání a po výzvách správce daně (k odstranění vad podání a následně i k podání daňového přiznání) byla nekontaktní. Porušením těchto povinností efektivně bránila správnému výběru daně, což vyústilo v aplikaci § 145 odst. 1 *in fine* daňového řádu a formálnímu vyměření daně 0 Kč. Tímto narušila neutralitu systému DPH v dotčených obchodních řetězcích. Soudní dvůr rovněž nechápe pojem „chybějící daň“ zcela striktně jako neuhrazení formálně stanovené daňové povinnosti, nýbrž užitím kritéria „narušení neutrality DPH“ uplatňuje extenzivní výklad. I v tomto ohledu jsou tudíž stěžovatelovy kasační námitky důvodné. Se stěžovatelem lze souhlasit i v tom, že chybějící daň identifikoval i u společnosti NANO jako dalšího článku řetězce transakcí (viz bod 60 stěžovatelova rozhodnutí). S tímto se krajský soud rovněž nijak nevypořádal, ačkoliv i tato skutečnost měla význam pro určení, zda se v řetězci transakcí zasažených podvodem nacházela chybějící daň.

[43] Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že nyní se jeho úvahy týkají toliko objektivních okolností zakládajících důvodnou domněnku existence daňového podvodu (první krok algoritmu vedoucího v samém důsledku k odepření nároku na odpočet DPH); zda se stěžovatelka účastnila daňového podvodu vědomě (ani zda vůbec byly náležitě osvědčeny další nezbytné prvky zakládající závěr o existenci daňového podvodu), není předmětem kasační stížnosti.

[44] Poslední okruh námitek se týká porušení zásady legitimního očekávání. Stěžovatel měl podle krajského soudu u některých plnění nárok na odpočet DPH odepřít, zatímco u jiných nikoliv, aniž by tuto nevyváženost jakkoliv v napadeném rozhodnutí vysvětlil. Žalobkyně proto mohla mít legitimní očekávání, že pokud jí u některých plnění byl odpočet uznán, bude jí uznán i v případě všech srovnatelných plnění. Nejvyšší správní soud je však toho názoru, že stěžovatel zcela jednoznačně označil důvody, které opodstatňují odlišné závěry správce daně u jednotlivých (žalobkyní vyzdvihovaných) plnění.

[45] Nejprve je třeba upozornit, že žalobkyně v odvolání uplatnila námitku porušení legitimního očekávání jak u případů (ne)prokázání dodání zboží do jiného členského státu, tak u obchodních transakcí, v nichž se měla vědomě zúčastnit daňového podvodu. Nejvyšší správní soud podotýká, že důvody pro neuznání či odepření nároku na odpočet DPH jsou u těchto dvou skupin rozdílné. Proto je zapotřebí, aby byla námitka porušení legitimního očekávání žalobkyní náležitě specifikována ve vztahu ke každé z nich. Legitimní očekávání daňového subjektu v případech faktické realizace dodání zboží do jiného členského státu může být založeno na jiných okolnostech či postupech správce daně, než tomu bude u legitimního očekávání subjektu v případě neúčasti (či nevědomé účasti) na daňovém podvodu. Z daňového spisu je přitom zjevné, že žalobkyně tyto námitky v dostatečné míře specifikovala a obě skupiny případů neuznání nároku na odpočet DPH odlišila; toto však krajský soud vůbec nereflektoval. Nejvyšší správní soud pak, na rozdíl od krajského soudu, nalezl na odvolací námitky žalobkyně v odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí zcela adekvátní odpovědi.

[46] Žalovaný v bodech [151] a [152] vypořádal námitku žalobkyně ohledně porušení legitimního očekávání ve vztahu k dodání zboží do jiného členského státu. Uvedl,

že „*…správce daně získal na základě odpovědí německé daňové správy taková zjištění, která nezakládala důvodné pochybnosti o naplnění hmotněprávních podmínek odvolatelem deklarovaného osvobození při dodání zboží do jiného členského státu dle ust. § 64 ZDPH. Proto nelze automaticky dovodit, že správce daně považoval uplatněný nárok na osvobození za oprávněný v dotčených zdaňovacích obdobích. Prvostupňový správce daně neměl zjištěné takové skutečnosti, které by mu svým charakterem umožnily neuznat období měsíců duben a červen roku 2014. Správce daně provedl dne 6. 1. 2017 a 13. 11. 2017 výslechy svědků, řidičů. Kteří vnesli do prověřované obchodní transakce […] nové skutečnosti, které správce daně předestřel odvolateli vydanou výzvou k prokázání skutečností č. j. 27018/183218-62562-804782.*“ K tomu stěžovatel dodal, že „*…pokud prvostupňový správce daně v určitém řízení či postupu vyhodnotí obchodní transakci dle určité faktury určitým způsobem, neznamená to, že toto hodnocení má absolutní povahu, a je nutno zkoumat, zda znaky, jimiž je transakce charakterizována, mají autonomní povahu, či zda v kontextu jiných skutečností mohou mít odlišný význam. Pouze při autonomní povaze těchto znaků se lze odvolávat na zásadu legitimního očekávání. O autonomní povaze znaků nelze hovořit zejména v situaci, kdy správce daně při pozdějším hodnocení měl informace, kterými při prvním hodnocení nedisponoval, jako v případě zde řešeného případu. Skutečnost, že prvostupňový správce daně nezpochybnil obchodní případ deklarovaný daňovým dokladem č. FA5130424 neznamená, že aproboval veškeré obchodní případy, které odvolatel deklaruje v obdobném duchu. S poznatky, které prvostupňový správce daně shromáždil ve Zprávě o daňové kontrole, se spíše jeví nesprávné hodnocení obchodního případu dle výše uvedeného daňového dokladu, který odvolatel vydává za legitimní, avšak pro takový závěr nemá odvolací orgán dostatek podkladů, neboť tento obchodní případ není předmětem tohoto daňového řízení. Podstatné pro tento případ je, že předmětným daňovým řízením bylo prokázáno, že odvolatel neunesl své důkazní břemeno stran prokázání osvobození od daně ve vztahu k plněním uskutečněným pro společnost Singatrade.*“

[47] Ve vztahu k plněním souvisejícím s daňovým podvodem, kterého se měla žalobkyně vědomě účastnit, pak stěžovatel v bodě 150 zopakoval argumentaci citovanou v předchozím bodě tohoto rozsudku a uvedl: „*K předmětným obchodním případům, deklarovaným daňovými doklady č. FA6140286, FA21410578 a FA6140662 pak lze doplnit, že prvostupňový správce daně u těchto případů neprokázal, že by se odvolatel v rámci těchto obchodních případů účastnil podvodného jednání. Předmětné obchodní transakce byly obchodovány v jiných řetězcích, případně byly zcela jiného charakteru – nákup 2 ks počítačů, než ve zde řešených obchodních případech, a tudíž skutečnosti vztahující se k těmto obchodním případům nelze bez dalšího vztahovat i na případy zde řešené.*“

[48] Podle názoru Nejvyššího správního soudu se žalobkyni dostalo v rozhodnutí žalovaného řádného vypořádání uplatněných námitek vztahujících se k porušení zásady legitimního očekávání. Stěžovatel vysvětlil, že důvodem pro žalobkyní povšimnuté odlišnosti jsou odlišná skutková zjištění (resp. jejich nedostatek v jiných než předmětných zdaňovacích obdobích). Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí s krajským soudem, že stěžovatel ve svém rozhodnutí odlišné závěry při stanovení daně u „obdobných“ plnění neodůvodnil. Rovněž je třeba upozornit na skutečnost, že žalobkyně své odvolací námitky ohledně porušení legitimního očekávání nijak nerozvedla, resp. vůbec nerozporovala stěžovatelem poskytnuté vysvětlení. Podobného pochybení se následně dopustil i sám krajský soud, neboť z odůvodnění napadeného rozsudku není vůbec zřejmé, že si byl výše

citovaných pasáží odůvodnění stěžovatele vědom, resp. jaký k nim zaujal názor a proč je považoval za nedostatečné.

[49] K samotné otázce, zda daňovému subjektu může v souvislosti s jiným zdaňovacím obdobím vzniknout legitimní očekávání o tom, že i v dalších zdaňovacích obdobích bude správce daně přistupovat k uplatněnému nároku na odpočet DPH obdobně, Nejvyšší správní soud uvádí následující. V obecné rovině může daňový subjekt nabýt legitimního přesvědčení, že transakce, které provedl, jsou daňově „bezproblémové", vzhledem k tomu, že nejsou správcem daně výslovně zpochybněny a že daňová přiznání, jež se jich týkají, nevedla bez dalšího například k zahájení postupu k odstranění pochybností. Míra takto vzniklého legitimního přesvědčení a z toho plynoucího očekávání ohledně jiných obdobných situací do budoucna je však velmi nízká. V daňové praxi, která hodnotí obrovské množství simultánně probíhajících transakcí, v řadě případů nutně velmi povrchně, je totiž zcela běžné, že řada těch, které by při bližším zkoumání mohly být vyhodnoceny jako podezřelé, pozornosti správců daně unikne. Odborná literatura v oblasti správního trestání dovodila, že *„pokud určitá skutkově srovnatelná jednání nebyla v předchozí praxi postihována, ač být měla, nemůže se pachatel obdobného činu dovolávat legitimního očekávání, že i jeho protiprávní jednání bude ‚tolerováno'"* (JELÍNKOVÁ, J., Posouzení výše pokuty za přestupek. *In* časopis Správní právo, č. 3-4/2022. Praha: Ministerstvo vnitra České republiky, 2022, 157 s.). Obdobný přístup je jistě na místě i v daňové praxi v rámci provádění daňové kontroly stran správnosti daňového tvrzení a odhalovaní podvodů na dani.

[50] V nyní posuzované věci bylo podstatné to, zda obstojí závěry o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu ve vztahu k těm plněním, u nichž byl žalobkyni nárok na odpočet DPH odepřen. Pokud by obstály, pak paradoxně by bylo namístě (pakliže byly porovnávané případy skutečně srovnatelné) v neprospěch žalobkyně odepřít nárok na odpočet daně i v souvislosti s plněními, kde byl dosud daňovými orgány uznán jako oprávněný (samozřejmě s ohledem na běh lhůty pro vyměření daně). Ve světle této úvahy je již zcela zřejmé, že takto předmět sporu vymezen nebyl.

[51] Rovněž je třeba podotknout, že obecně není povinností správce daně odůvodňovat v každém jednotlivém případě uplatnění nároku na odpočet DPH, proč považoval podmínky vzniku nároku za splněné a současně proč shledal předpoklady pro odepření nároku za neprokázané.

IV. Závěr a náklady řízení

[52] Jelikož Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu v souladu s § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení.

[53] Krajský soud je v dalším řízení na základě § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku. Při výkladu pojmu „chybějící daň" bude vycházet z jejího širšího pojetí, tj. ve smyslu „narušení neutrality DPH". Při posouzení této otázky rovněž vezme dále v potaz i jiné články řetězce, než pouze společnost Fluid. V této souvislosti bude krajský soud vycházet i ze závěru

Nejvyššího správního soudu ohledně použitelnosti „neúčinného“ daňového přiznání společnosti Fluid jakožto důkazního prostředku v daňovém řízení žalobkyně. Krajský soud se následně vypořádá i s dalšími kroky, které odůvodňují odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti žalobkyně na podvodu (tj. objektivní okolnosti, jejich nestandardnost, vědomostní test apod.) a které krajský soud v napadeném rozsudku doposud nezkoumal. Krajský soud se bude dále opětovně zabývat procesním pochybením spočívajícím v nevyrozumění žalobkyně předem o svědeckém výslechu řidiče K. V., přičemž pečlivě zváží, zda skutečně mohlo jít o vadu, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., a v závislosti na výsledku tohoto posouzení případně nařídí ve věci jednání, nebudou-li splněny zákonné podmínky pro jiný postup.

[54] V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. listopadu 2022

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu