ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **KADAMO a.s.**, se sídlem Místecká 1138/101, Ostrava, zastoupená Mgr. Ing. Danielem Keprtou, advokátem se sídlem Dlouhá 53/6, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 Af 61/2018 – 102,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 Af 61/2018 – 102, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 8. 2018, č. j. 38708/18/5300-22444-711887, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí – dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „*správce daně*“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2012 – 2013 (24 dodatečných platebních výměrů) a za zdaňovací období roku 2014 (čtyři dodatečné platební výměry). Správce daně neuznal uplatněné odpočty za reklamní služby poskytnuté žalobkyni dvěma dodavateli, společností Propag-STORM a.s., nyní pod firmou PROPAG-STORM a.s. "v likvidaci" (dále jen „*společnost Propag*“), a společností OR - RAMS s.r.o. "v likvidaci" (dále jen „*společnost OR*“).

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „*krajský soud*“), který jí rozsudkem ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 Af 61/2018 – 102, vyhověl. Rozhodnutí žalovaného tedy zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] K tomu krajský soud uvedl tři zrušovací důvody: (a) nedostatečnou identifikaci chybějící daně; (b) nedostatečné zjištění skutkového stavu - nesprávné hodnocení svědeckých výpovědí H. K. (tehdejší předsedkyně dozorčí rady společnosti Propag) a L. O. (tehdejší statutární orgán –

jediná členka představenstva společnosti Propag); obě jmenované dále společně jen „*svědkyně*“, a (c) nesplnění podmínky neuznání odpočtu u plnění přijatých od společnosti OR.

[4] Co se týče prvního zrušovacího důvodu (tj. nedostatečné identifikace chybějící daně), krajský soud nejprve konstatoval, že doměření daně společnosti Propag zásadně nebrání, aby správce daně doměřil tutéž daň žalobkyni, protože se tak stalo z různých důvodů: společnosti Propag byla daň vyměřena pro neprokázání deklarovaných dodavatelů, zatímco žalobkyni byla vyměřena z důvodu zasažení transakce podvodem. Krajský soud si poté položil otázku, zda v této situaci obstojí závěr žalovaného o existenci chybějící daně a odpověděl na ni záporně.

[5] Uvedl k tomu, že při daňovém podvodu státu chybí daň, která mu měla být odvedena. Může nastat situace, že takto chybějící daň „vytvoří“ správce daně tím, že u jedné z do podvodu zapojených společností neuzná odpočet pro nesplnění její důkazní povinnosti. Pokud však v jiném, skutkově souvisejícím, řízení zjistí, že důvody pro odepření odpočtu zde nejsou, nemůže na to nereagovat a setrvat na závěru o chybějící dani vzniklé jejím „vytvořením“, protože tato daň nemůže být tou výhodou, které se mělo podvodem dosáhnout. Podle krajského soudu jdou závěry v obou daňových řízeních (tj. vedených se žalobkyní a se společností Propag) „*proti sobě*“. Soud též uvedl, že – řečeno trestněprávní terminologií – byla porušena jednota skutku.

[6] Krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2019, č. j. 3 Afs 308/2017 - 52, podle něhož dospěje-li správce daně ve dvou daňových řízeních k odlišným závěrům ohledně téže transakce, musí se v odůvodnění svého rozhodnutí s těmito rozdíly náležitě vypořádat. Podle krajského soudu v nyní projednávané věci žalovaný o téže transakci rozhodl ve dvou souvisejících řízeních odlišně, aniž by tento postup vysvětlil, odlišné závěry přitom bezprostředně souvisejí s určením chybějící daně a navzájem se vylučují. Úvaha žalovaného o tom, „kde je chybějící daň“, je proto nepřezkoumatelná.

[7] Co se týče druhého zrušovacího důvodu sub (b) výše (tj. nesprávného hodnocení výpovědí svědkyň), krajský soud uvedl, že žalovaný z výpovědí svědkyň dovodil řadu skutečností: (1.) obchodní řetězec byl vytvořen účelově s cílem neoprávněného snížení daňových povinností, (2.) cíle bylo dosaženo neúměrným navyšováním cen plnění ve střední části řetězce, neboť podstatná část kupní ceny byla následně vrácena též žalobkyni, a (3.) řetězec byl organizován převážně V. P., přičemž žalobkyně spadala pod skupinu klientů, jež měl na starosti B. M. Podle krajského soudu ani jednu z těchto skutečností však výpovědi svědkyň K. a O. neprokazují, protože svědkyně se nepodílely na účelovém vytvoření řetězce, ani se neúčastnily předávání vratek. O těchto skutečnostech věděly pouze z doslechu, popř. to dle jejich výpovědí bylo „*veřejným tajemstvím*“. Tyto skutečnosti tedy dle krajského soudu znají pouze zprostředkovaně a jejich výpovědím tak nelze bez dalšího přikládat důkazní sílu.

[8] Krajský soud nevyloučil, že by bylo možné skutkový stav výjimečně zjistit i z těchto nepřímých výpovědí, okolnosti by však musely být naprosto jednoznačné, o věrohodnosti svědkyň a pravdivosti jejich výpovědí by nesměly být žádné pochybnosti. Výpovědi svědkyň dle soudu nezapadají do jinak zjištěného uceleného řetězce skutečností, protože žalovaný skutkový základ zjistil výlučně z těchto výpovědí. Ty nejsou konkrétní, ucelené ani bezrozporné, neboť mezi dřívějšími a novými výpověďmi jsou rozpory. Svědkyně je nadto činily v situaci, kdy probíhalo trestní řízení, jímž mohly být ohroženy, což žalovaný nereflektoval, ač jde o okolnost, která mohla mít vliv na jejich věrohodnost. Proto krajský soud uzavřel, že závěr žalovaného o vytvoření řetězce nemá oporu ve spise.

[9] Co se týče třetího zrušovacího důvodu sub (c) výše (tj. nesplnění podmínky neuznání odpočtu u plnění přijatých od společnosti OR), krajský soud uvedl, že v posuzovaném případě

nárok na odpočet DPH neuznal správce daně ani žalovaný, protože žalobkyně nesplnila svou důkazní povinnost. Žalobkyně nárok na odpočet DPH za zdanitelná plnění prokazovala fakturami přijatými od společnosti OR a fotodokumentací. Správce daně i žalovaný však uvedli, že zde existují skutečnosti, které odůvodňují pochybnosti, zda reklamní služby poskytla skutečně společnost OR.

[10] Krajský soud k tomu uvedl, že pochybnosti se musejí vztahovat k relevantním skutečnostem, kterými v posuzované věci jsou (1.) přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, (2.) od deklarovaného dodavatele, který je plátcem daně, (3.) použití tohoto plnění pro účely zdanitelných plnění osobou povinnou k dani [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“)]. Žalovaný ani správce daně v posuzované věci neprokázali skutečnost, která by deklarovaná tvrzení zpochybňovala. Jedinou takovou skutečností byla nekontaktnost společnosti OR, což podle krajského soudu nepostačuje. To samo o sobě nemůže vést k aktivaci důkazní povinnosti žalobkyně, protože není splněn její předpoklad – prokázané pochybnosti správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Nemůže tedy obstát závěr žalovaného o vyloučení uplatněných odpočtů z důvodu nesplnění důkazní povinnosti žalobkyně.

[11] Proti rozsudku krajského soudu podává žalovaný (dále jen „*stěžovatel*“) kasační stížnost, jejíž důvod podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[12] Ke zrušovacímu důvodu sub (a) (tj. nedostatečná identifikace chybějící daně) stěžovatel uvádí, že závěr krajského soudu popírá samotnou podstatu daňového podvodu, jak ji vymezují ve své judikatuře Soudní dvůr EU a Nejvyšší správní soud. Poukazuje na to, že na daňová řízení vedená u společnosti Propag a u žalobkyně je nutno nahlížet odděleně. Dále zdůrazňuje, že o daňovém podvodu má smysl uvažovat pouze tehdy, pokud u daného daňového subjektu jsou splněny podmínky nároku na odpočet daně podle § 72 a §73 zákona o DPH. Tyto podmínky u žalobkyně splněny byly, proto byl správce daně oprávněn i povinen prověřit, zda žalobkyně svůj nárok na odpočet daně neuplatnila podvodně či zneužívajícím způsobem a dospěl k závěru, že tomu tak bylo. Stěžovatel dále zdůrazňuje samostatnost daňového řízení a to, že skutkové závěry z jiného daňového řízení nemohou vyvolat legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností mimo jiné pro to, že výsledek daňového řízení závisí i na procesní aktivitě daňového subjektu. Ve věcech žalobkyně a společnosti Propag byla vedena samostatná daňová řízení, na jejichž základě dospěl správce daně k odlišnému hodnocení věci u každého z těchto daňových subjektů.

[13] Podle stěžovatele je nesporné, že společnosti Propag byla doměřena daň právě z plnění pro žalobkyni a tato daň nebyla zaplacena. Neutralita daně tedy byla fakticky porušena, přičemž chybějící daň byla detekována právě u společnosti Propag. Závěry krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele nejsou namístě.

[14] Co se týče druhého zrušovacího důvodu sub (b) výše (tj. nesprávného hodnocení výpovědí svědkyň), stěžovatel poukazuje na to, že správce daně odhalil řetězce obchodních společností, v nichž docházelo ve střední části k umělému navyšování DPH a žalobkyně vždy figurovala jako koncový článek. Svědkyně se na chodu těchto řetězců podílely. Porovnáním ceny za reklamní služby správce daně zjistil, že byla cena ve střední části řetězce pěti až třicetinásobně zvýšena. Správce daně též popsal a doložil právní, obchodní i osobní vazby v těchto řetězcích a souvisejících obchodních transakcích i jejich nestandardnost. Podle stěžovatele je též třeba zohlednit okolnosti, za jakých byla navázána spolupráce žalobkyně se společností Propag, jak byla stanovena kupní cena za poskytnutá plnění, dále zda předmětná plnění byla přínosem

pro účastníka řízení, chybějící doklady k jednání akcionářů ohledně nabídek společnosti Propag a existenci tzv. vratek.

[15] Podle stěžovatele výše uvedené dokládá, že závěry správce daně vystavěné na uvedených skutečnostech vytvořily ucelený, logický soubor na sebe navazujících důkazních prostředků. Krajský soud pochybil, jestliže se soustředil jen na svědecké výpovědi a pominul ostatní důkazní prostředky.

[16] Stěžovatel též polemizuje s hodnocením výslechů svědkyň ze strany krajského soudu. Obě svědkyně nezávisle na sobě shodně uvedly, že k neúměrnému navyšování ceny plnění docházelo ve střední části řetězce, tato plnění nakupovala společnost Propag, středové společnosti žádnou činnost nevykonávaly a následně docházelo k vrácení podstatné části kupní ceny (tzv. vratek) odběratelům společnosti Propag, tedy i žalobkyni. Výpovědi svědkyň podporují a doplňují zjištění správce daně uvedená v odstavci [14] výše. Stěžovatel též neshledává rozpory ve výpovědích svědkyň. Krajský soud nerespektoval postavení obou svědkyň ve společnosti Propag ani jejich obeznámenost s danou problematikou.

[17] Co se týče třetího zrušovacího důvodu sub (c) výše (tj. nesplnění podmínky neuznání odpočtu u plnění přijatých od společnosti OR), stěžovatel uvádí, že důvodem neuznání nároku bylo, že žalobkyně neprokázala, že plnění přijala od této společnosti. Nekontaktnost dodavatele - společnosti OR - byla pouze jedním z důvodů pochybností správce daně, pro něž důkazní břemeno přešlo na žalobkyni.

[18] Dalšími důvody byla dle stěžovatele (a) zjištění získaná v rámci vyhledávací činnosti u společnosti OR, (b) nestandardní navázání spolupráce žalobkyně se společností OR pouhé tři měsíce od vzniku této společnosti, (c) skutečnost, že bývalý jednatel společnosti OR Jan Nitsche se přes opakovaná předvolání nedostavil k výslechu, a (d) zjištění, že se společnost OR měla zabývat pouze zprostředkováním reklamních služeb pro společnost Amido Steel s. r. o., jejímž jednatelem byla stejná osoba jako jednatel společnosti OR. Požadavek správce daně, aby žalobkyně předložila důkazy o tom, že deklarovaná plnění přijala právě od společnosti OR, byl tedy přiměřený.

[19] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, na nějž odkázal i krajský soud, právě nekontaktnost dodavatele (zde společnosti OR) vyvolává opodstatněné pochybnosti o prověřovaných plněních, které však může daňový subjekt odstranit dalšími důkazními prostředky. Poznatek krajského soudu, že společnost OR v době šetřených transakcí existovala a byla kontaktní, je dle stěžovatele nepřípadný. Z logiky věci je zřejmé, že nekontaktnost nastává až v době, kdy správce daně deklarovaná plnění prověřuje. Společnost OR vznikla krátce před uskutečněním transakcí se žalobkyní, následně přestala plnit daňové povinnosti a byla označena jako nespolehlivý plátce. V roce 2016 byla společnost OR zrušena s likvidací, její bývalý jednatel Jan Nitsche se k výslechu nedostavil. Rozhodné skutečnosti tedy nebylo možné u této společnosti prověřit. Jednání společnosti OR založilo důvodné pochybnosti o žalobkyní deklarovaných plněních, přičemž žalobkyni byla dána možnost prokázat svá tvrzení předložením vhodných listinných důkazů. Oprávněnost takového postupu ostatně konstatuje rovněž výše uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 204/2007 - 72.

[20] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Ke kasačním námitkám ohledně zrušovacího důvodu sub (a) (tj. nedostatečná identifikace chybějící daně) uvádí, že za chybějící daň nelze považovat jakoukoli doměřenou daň, ale daň chybějící právě z titulu daňového podvodu či v přímé souvislosti s ním. K narušení neutrality daně pak došlo právě doměřením daně společnosti Propag a argumentace stěžovatele je „*vzájemně*

protichůdná“. Stěžovatelem nebyla prokázána existence daňového podvodu, natož fakt, že se ho žalobkyně účastnila.

[21] Ke zrušovacímu důvodu sub (b) (tj. nesprávné hodnocení výpovědí svědkyň) žalobkyně uvádí, že tyto výpovědi jsou fakticky jediným důkazem ve věci údajného daňového podvodu, a polemizuje s jejich hodnocením ze strany stěžovatele. Ohledně zrušovacího důvodu sub (c) výše (tj. nesplnění podmínky neuznání odpočtu u plnění přijatých od společnosti OR) žalobkyně namítá, že je nepřesné označovat společnost OR za nekontaktní, neboť tato společnost byla vymazána z obchodního rejstříku, a tedy neexistuje. Posuzovat míru „nekontaktnosti“ je v takovém případě nepříhodné. Zánik společnosti OR v době daňové kontroly a nedostavení se jejího bývalého jednatele k výslechu u správce daně nelze klást k tíži žalobkyni.

[22] Podáním ze dne 20. 5. 2020 stěžovatel informoval Nejvyšší správní soud o trestním rozsudku krajského soudu ze dne 6. 2. 2020, č. j. 30 T 7/2017 - 5600 (dále jen „*rozsudek trestního soudu*“), jímž soud rozhodl o vině a trestu Ing. T. D. (předsedy představenstva žalobkyně) a žalobkyně samotné za spáchání zvlášť závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění účinném do 30. 6. 2016, a dále za spáchání zločinu legalizace výnosů z trestní činnosti dle ustanovení § 216 odst. 1 písm. a) odst. 4 písm. c) téhož zákona, ve znění účinném do 31. 1. 2019. Stěžovatel poukazuje na to, že rozsudek trestního soudu se týká mimo jiné i plnění, která byla předmětem sporu v nyní posuzovaném případě. Stěžovatel odkazuje zejména na body 27 až 29 rozsudku trestního soudu ohledně vyjádření svědkyň před správcem daně, které trestní soud hodnotil jako věrohodné a současně nepřejal názor, že svědkyně vypovídaly o věcech, které znaly z doslechu.

[23] Podáním ze dne 2. 6. 2021 stěžovatel informoval Nejvyšší správní soud o rozsudku krajského soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 25 Af 1/2020 - 57, ve věci společnosti ExaSoft Czech a.s. (dále jen „*rozsudek KS ve věci ExaSoft*“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí stěžovatele ve věci totožného řetězce obchodních společností, za shodná zdaňovací období a na základě *de facto* totožné skutkové podstaty jako v nyní projednávané kauze.

[24] Společnost ExaSoft Czech a.s. v dané věci vystupovala jako přímý odběratel společnosti Propag, přičemž bylo prokázáno, že obchodní transakce byly zasaženy podvodem, o kterých obchodní společnost ExaSoft Czech a.s. vědět mohla a měla, a tudíž jí nebyl přiznán nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Propag. Stěžovatel v podání poukazuje na odlišné hodnocení podobných otázek ze strany krajského soudu; konkrétně zde krajský soud měl dospět k závěru o existenci řetězce vytvořeného záměrně s cílem podvodu na DPH. Vytknul sice orgánům finanční správy, že nesprávně chybějící daň shledaly u společnosti Propag, avšak toto pochybení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí stěžovatele, neboť byla vyřešena poukazem na nekontaktnost a rozpory v daňových tvrzeních středových společností v řetězci. Stěžovatel též poukázal na rozdílné hodnocení výpovědí svědkyň ze strany krajského soudu.

[25] Ve třetím podání ze dne 10. 6. 2021 stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019 - 46 (dále jen „*rozsudek NSS z května 2021*“), ve věci stejné žalobkyně, v němž soud zamítl kasační stížnost téhož stěžovatele (tedy Odvolacího finančního ředitelství) proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu. Stěžovatel zdůrazňuje, že v odkazovaném rozsudku NSS se jednalo mj. o otázku neprokázání existence spojených osob ve smyslu zákona o daních z příjmů ve vztahu k plněním přijatých od společnosti Propag. Ačkoli skutkové okolnosti byly obdobné jako v nyní projednávané věci, hlediska pro posouzení ve vztahu k dani z příjmů a DPH jsou odlišná.

[26] Stěžovatel uvádí, že v případě daně z příjmů právnických osob je při posuzování existence spojených osob ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů stěžejní, aby daňové orgány prokázaly existenci obchodního řetězce, přímou účast daňového subjektu a jeho prospěch z tohoto zapojení, tj. snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. NSS v rozsudku z května 2021 nezpochybnil prokázání existence řetězce spojených osob, avšak zpochybnil prokázání toho, že žalobkyně na tomto řetězci profitovala. Soud na jedné straně konstatoval relevantnost výpovědí svědkyň ve smyslu sdělených indicií, avšak tyto výpovědi dle jeho závěrů měly být dále podrobeny dalšímu ověřování a doplňování. Podle soudu dále nebyla zohledněna ani zjištění daňových orgánů plynoucí z trestního řízení s tím, že na nich nebylo rozhodnutí o odvolání založeno.

[27] Stěžovatel má za to, že situace v nyní projednávané věci je odlišná. Aby mohla být konstatována účast daňového subjektu na podvodu na DPH, musí být objasněna podstata daňového podvodu a vylíčen řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Teprve poté, kdy daňové orgány postaví najisto, že k daňovému podvodu došlo, je možné přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu. Pokud jsou tyto dvě podmínky dány, tj. existence podvodu a zaviněná účast v podvodném obchodním řetězci, zkoumají se přijatá opatření ze strany daňového subjektu k zamezení jeho účasti na daňovém podvodu. Zásadním rozdílem mezi institutem spojených osob dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a podvodu na DPH je, že v případě daňového podvodu nemusí být hlavním cílem prováděných transakcí profitování (daňové zvýhodnění) daňového subjektu ze zapojení do podvodného řetězce, nýbrž to, zda daňový subjekt mohl a měl vědět, že přijal plnění z řetězce zasaženého podvodem, a jaká rozumná opatření přijal k zamezení své účasti na daňovém podvodu.

[28] Stěžovatel v této souvislosti zdůrazňuje, že existence řetězců byla prokázána a výpovědi svědkyň zapadaly do mozaiky dalších zjištění ohledně daňového podvodu. V rozhodnutí stěžovatele pak byla zohledněna i jiná zjištění orgánů činných v trestním řízení, konkrétně z obžaloby T. D. Stěžovatel tak má za to, že důkazní prostředky v daňovém řízení v nyní projednávané věci vytvořily ucelený logický soubor.

[29] V posledním podání ze dne 12. 10. 2021 stěžovatel upozorňuje na to, že Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 126/2021 - 41, zamítl kasační stížnost společnosti ExaSoft Czech a.s. Je přesvědčen, že zde uvedené závěry lze aplikovat také v nyní projednávaném případě.

[30] Žalobkyně se k dodatečným podáním stěžovatele nevyjádřila.

[31] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a za stěžovatele jedná osoba s příslušným právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[32] Kasační stížnost je důvodná.

[33] Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatel vhodně upozornil na rozsudek KS ve věci ExaSoft. V něm totiž krajský soud vskutku posuzoval velmi podobné žalobní námitky ohledně téhož řetězce, avšak dospěl přímo k opačným závěrům a opačnému výroku než v nyní

projednávané věci. Zdejšímu soudu je dále z úřední činnosti známo a stěžovatel na tuto skutečnost také upozornil v posledním doplnění své kasační stížnosti, že kasační stížnost společnosti ExaSoft Czech a.s. byla zamítnuta Nejvyšším správním soudem rozsudkem č. j. 6 Afs 126/2021 - 41 (dále jen „*rozsudek NSS ve věci ExaSoft*“); všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz.

[34] V posledně uvedeném rozsudku kasační soud zkoumal právní otázky, relevantní i pro nyní projednávanou věc (otázka chybějící daně), respektive posuzoval provedené dokazování - důkazní hodnotu výslechů stejných svědkyň jako v nyní projednávané věci. Nyní rozhodující senát se se závěry rozsudku NSS ve věci ExaSoft ztotožňuje a bude z něj vycházet i v nyní projednávaném případu.

[35] První zrušovací důvod napadeného rozsudku se týká chybějící daně. Ve zkratce lze shrnout, že dle napadeného rozsudku nemůže být chybějící daní ta daň, kterou neodvedla společnost Propag, protože v jejím případě nebyla daň odvedena pro neprokázání deklarovaných dodavatelů. Podobně jako ve věci ExaSoft i v nyní projednávané věci však žalovaný neustal na určení chybějící daně u společnosti Propag, avšak též uvedl, že tato daň nebyla odvedena u (nyní nekontaktních) středových článků řetězce. V rozsudku NSS ve věci ExaSoft k tomu soud dodal, že „[k]*rajský soud* [v rozsudku KS ve věci ExaSoft – pozn. NSS] *s ohledem na zjištění správce daně podrobně popsaná ve zprávě o daňové kontrole identifikoval chybějící daň u tzv. středových společností (dodavatelů společnosti PROPAG-STORM), u nichž docházelo ke skokovému navýšení ceny plnění, aniž by k němu byla přidána jakákoli hodnota, a které přiznaly a odvedly daň řádově nižší, než jaký u nich byl skutečný rozdíl mezi DPH na výstupu a na vstupu (v podrobnostech viz body 33 – 36 napadeného rozsudku). Tyto závěry stěžovatelka* [zde společnost ExaSoft Czech a.s. – pozn. NSS] *nijak nezpochybnila, pouze namítala, že žalovaný nesprávně identifikoval chybějící daň u společnosti PROPAG-STORM, avšak zcela pominula, že v tomto dílčím bodě jí dal krajský soud za pravdu (zejména bod 41 napadeného rozsudku). To však nic nemění na závěru, že stěžovatelka byla zapojena do řetězce, v němž došlo k daňovému úniku, přičemž není podstatné, že se tak stalo na vzdálenějších článcích dodavatelského řetězce (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2020 č. j. 6 Afs 154/2020 - 47).*“

[36] Nejvyšší správní soud dále v citovaném rozsudku připomněl, že žalovaný není povinen prokázat, kterým článkem v řetězci byl konkrétně spáchán daňový podvod, neboť postačí, pokud postaví na jisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Jak plyne z výše uvedeného, krajský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku pochybil, pokud z izolovaného tvrzení, že žalovaný spatřuje chybějící daň u společnosti Propag, dovodil nezákonnost jeho rozhodnutí. Postačuje totiž, že orgány daňové správy správně identifikovaly řetězec společností, jímž procházely reklamní služby, které nakonec žalobkyně pořídila od společnosti Propag; tento řetězec je detailně popsán v části 1.1 rozhodnutí žalovaného (pod rubrikou *Existence daňového podvodu*, str. 21 až 26). Orgány daňové správy prokázaly, že obchodní transakce v tomto řetězci dodavatelů žalobkyně neodpovídaly běžným obchodním podmínkám. Ostatně právě k těmto závěrům krajský soud dospěl ve svém rozsudku ve věci ExaSoft.

[37] Lze také dodat, že krajským soudem zmiňovaný rozsudek č. j. 3 Afs 308/2017 - 52 není na nyní projednávanou věc příléhavý. Odkazem na tuto judikaturu krajský soud argumentačně podpořil svůj závěr, že žalovaný pochybil, jestliže o téže transakci rozhodl ve dvou souvisejících řízeních odlišně (ve věci nynější žalobkyně a v řízení vedeném se společností Propag), aniž by tento postup vysvětlil. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, že na daňové řízení vedené se žalobkyní na straně jedné a řízení vedené se společností Propag na straně druhé je nutné nahlížet odděleně, neboť důvodem neuznání nároku na odpočet daně společnosti Propag bylo, že tento subjekt neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů deklarovaných v daňových dokladech. Případnou účastí této společnosti

na daňovém podvodu se správce daně proto vůbec nezabýval, což ovšem nemůže bránit tomu, aby byla u žalobkyně - jiného článku řetězce - následně otevřena daňová kontrola a správce daně detekoval daňový podvod. Takové okolnosti však v judikovaném případě nenastaly, a proto nebylo nutné, aby stěžovatel vysvětloval, proč v těchto dvou daňových řízeních rozhodl odlišně (jak požadoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 308/2017 - 52).

[38] Další skupina kasačních námitek míří proti druhému zrušovacímu důvodu v napadeném rozsudku, v němž krajský soud vytkl žalovanému nedostatečné zjištění skutkového stavu a nesprávné hodnocení výpovědí svědkyň. Tento závěr krajský soud opřel o kritické hodnocení důkazní hodnoty těchto výpovědí. Dále měl za to, že tvrzení o existenci řetězce nemá oporu ve správním spise. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením neztotožňuje.

[39] Předně není pravda, že by tvrzení daňové správy o existenci řetězce „stálo a padalo" pouze s výpovědí svědkyň. Stěžovatel v kasační stížnosti správně upozornil, že o existenci řetězce a podvodu na DPH svědčí celá řada na sebe navazujících indicií. Konkrétně pak správce daně popsal a doložil právní, obchodní i osobní vazby v řetězcích a v souvisejících obchodních transakcích, a zdůraznil jejich nestandardnost. Poukazoval též na okolnosti, za jakých byla navázána spolupráce žalobkyně se společností Propag, jak byla stanovena kupní cena za poskytnutá plnění, zda předmětná plnění byla přínosem pro účastníka řízení, odkázal také na chybějící doklady k jednání akcionářů ohledně nabídek společnosti Propag a na existenci tzv. vratek. Tyto okolnosti žalobkyně nebyla schopna hodnověrně zpochybnit; namísto toho vybrala dílčí otázku (zde hodnotu výpovědí svědkyň), vůči ní se vymezila v žalobě a krajský soud jí nesprávně přisvědčil v napadeném rozsudku.

[40] Nejvyšší správní soud krajskému soudu nepřisvědčuje ani v jeho skepsi k důkazní hodnotě výslechů svědkyň. Správně tuto hodnotu popsal kasační soud právě v rozsudku NSS ve věci ExaSoft, v němž uvedl, že „[s]*kutečnost, že k navýšení ceny plnění u středových společností docházelo uměle, potvrdily i svědkyně Oborná a Kačenová. Nejvyšší správní soud zcela souhlasí s hodnocením těchto svědkyň jako věrohodných. Pro opačný závěr nestačí, že jsou tyto svědkyně trestně stíhány. Krajský soud navíc správně* [v rozsudku KS ve věci ExaSoft – pozn. NSS] *vyzdvihl skutečnost, že svědkyně Oborná a Kačenová byly v trestním řízení označeny za spolupracující obviněné, což je podmíněno tím, že státnímu zástupci oznámily skutečnosti způsobilé významně přispět k objasnění zločinu a zavázaly se podat úplnou a pravdivou výpověď o těchto skutečnostech [§ 178a odst. 1 písm. a) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)], přičemž pokud by tento svůj závazek porušily, nebyly by nadále za spolupracující obviněné považovány (tamtéž, odst. 3 in fine). Jelikož se výpovědi svědkyň v daňovém řízení shodovaly s jejich výpověďmi v řízení trestním, lze usuzovat, že svědkyně i v daňovém řízení vypovídaly pravdivě (při absenci konkrétních skutečností, které by svědčily o opaku).*" Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením ztotožňuje i v nyní projednávaném případě. Navíc stěžovateli je též třeba přisvědčit, že výpovědi svědkyň obsahově odpovídají dalším důkazům, které správce daně v průběhu daňové kontroly shromáždil.

[41] Co se týče rozsudku trestního soudu (viz odstavec [22] výše), jež předložil stěžovatel, jeho závěry pro projednávanou věc nemají význam, neboť nebyl pravomocný. Podle § 2 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), dokud pravomocným odsuzujícím rozsudkem soudu není vina vyslovena, nelze na toho, proti němuž se vede trestní řízení, hledět, jako by byl vinen. Ačkoli jsou tedy správní soudy dle § 52 odst. 2, věty první s. ř. s. vázány rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, je zřejmé, že toto ustanovení se vztahuje pouze na pravomocná rozhodnutí trestních soudů, neboť teprve od okamžiku jejich právní moci jsou závazná a nezměnitelná.

[42] Konečně ani třetí zrušovací důvod napadeného rozsudku sub (c) výše (tj. nesplnění podmínky neuznání odpočtu u plnění přijatých od společnosti OR) nemůže obstát. Stručně

řečeno, krajský soud dospěl k závěru, že „nekontaktnost“ společnosti OR nemohla založit relevantní pochybnosti správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, protože tato společnost nebyla nekontaktní v době plnění. Předně Nejvyšší správní soud musí znovu přisvědčit stěžovateli, že pochybnosti správce daně nebyly založeny pouze nekontaktností společnosti OR, ale celou řadou dalších okolností, jako například nestandardní navázání spolupráce žalobkyně se společností OR pouhé tři měsíce od vzniku této společnosti, nedostavení se jejího jednatele k výslechu u správce daně a další [viz odstavec [18] výše, body (a) až (d)].

[43] Kromě toho však i sama nekontaktnost společnosti OR může založit relevantní pochybnosti. Stěžovatel, stejně jako krajský soud v napadeném rozsudku (v odstavci 59), správně odkazovali na rozsudek tohoto soudu č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, podle něhož ke zpochybnění daňového dokladu může dojít různými způsoby, např. pokud nelze ověřit, zda vystavitel tohoto dokladu o něm řádně účtoval, protože je nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici. Krajskému soudu však nelze přisvědčit v tom, že by bylo rozhodné, zda společnost OR byla kontaktní „*v době uskutečněných plnění*“. Ačkoli to citovaný judikát neuvádí výslovně, je logické, že „kontaktnost“ daňového subjektu se vždy bude zjišťovat až v okamžiku, kdy se ho pokusí kontaktovat správce daně – nikoli její obchodní partner. Takový okamžik přirozeně nastane později, než doje k vlastnímu uskutečnění zdanitelných plnění.

[44] Na této skutečnosti nemění nic ani to, že společnost OR byla v rozhodné době nekontaktní proto, že byla již vymazána z obchodního rejstříku. Je tomu právě naopak: společnost OR vznikla dne 31. 1. 2012, tedy krátce předtím, než se účastnila příslušných transakcí se žalobkyní, a krátce po jejich uskutečnění byla zrušena s likvidací (dne 15. 8. 2015) a zanikla dne 9. 12. 2016. Takový děj zcela jistě neodpovídá běžnému „životu“ obchodních korporací; naopak potvrzuje, že pochybnosti správce daně o vystavených daňových dokladech byly důvodné.

[45] Krajskému soudu nelze přisvědčit ani v tom, že orgány daňové správy neuvedly v průběhu řízení ani ve svých rozhodnutích (resp. ve zprávě o daňové kontrole) žádnou skutečnost, která by žalobkyní tvrzený skutkový děj zpochybnila. Okolnostmi, které vzbuzují pochybnost, že žalobkyně přijala plnění od společnosti OR (tj. tato společnost nevykonávala žádnou dlouhodobou činnost, nedisponovala majetkem, žalobkyně nedoložila žádné důkazy o sjednávání spolupráce s touto společností či nepředložila její prvotní nabídky na spolupráci), se stěžovatel zabýval na stranách 45 až 47 svého rozhodnutí.

[46] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že si je vědom rozsudku NSS z května 2021 ve věci stejné žalobkyně. Závěry tohoto rozsudku však nejsou bez dalšího použitelné v nyní projednávané věci z důvodů, které správně rozvedl stěžovatel v kasační stížnosti (viz odstavce [25] až [27] výše).

[47] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení podle § 110 odst. 1, části věty první před středníkem s. ř. s. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[48] Krajský soud tedy při posouzení žaloby bude vycházet z toho, že (a) žalovaný chybějící daň určil dostatečně; (b) výslech svědkyň je hodnověrným a relevantním důkazem osvědčujícím existenci řetězce společností, v jehož rámci probíhal podvod na DPH a (c) ve vztahu k plněním od společnosti OR měl správce daně důvodné pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, takže důkazní břemeno po právu přešlo na žalobkyni.

[49] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 15. října 2021

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu