



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **JUDr. I. W.**, zastoupená Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 94/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 11. 2015, čj. 41265/15/5300-21442-707271, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 4. 2021, čj. 15 Af 13/2016-138,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“), dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 5. 2014, čj. 1492250/14/2507-24801-506742, a čj. 1495580/14/2507-24801-506742, DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2011 ve výši 280 000 Kč (penále 56 000 Kč) a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 ve výši 1 000 000 Kč (penále 200 000 Kč). Správce daně neuznal žalobkyni uplatněný nárok na odpočet DPH ve výši 1 280 000 Kč ze základu daně činícího 6 400 000 Kč. Ten uplatnila v souvislosti s plněním spočívajícím v administrativně-organizačních službách, které přijala od společnosti

KAROMEX, s. r. o., za účelem plnění svých povinností v rámci konkurzů společností Dr. Zátka, s. r. o., a AUTO VICTORIA, s. r. o., v nichž vykonávala funkci konkursní (insolvenční) správkyňe. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že od společnosti KAROMEX přijala plnění, rozsah tohoto plnění ani jeho použití pro ekonomickou činnost. Uvedená společnost se též účastnila daňového podvodu, neboť z deklarovaných plnění neodvedla anebo nezaplatila DPH, přičemž žalobkyně věděla anebo mohla vědět, že se účastní podvodného jednání.

[2] Proti oběma dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl a napadené výměry potvrdil. Žalovaný se sice neztotožnil se závěrem správce daně, pokud jde o prokázání tvrzení žalobkyně o přijetí zdanitelného plnění od společnosti KAROMEX (prokázán byl podle něj i rozsah), souhlasil však se závěrem o podvodném jednání uvedené společnosti. Společnost KAROMEX sice většinu daňových přiznání podala, své daňové povinnosti ale neuhradila ani v uvedeném roce ani v letech následujících. V rámci postupu k odstranění pochybností se svým správcem daně nespolupracovala.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Ústí nad Labem. Namítla, že před daňovými orgány prokázala přijetí služeb od zmiňované společnosti, přičemž žalovaný neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu ve vztahu k tomu, že nárok na odpočet DPH z faktur přijatých od této společnosti byl uplatněn v rozporu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný podle žalobkyně neprokázal a přezkoumatelně nezdůvodnil, že k tvrzenému podvodu na DPH vůbec došlo, že by s takovým podvodem projednávaná věc souvisela, a pokud ano, že by o něm žalobkyně věděla či mohla vědět. Žádná z tzv. objektivních okolností, na které daňové orgány poukazovaly, totiž ani samostatně, ani v jejich vzájemném spojení, nepředstavuje takovou skutečnost, z níž by bylo možné dovozovat závěr o „účasti“ žalobkyně na případném daňovém podvodu. Žalobkyně mj. dále uvedla, že o nespolupráci společnosti KAROMEX s daňovými orgány v roce 2012 a následně neměla žádné povědomí, přičemž jednání této společnosti, k němuž došlo po uskutečnění daného plnění, jí nemůže být přičítáno k tíži.

[4] Krajský soud se s žalobou částečně ztotožnil a napadené rozhodnutí rozsudkem ze dne 31. 7. 2018, čj. 15 Af 13/2016-64, zrušil. Ačkoliv rozhodnutí žalovaného nebylo podle krajského soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ani pro nesrozumitelnost, žalovaný (resp. správce daně) nedostál své povinnosti plynoucí z judikatury a nepostavil najisto, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod v dané věci spočívat. Samotné nezaplacení daně ještě spáchání daňového podvodu nedokládá. K daňovému podvodu dojde pouze tehdy, jsou-li do podvodného jednání aktivně zapojeny oba daňové subjekty, z nichž první (dodavatel) neodvede daň a druhý (odběratel) si daň odečte za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále „šestá směrnice“). Závěr žalovaného o existenci daňového podvodu nemá oporu ve správním spise. To platí podle krajského soudu tím spíše, že žalobkyně za poskytnuté služby společnosti KAROMEX zaplatila sjednanou částku v plné výši včetně DPH, a tudíž není zřejmé, v čem by měla být uplatněním nároku na odpočet DPH zvýhodněna v rozporu s účelem šesté směrnice. Aktivní zapojení žalobkyně do daňového podvodu, ani

pokračování

její údajné povědomí o účasti na něm, nebylo možné podle krajského soudu dovodit ani ze žalovaným formulovaných tzv. objektivních okolností.

[5] Proti tomuto rozsudku žalovaný brojil kasační stížností. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 9. 2020, čj. 8 Afs 303/2018-52, konstatoval, že pro závěr o zapojení žalobkyně do tvrzeného daňového podvodu lze v závěrech žalovaného (a ve správním spisu) nalézt oporu v dostatečné míře. Krajský soud pochybil především v tom, jakým způsobem z hlediska požadovaného prokázání (aktivního) zapojení žalobkyně do tvrzeného podvodu vyhodnotil tzv. objektivní okolnosti, které daňové orgány vymezily. Zapojení žalobkyně do dané transakce bylo osvětleno dostatečně k tomu, aby se krajský soud zabýval v návaznosti na uplatněné žalobní námitky naplněním dalších podmínek existence daňového podvodu. Je-li v rámci určité transakce prokázána nepřiměřenost sjednané odměny (a to jak z hlediska její výše, tak kalkulace oproti dřívějším obdobným transakcím), navázání smluvního vztahu se subjektem, se kterým žalobkyně doposud nespolečně pracovala a který v dané oblasti nemá zkušenosti, a to ve spojení s neuchováním dokladů od dodavatele, a především s platbou vysokého finančního obnosu v hotovosti, jsou tyto okolnosti zcela dostatečné k závěru o zapojení žalobkyně do tvrzeného podvodného jednání. Výše zmiňované okolnosti se žalobkyně ve svých podáních v daňovém i soudním řízení snažila vysvětlit, jejich základ však nezpochybnila. Zmiňované okolnosti je třeba hodnotit nikoliv izolovaně, ale v souhrnu. Takovému hodnocení se však krajský soud také vyhnul. Konečně se pak kasační soud neztotožnil ani se závěrem krajského soudu, podle něhož není zřejmé, v čem by měla být žalobkyně zvýhodněna, pokud zaplatila společnosti KAROMEX odměnu v plné výši včetně DPH. K tomu uvedl, že úhrada dohodnuté ceny (odměny) včetně DPH ještě bez dalšího neznamená, že v dané transakci nemůže dojít k podvodu. Pro řadu podvodných jednání je naopak typické, že subjekt, který nárok na odpočet daně uplatňuje, všechny své povinnosti formálně splnil. Dále podotkl, že se krajský soud v návaznosti na uplatněné žalobní námitky nezabýval otázkou skutkových okolností podvodu (existencí podvodu) v celé šíři, ale toliko právě a pouze z hlediska nutné míry zapojení žalobkyně do dané transakce. Nejvyšší správní soud se s ohledem na výše uvedené již nevyjádřil k naplnění dalších podmínek nutných k odepření uplatněného odpočtu.

[6] Krajský soud v návaznosti na to v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Dále především konstatoval, že není pochyb o tom, že byla porušena neutralita daně, neboť žalobkyně si nárokovala odpočet DPH, kterou KAROMEX neuhradil. Daňové doklady vystavené v listopadu a prosinci 2011 navíc nebyly součástí daňových přiznání KAROMEX. Žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět o tom, že je součástí podvodu na DPH. Tvrzení žalobkyně, že při sjednání spolupráce disponovala dvěma potvrzeními o bezdlužnosti KAROMEX vůči daňovým orgánům, není pravdivé, neboť smlouva o spolupráci byla uzavřena předtím, než namítaná potvrzení o bezdlužnosti byla vydána. Předmětné tvrzení navíc v kontextu žalovaným formulovaných a prokázaných tzv. objektivních okolností neprokazuje dostatečnou obezřetnost žalobkyně.

## II. Obsah kasační stížnosti, jejího doplnění a vyjádření žalovaného

[7] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Má za to, že krajský soud nesprávně aplikoval judikaturou vymezený tzv. Axel Kittel test a nedůvodně změnil právní hodnocení ohledně všech objektivních okolností zapojení do podvodu, přestože NSS pouze konstatoval, že jde-li o existenci daňového podvodu, nemusí být prokázána snaha o obohacení subjektu, který si nárokuje odpočet. K podmínce chybějící daně namítá, že v řízení nebyla prokázána spojitost mezi chybějící daní a podvodným jednáním. Správní spis ve veřejné části neobsahuje podklady o tom, že společnosti KAROMEX byla daň skutečně doměřena. Žalobou napadené rozhodnutí i napadený rozsudek shledává jako nepřezkoumatelné. Dále sporuje právní hodnocení jednotlivých objektivních okolností, vymezených krajským soudem. Krajský soud nesprávně dotváří žalobou napadené rozhodnutí. Stěžovatelka v odvolání namítala, že disponovala dvěma potvrzeními o bezdlužnosti KAROMEX, tudíž přijala dostatečná opatření proti účasti na podvodu. Žalovaný se ovšem s námitkou nevypořádal. Stěžovatelka proto v žalobě namítala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Krajský soud ovšem odvolací námitku vypořádal v rozsudku, a to na základě nových důvodů, čímž nahradil činnost daňových orgánů.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti tvrdí, že krajský soud postupoval zcela v souladu se závazným právním názorem NSS. Ten ve zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že soubor objektivních okolností dostatečně svědčí o zapojení stěžovatelky do tvrzeného podvodu na DPH. Je proto logické, že krajský soud dospěl k odlišným závěrům v nyní napadeném rozsudku. Narušení neutrality bylo v řízení dostatečně prokázáno. Dodavatel KAROMEX je dlouhodobě nekontaktní, se správcem daně fakticky nekomunikuje a na zveřejněné adrese se nenachází. Daňové doklady nebylo možné ověřit a dodavatel daň neuhradil. Podklady o doměřené dani společnosti KAROMEX jsou součástí správního spisu. Stěžovatelka sporuje zjištěné objektivní okolnosti jednotlivě a odděleně, nikoliv ve vzájemné souvislosti. Veškeré nestandardní okolnosti jsou již popsány v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalovaný se ztotožňuje s právním hodnocením přijatých opatření stěžovatelkou s krajským soudem. Stěžovatelka v žalobě spороvala závěr o nepřijetí dostatečných opatření. Až nyní tvrdí, že se s její námitkou žalovaný ve správním rozhodnutí nevypořádal. Závěry krajského soudu proto nejsou překvapivé. K potvrzení o bezdlužnosti se navíc žalovaný vyjádřil již v bodě [30] žalobou napadeného rozhodnutí. Přestože odůvodnění správního rozhodnutí neobsahuje pasáž o výslovném konstatování nedostatečnosti přijatých preventivních opatření, z celkového kontextu rozhodnutí to však jednoznačně vyplývá. I kdyby se jednalo o pochybení žalovaného, nedosahovalo by takové intenzity, aby bylo ve výsledku schopné jakkoliv ovlivnit výrok rozhodnutí.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Stěžovatelka uplatnila kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podstata sporu se týká především účasti stěžovatelky na podvodu na DPH.

pokračování

### *III. A Nepřezkoumatelnost*

[12] Stěžovatelka předně namítá, že žalobou napadené rozhodnutí i rozsudek krajského soudu jsou nepřezkoumatelné. Tvrdí, že z úvahy žalovaného v bodě [28] správního rozhodnutí nelze seznat, že by v souvislosti s jednáním stěžovatelky došlo k daňovému podvodu. Úvahy žalovaného ohledně nekontaktnosti KAROMEX jsou nesrozumitelné. Dále tvrdí, že správní spis ve veřejné části neobsahuje podklady o tom, že KAROMEX byla daň skutečně doměřena. Nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí i rozsudku krajského soudu stěžovatelka rovněž shledává v tom, že krajský soud nesprávně dotváří žalobou napadené rozhodnutí stran přijatých preventivních opatření, aniž by se jimi zabýval žalovaný, přestože tak žalovaný učinit měl.

[13] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána v případě takového rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (např. rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je pak takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. V neposlední řadě se může jednat o takové rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[14] Nejvyšší správní soud konstatuje, že namítanou nepřezkoumatelností žalobou napadeného rozhodnutí se krajský soud zabýval převážně v bodech 40. a 41. nyní napadeného rozsudku. K námitce nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí, ve shodě s krajským soudem, ve vztahu k prokázání chybějící daně NSS konstatuje, že z bodu [28] žalobou napadeného rozhodnutí lze jednoznačně seznat, z jakých důvodů žalovaný dospěl k závěru o narušení neutrality daně. Společnost KAROMEX si své daňové povinnosti za rok 2011 neplnila a byla fakticky nekontaktní. Z tohoto důvodu tedy žalobou napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Za jakkoliv rozporné nevnímá Nejvyšší správní soud ani tvrzení daňových orgánů v tom, že jednatel KAROMEX nejprve s daňovými orgány komunikoval a sliboval doložení požadovaných dokumentů v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, avšak fakticky správci daně nic nedoložil a tedy nespolupracoval. Dle NSS pouhý příslib doložení požadovaných evidencí neznamená, že daňový subjekt s daňovými orgány dostatečně spolupracoval. V kontextu nyní posuzované věci je nerozhodné, zda byl KAROMEX nekontaktní od počátku provádění kontrolních postupů daňových orgánů či se stal nekontaktním až v jejich průběhu. Rozhodné je, že jednatel KAROMEX pouze spolupráci slíbil, avšak dále s daňovými orgány nespolupracoval, což jednoznačně plyne i z rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutí žalovaného tudíž v této části není nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a

krajský soud přezkoumáním těchto závěrů správního rozhodnutí nezatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti.

[15] Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného podle stěžovatelky rovněž spočívá v nedostatečném podkladu ve spisu ohledně narušení neutrality. Krajský soud k této námitce v bodě 54. napadeného rozsudku konstatoval, že nesdílí názor stěžovatelky, že úvahy žalovaného o chybějící dani jsou neověřitelné, protože ve spisu není protokol o kontrole u společnosti KAROMEX nebo úřední záznam o stanovení DPH této společnosti na základě pomůcek. K prokázání uvedených závěrů žalovaného podle krajského soudu plně postačuje sdělení Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1, ze dne 31. 7. 2014, a jeho příloha. Nejvyšší správní soud se i s tímto závěrem krajského soudu plně ztotožňuje. Námitka stěžovatelky, že se její žalobní námitkou krajský soud nedostatečně zabýval, proto není důvodná. Nad rámec výše uvedeného kasační soud podotýká, že pokud by veřejná část spisu obsahovala také dodatečný platební výměr společnosti KAROMEX, či úřední záznam o stanovení DPH této společnosti na základě pomůcek, mohlo by dojít k nedůvodnému zásahu do práv třetích osob. Zahrnutím úředního záznamu o zvolených pomůckách, by v případě zvolení srovnatelných subjektů jako pomůcek, navíc mohlo dojít nejen k zásahu do práv společnosti KAROMEX, ale také dalších subjektů. Stěžovatelka rovněž nikterak nevysvětlila, jak by tyto podklady mohly její důkazní situaci vylepšit, přičemž Nejvyšší správní soud považuje spisový materiál v tomto ohledu za dostatečný.

[16] Stěžovatelka dále shledává nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí a napadeného rozsudku v části ohledně přijatých opatření k zamezení účasti na podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatelka potvrzeními o bezdlužnosti ve vztahu k dostatečné obezřetnosti argumentovala již v odvolání. Žalovaný se potvrzeními zabýval v bodě [30] svého rozhodnutí a konstatoval, že potvrzení ze dne 26. 7. 2010 prokazovalo pouze to, že společnost KAROMEX neměla žádné dluhy vůči daňovým orgánům, jelikož v rozhodném období vykazovala, že neuskutečňuje žádnou obchodní činnost. U potvrzení ze dne 13. 4. 2011 připustil, že to potvrzuje, že společnost KAROMEX svoji daňovou povinnost ve výši 31 256 Kč uhradila. Avšak ani druhé potvrzení o bezdlužnosti neprokazuje to, že poté společnost KAROMEX plnila své závazky vůči správci daně a že se neúčastnila podvodu. Stěžovatelka se odkazovala na potvrzení o bezdlužnosti rovněž v žalobě. Tvrdila, že potvrzení o bezdlužnosti prokazují to, že učinila při prověřování více, než je obvyklé v obchodních vztazích, a proto nelze dovodit, že nebyla dostatečně obezřetná. Dále podotkla, že kvůli potvrzením byla v dobré víře, že se KAROMEX podvodů neúčastní a ani neměla důvod se domnívat, že se to někdy v budoucnu změní, a žalovaný žádný důvod neuvedl. V doplnění žaloby výše uvedené zopakovala a doplnila, že přestože se v daňovém řízení odvolávala na zásadu ochrany dobré víry, žalovaný se s touto námitkou dostatečně nevypořádal. Krajský soud k žalobní námitce v bodě 40. napadeného rozsudku uvedl, že žalovaný popsal jednotlivé objektivní okolnosti v rámci vědomostního testu a dospěl k závěru o tom, že stěžovatelka věděla, či vědět mohla a měla o podvodu na DPH, tudíž tím současně odpověděl na námitku dobré víry. Pokud dospěl k závěru, že věděla nebo mohla vědět o podvodu, je logicky vyloučeno, aby byla v dobré víře. V bodě 75. nyní napadeného rozsudku dále k této otázce ke shora reprodukováným důvodům doplnil, že smlouva o spolupráci byla uzavřena dříve, než byla

pokračování

vydána potvrzení o bezdlužnosti. V kontextu objektivních okolností navíc potvrzení o bezdlužnosti neprokazují její dostatečnou obezřetnost.

[17] Nejvyšší správní soud vzhledem k poměrně specifickým okolnostem nyní posuzované věci již v prvním zrušujícím rozsudku (bod 20) konstatoval, že je (při naplnění dalších podmínek podvodu, jimiž se v dané věci nezabýval) prakticky vyloučeno, aby u některého ze dvou zde dotčených subjektů chyběl záměr se na podvodu podílet. S ohledem na výše uvedené proto v nyní projednávané věci není plně aplikovatelná ani judikatura zdejšího soudu či Soudního dvora EU ohledně přijatých opatření k zabránění účasti na podvodu, jelikož účast daňového subjektu na podvodu je primárně posuzována optikou nevědomé (nedbalostní) účasti na podvodu. Jak již NSS dříve připustil, hodnocení skutkového stavu se z hlediska vědomé a nevědomé účasti na podvodu může lišit (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 9. 2022, 8 Afs 123/2020-84, bod 37). Aktivním zapojením stěžovatelky se NSS již zabýval (viz body 25 a 26 rozsudku ve věci sp. zn. 8 Afs 303/2018). Dospěl při tom k závěru, že v dané věci bylo dostatečným způsobem prokázáno aktivní zapojení stěžovatelky do (tehdy tvrzeného) podvodu na DPH. Zároveň také konstatoval, že je prakticky vyloučeno, aby u stěžovatelky chyběl záměr se na tvrzeném podvodu podílet s cílem získat zvýhodnění (viz bod 20 rozsudku ve věci sp. zn. 8 Afs 303/2018). Vzhledem ke krajně nestandardním zjištěným okolnostem v nyní posuzované věci tak lze mít (i s ohledem na závěry předchozího zrušujícího rozsudku) za to, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla. Z logiky věci je tak za těchto okolností nadbytečné se zabývat tím, zda stěžovatelka přijala dostatečná preventivní opatření k nezapojení se do podvodu. Zohlednění přijatých preventivních opatření má smysl pouze v případě, že je daňový subjekt účasten podvodu pouze nevědomě. Z výše uvedeného Nejvyšší správní soud proto při posouzení námitky nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí i napadeného rozsudku vycházel.

[18] Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (rozsudky NSS ze dne 14. 10. 2005, čj. 6 Ads 57/2004-59, ze dne 21. 2. 2008, čj. 1 Afs 11/2008-72, ze dne 8. 3. 2007, čj. 8 Afs 102/2005-65 atp.). V nyní posuzované věci, ve které lze mít, v návaznosti na již dříve učiněné závěry, za to, že stěžovatelka o podvodu věděla (ačkoliv krajský soud nepřesně připouští i možnou nevědomou účast), je nadbytečné se zabývat tím, zda přijala také preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu. Přestože Nejvyšší správní soud shledává určité pochybení v postupu žalovaného, který vztáhl námitky ohledně zmíněných potvrzení převážně k otázce narušení neutrality, i krajského soudu, který vypořádal související námitky i s odůvodněním, které nemá oporu ve správním rozhodnutí, nejedná se o vady s vlivem na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, či napadeného rozsudku. Z podstaty věci stěžovatelka v dané věci nemohla přijmout dostatečná opatření k zamezení účasti na podvodu v případě, že se podvodu účastnila vědomě. Nejvyšší správní soud ovšem koriguje úvahy krajského soudu v tom, že pokud by žalovaný dospěl pouze k závěru o nevědomé účasti stěžovatelky na podvodu, automaticky by to nevyklučovalo zachování její dobré víry z důvodu přijatých opatření k zamezení účasti na podvodu. O tuto situaci se ovšem v nyní posuzované věci nejedná. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že žalobou napadené rozhodnutí ani napadený rozsudek netrpí ani v tomto ohledu vadou nepřezkoumatelnosti.

### *III.B. Narušení neutrality daně*

[19] Stěžovatelka, mimo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalovaného i rozsudku krajského soudu, v souvislosti s námitkou posuzování daňového podvodu podle tzv. Axel Kittel testu namítá, že v řízení nebyla prokázána spojitost mezi chybějící daní a podvodným jednáním. Žalovaný podle ní žádné skutkové okolnosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu neprokázal. Neuhrzení daně ani nekontaktnost subjektu nelze bez dalšího považovat za důkaz o daňovém podvodu. Krajský soud k obdobně formulované žalobní námitce v bodě 53. napadeného rozsudku konstatoval, že KAROMEX neuhradil žádnou daň za dotčená zdaňovací období. Je tak zjevné, že neplnění daňových povinností se týkalo i daňových dokladů vystavených stěžovatelce. Výše uskutečněných zdanitelných plnění v daňových přiznáních KAROMEX navíc byla nižší než částka uskutečněných zdanitelných plnění podle jednotlivých daňových dokladů. Z uvedeného krajský soud vyvodil, že neplnění daňových povinností KAROMEX má jednoznačnou spojitost s plněním pro stěžovatelku.

[20] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že narušením neutrality daně se zabýval žalovaný v bodě [28] žalobou napadeného rozhodnutí. Krajský soud se se závěry žalovaného v napadeném rozsudku ztotožnil. Stěžovatelce lze dát částečně za pravdu v tom, že pouhá (budoucí) nekontaktnost dodavatele, či jeho neuhrzení daně bez dalšího nemusí naplnit podmínku narušení neutrality daně. Ve věci musí být zřejmé, zda daň doměřená dodavateli (příp. jeho nekontaktnost) souvisela s nyní posuzovanými plněními (rozsudek NSS ze dne 22. 11. 2022, čj. 8 Afs 188/2020-103, bod 21). V nyní posuzované věci ovšem není pochyb o tom, že společnost KAROMEX dostatečně s daňovými orgány nespolečupracovala ve vztahu k dotčeným zdaňovacím obdobím a za tyto období ani daň neuhradila. Nejvyšší správní soud se proto s krajským soudem shoduje v tom, že v nyní posuzované věci je nepochybné, že neplnění daňových povinností KAROMEX má jednoznačnou souvislost s nyní posuzovanými plněními. Právě v této skutečnosti NSS shledává narušení neutrality daně. Námitka stěžovatelky proto není důvodná.

### *III.C. Nesprávný postup krajského soudu v návaznosti na zrušující rozsudek NSS, objektivní okolnosti*

[21] Stěžovatelka dále v souvislosti s již zmíněným tzv. Axel Kittel testem namítá, že ze zrušujícího rozsudku NSS ve věci sp. zn. 8 Afs 303/2018 plynulo pouze to, že se měl krajský soud zabývat skutkovými okolnostmi ohledně existence podvodu a zapojením žalobkyně do něj. Krajský soud však bez zjevného důvodu přehodnotil své závěry ohledně objektivních okolností v rámci vědomostního testu. V rámci objektivních okolností stěžovatelka sporuje jednotlivá zjištění krajského soudu a tvrdí, že tyto neprokazují, že o podvodu věděla, či vědět mohla a měla. K jednotlivým okolnostem tvrdí, že se jedná o spekulativní a rozporuplné závěry daňových orgánů či krajského soudu.

[22] Nejvyšší správní soud konstatuje, že za situace, kdy kasační soud zruší rozhodnutí krajského soudu a vrátí mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Vysloveným právním názorem je vázán nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud sám, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí

pokračování

krajského soudu. Změny původně vysloveného právního názoru se senát, který o nové kasační stížnosti rozhoduje, nemůže domoci ani předložením věci rozšířenému senátu postupem podle § 17 odst. 1 s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS). Již jednou vysloveným právním závěrem je proto Nejvyšší správní soud vázán a není důvodu, aby se jím zabýval věcně znovu, byť na základě nové kasační stížnosti podané jiným účastníkem řízení.

[23] Nejvyšší správní soud se již v předchozím rozsudku ve věci sp. zn. 8 Afs 303/2018 věnoval aktivnímu zapojení stěžovatelky do (tehdy tvrzeného) podvodu na DPH. V bodě 25. rozsudku dospěl k závěru, že „[o]dhlédne-li Nejvyšší správní soud od pochybností týkajících se samotného způsobu výkonu funkce insolvenční (konkursní) správkyňe prostřednictvím externích subjektů, je třeba konstatovat, že je-li v rámci určité transakce prokázána nepřiměřenost sjednané odměny (a to jak z hlediska její výše, tak kalkulace oproti dřívějším obdobným transakcím), navázání smluvního vztahu se subjektem, se kterým žalobkyně doposud nespolečně pracovala a který v dané oblasti nemá zkušenosti, a to ve spojení s neuchováním dokladů od dodavatele a především s platbou vysokého finančního obnosu v hotovosti, jsou tyto okolnosti zcela dostatečné k závěru o zapojení žalobkyně do tvrzeného podvodného jednání.“ V souladu s výše uvedenou judikaturou proto není namístě, aby se kasační soud opětovně zabýval vědomostním testem, popř. tím zda je žalobou napadené rozhodnutí v této části přezkoumatelné. Nad rámec uvedeného však lze poznamenat, že závěry krajského soudu i daňových orgánů nejsou nikterak spekulativní či rozporuplné, a naopak vycházejí z důkladného dokazování. Přestože stěžovatelka na zmíněných okolnostech neshledává nic nestandardního, Nejvyšší správní soud se s ní neztotožňuje a považuje je ve svém souhrnu za krajně nestandardní. Případné formulační nepřesnosti v napadeném rozsudku, na které stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje, nemohou na jednoznačných závěrech krajského soudu cokoliv změnit.

[24] Lze tak dospět k závěru, že krajský soud v nyní napadeném rozsudku nepostupoval v rozporu s výše ustálenou judikaturou NSS, pokud přehodnotil své závěry ohledně objektivních okolností v návaznosti na zrušující rozsudek NSS. Naopak lze konstatovat, že při právním hodnocení postupoval v souladu se závazným právním názorem. Námitka je proto nedůvodná.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žádná z kasačních námitek není důvodná, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[26] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 10. února 2023

Milan Podhrázký  
předseda senátu