



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **D. G.**, zastoupen Mgr. Denisou Šrajovou, advokátkou se sídlem Petřvald 225, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 11. 2021, č. j. 25 Af 114/2020-56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dne 25. 8. 2017 zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2016, květen 2017 a červen 2017 (dále též „předmětná zdaňovací období“). Na jejím základě dospěl k závěru, že žalobce odebíral v předmětných zdaňovacích obdobích zboží (mobilní telefony) od společnosti BAM MOBIL s.r.o., DIČ: CZ24661261 (dále jen „BAM MOBIL“), a společnosti H&H Partners s.r.o., DIČ: CZ29449944 (dále jen „H&H Partners“), přičemž tyto obchody byly zasaženy daňovým podvodem, o kterém žalobce věděl nebo vědět měl a mohl. Na základě těchto zjištění odepřel správce daně žalobci uplatněný nárok na odpočet DPH a dne 7. 1. 2019 vydal dodatečné platební výměry č. j. 14988/19/3202-50521-804551, č. j. 14997/19/3202-50521-804551

a č. j. 15035/19/3202-50521-804551 (dále jen „dodatečné platební výměry“), jimiž žalobci doměřil DPH za předmětná zdaňovací období a sdělil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

[2] Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 6. 2020, č. j. 24931/20/5300-21442-712895 tak, že odvolání zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.

II.

[3] Žalobce podal proti uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji zamítl rozsudkem ze dne 24. 11. 2021, č. j. 25 Af 114/2020-56.

[4] K žalobním bodům krajský soud uvedl, že část žalobních námitek byla formulována velmi obecně, přičemž úkolem soudu není domýšlet argumenty za žalobce (námitka porušení zásad daňového řízení, nepřezkoumatelnost dodatečných platebních výměrů, vady řízení v prvním stupni). K předmětným námitkám proto krajský soud pouze obecně konstatoval, že je neshledává důvodnými.

[5] K žalobní námitce, že DPH byla žalobcem zaplacená v rámci úhrady ceny zboží, a tudíž mu nevznikla žádná výhoda, krajský soud konstatoval, že směřuje do zjištění správce daně, zda k podvodu vůbec došlo. V tomto ohledu odkázal krajský soud na judikaturu Nejvyššího správního soudu s tím, že chybějící daň jako následek cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění nemusí být identifikována u daňového subjektu, kterému je konkrétně odpírán nárok na odpočet. Skutečnost, že stěžovatel zaplatil DPH spolu s cenou svému dodavateli, a že mu tedy nevznikla přímá výhoda, nevyvrací závěr správce daně o zasažení obchodních transakcí podvodem. Žalovaný v bodech 46 až 71 napadeného rozhodnutí popsal zjištěné skutečnosti ohledně dodavatelsko-odběratelského řetězce, které jej vedly k závěru o existenci podvodu na DPH. Zjištěné skutečnosti žalobce nerozporoval a podle krajského soudu je závěr o podvodu na nich založený logický.

[6] Dále se krajský soud zabýval žalobní námitkou, podle které nebyl skutkový stav věci dostatečně zjištěn, když nebyli vyslechnuti někteří svědci. K tomu krajský soud uvedl, že žalovaný navrhované výslechy nerealizoval z důvodu jejich nadbytečnosti, přičemž tento závěr krajský soud částečně korigoval, když uvedl, že nadbytečnost výslechu lze shledat pouze ve vztahu k jednomu z navrhovaných svědků (L. K.), ve vztahu k druhému (S. O.) krajský soud uvedl, že jeho výslech neměl dostatek vypovídací potence.

[7] Dále se krajský soud zabýval žalobní námitkou, podle které žalobce nemohl vědět o neodvedení DPH svými dodavateli, jelikož ti nebyli evidováni jako nespolehliví plátcí. K tomu krajský soud uvedl, že žalobce byl správcem daně informován o tom, že společnost BAM MOBIL neodvádí z obchodů s žalobcem DPH, přesto s ní v obchodování pokračoval, a to prostřednictvím společnosti H&H Partners, jež byla se společností BAM MOBIL personálně propojená. Uvedené skutečnosti tak podle krajského soudu vylučují dobrou víru žalobce. Přijetí žádných dalších opatření k zabránění účasti na podvodu přitom žalobce netvrdil. Naopak žalovaným zjištěné a žalobou nenapadnuté objektivní okolnosti svědčí o tom, že žalobce měl a mohl vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem.

pokračování

[8] Pokud jde o žalobcem namítané legitimní očekávání, že mu nebude odepřen nárok na odpočet, neboť jiným odběratelům společností BAM MOBIL a H&H Partners nárok odepřen nebyl, tuto námitku krajský soud považoval za obecnou, bez spojitosti na nyní souzenou věc, a z tohoto důvodu se jí blíže nezabýval.

[9] Jako opožděné pak krajský soud označil námitky týkající se nemožnosti dvojího výběru téže daně, neprokázání daňového podvodu žalovaným a argument, že neodvedení DPH není podvodem. Uvedenými námitkami se proto nezabýval.

III.

[10] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[11] Stěžovatel namítal, že správce daně při svém rozhodování postupoval v rozporu se zásadami přiměřenosti, zákonnosti, legitimního očekávání a materiální pravdy. Krajský soud se pak podle stěžovatele dostatečně nevypořádal s namítanou zásadou omezené materiální pravdy, jelikož nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, v tomto smyslu došlo také k porušení § 8 odst. 3 a § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

[12] Stěžovatel má za to, že námitky uvedené v jeho žalobě byly dostatečně odůvodněny a konkretizovány tak, aby došlo k řádnému přezkumu dotčeného rozhodnutí žalovaného. Další argumentaci, pro kterou mělo být žalobě vyhověno, stěžovatel uvedl také v závěrečné řeči, přičemž se v žádném případě nejednalo o nové žalobní námitky, jak nesprávně uvedl krajský soud v odůvodnění svého rozsudku. Šlo o námitky již dříve uplatněné v žalobě či v řízení před správcem daně, kdy při jednání stěžovatel tyto konkretizoval a odkázal na aktuální judikaturu v dané oblasti. Krajský soud se s touto argumentací ve svém rozsudku řádně nevypořádal.

[13] Stěžovatel je přesvědčen, že oprávněně uplatnil nárok na odpočet DPH podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, aniž by se jakýmkoliv způsobem podílel na daňovém podvodu. Stěžovatel uvedl, že v době aktivní spolupráce nevěděl a vědět nemohl, že společnost BAM MOBIL neodvádí vybranou daň. V tomto ohledu uvedl, že měl snahu své dodavatele patřičným způsobem prověřovat, avšak společnost BAM MOBIL nebyla evidována jako nespolehlivý plátc. Závěr žalovaného i krajského soudu, že měl stěžovatel dostatek indicií k tomu, aby s předmětnými dodavateli nespolupracoval, označil za nesprávný. Dále stěžovatel poukázal na to, že již v řízení před daňovými orgány uvedl, jaká opatření přijal, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Tyto informace již v žalobě znovu neopakoval, jelikož již byly součástí spisové dokumentace. Krajský soud se však těmito přijatými opatřeními vůbec nezabýval.

[14] Stěžovatel dále namítal, že správce daně, žalovaný ani krajský soud se řádně nevypořádali s dobrou ekonomickou historií stěžovatele, na kterou opakovaně upozorňoval, a kdy tento po celou dobu své ekonomické činnosti vykazoval veškeré znaky řádného podnikání, podával řádně a včas daňová přiznání, nikdy neměl daňové nedoplatky.

Stěžovatel trval na tom, že v době uskutečnění transakcí se jevily všechny uzavřené obchody jako zcela bezproblémové, legální a řádně sjednané a jeho daňová povinnost za splněnou, tím že DPH uhradil dodavateli v ceně zboží.

[15] Stěžovatel rovněž namítal, že žalovaný i krajský soud pochybili, pokud neprovedli výslech svědka L. K., který nebyl z důvodu pandemie koronaviru vyslechnut. Byly pouze připojeny protokoly o výslechu svědka z jiných daňových řízení, což je zcela nedostačující a neoprávněný postup, když bylo stěžovateli znemožněno svědkovi klást otázky a procesně se adekvátně bránit.

[16] Závěrem stěžovatel uvedl, že krajský soud nezohlednil všechny jeho námítky, se všemi námítkami se nevypořádal a nezabýval se ani všemi skutečnostmi, vyplývající se spisového materiálu. Proto je napadený rozsudek podle stěžovatele nepřezkoumatelný.

[17] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

IV.

[19] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Úvodem Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Ačkoli se krajský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení (či jeho doplnění), je z napadeného rozsudku jasně patrné, že se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného. Nepřezkoumatelné totiž není rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud či správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). Správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž krajský soud své rozhodnutí založil, je potom otázkou zákonnosti jeho rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti. V této souvislosti je třeba ještě dodat, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námítky neznamená, že byl krajský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou stěžovatelem a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci námítky jako celek neobstojí (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, nebo rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Rovněž v tomto ohledu napadený rozsudek krajského soudu plně obstojí.

pokračování

[22] Nejvyšší správní soud dále přikročil k meritornímu přezkumu napadeného rozsudku. S ohledem na to, jakým způsobem je v nyní projednávané věci formulována kasační argumentace stěžovatele, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné připomenout, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4, věta za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Rozhodnutí krajského soudu je tedy přezkoumáváno v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s. Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60).

[23] Výše uvedené se vztahuje zejména na velmi obecnou námitku, že správce daně při svém rozhodování postupoval v rozporu se zásadami přiměřenosti, zákonnosti, legitimního očekávání a materiální pravdy. Obdobnou námitku vznesl stěžovatel již v řízení o žalobě, přičemž krajský soud správně poukázal na to, že stěžovatel neuvedl, čím konkrétně měly být vyjmenované zásady v daňovém řízení porušeny, a proto se touto žalobní námitkou mohl zabývat také pouze v obecné rovině. Pokud v této souvislosti stěžovatel namítal, že krajský soud se dostatečně nevypořádal s namítanou zásadou omezené materiální pravdy, jelikož nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, je třeba uvést, že bylo na stěžovateli, aby v žalobě konkretizoval, které podstatné okolnosti případu nebyly zohledněny. Stěžovatel však kromě neprovedení výslechu dvou svědků (k tomu viz níže) neuvedl žádné konkrétní skutkové nedostatky, kterými by se v podrobnostech musel krajský soud zabývat. Krajský soud tedy nepochybil, pokud předmětné žalobní námitky označil jako obecné a následně je vyhodnotil jako nedůvodné.

[24] Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí s krajským soudem v tom, že žalobní námitky uplatněné při jednání v závěrečné řeči, které se týkaly nemožnosti dvojího výběru téže daně, neprokázání daňového podvodu žalovaným a argument, že neodvedení DPH není podvodem, byly opožděné. Pokud jde o námitky, že neodvedení DPH není daňovým podvodem a že daňové orgány neprokázaly, v čem spočíval daňový podvod, tyto námitky souvisí se splněním 1. podmínky algoritmu daňového podvodu, tj. zda k podvodu skutečně došlo. Jestliže byl stěžovatel toho názoru, že 1. podmínka předmětného algoritmu nebyla splněna, pak měl svou argumentaci zformulovat do žalobních bodů ve lhůtě pro podání žaloby. Ve vztahu k 1. podmínce algoritmu daňového podvodu však stěžovatel ve lhůtě pro podání žaloby pouze namítl, že DPH zaplatil dodavateli v rámci ceny za zboží, a tudíž mu

nevznikla žádná výhoda uplatněním odpočtu. Zjištěné skutečnosti ohledně dodavatelsko-odběratelského řetězce, které správce daně vedly k závěru o existenci podvodu na DPH, stěžovatel v žalobě nerozporoval. Žalobní námitka týkající se dvojího zdanění byla poprvé vznesena rovněž až po uplynutí lhůty k podání žaloby, přičemž nesouvisí s naplněním podmínek plynoucích z algoritmu daňového podvodu. Obsahem této námitky byl argument, že i přes splnění všech podmínek (tj. i přes prokázání existence účasti daňového subjektu na podvodu) nelze připustit dvojí výběr téže daně. Krajský soud proto nepochybil, když se opožděně podanými námitkami věcně nezabýval.

[25] K námitce stěžovatele, že nevěděl a vědět nemohl, že společnost BAM MOBIL neodvádí vybranou daň, když tato společnost nebyla evidována jako nespolehlivý plátce, Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že dobrá víra stěžovatele byla v dané věci vyloučena. Ačkoliv společnost BAM MOBIL nebyla evidována v registru nespolehlivých plátců, správce daně stěžovatele informoval na jednání v květnu 2016 (viz protokol ze dne 18. 5. 2016, č. j. 2101686/16/3202-00540-806357), že tato společnost neplní své daňové povinnosti na úseku DPH, a to právě ve vztahu k obchodům se stěžovatelem. Stěžovatel byl na tomto jednání rovněž informován o tom, jakým způsobem má dále postupovat, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu. Stěžovatel však v rizikových transakcích pokračoval, a to jak se společností BAM MOBIL, tak se společností H&H Partners, jež byla se společností BAM MOBIL personálně propojena. Za těchto okolností byla dobrá víra stěžovatele vyloučena, jelikož ten nepřijal potřebná opatření, která po něm mohla být za dané situace rozumně vyžadována. Pokud stěžovatel v této souvislosti odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, pak je nutno uvést, že předmětný rozsudek není na nyní posuzovanou věc přílehlavý. Stěžovatel totiž závěry v něm obsažené vyložil tak, že o „nespolehlivosti“ společnosti BAM MOBIL byl povinen se přesvědčit v době, kdy vstupoval do obchodních transakcí s touto společností, tj. v roce 2015. Stěžovatel sice byl správcem daně výslovně upozorněn na nespolehlivost společnosti BAM MOBIL v květnu 2016, tj. až po zahájení obchodování s předmětnou společností, ovšem v nyní posuzovaném případě jde o nárok na odpočet daně za zdaňovací období prosinec 2016, květen 2017 a červen 2017, tzn. jde o jeho obchodní transakce za období, kdy již prokazatelně věděl, že jeho obchodní partneři (BAM MOBIL a H&H Partners) jsou problémoví.

[26] Nelze dále souhlasit se stěžovatelem, že krajský soud měl povinnost se zabývat ex offio tím, že stěžovatel již v průběhu daňového řízení v přípisu ze dne 25. 8. 2015 adresovaném daňovým orgánům měl uvést, jaká přijal opatření proti podvodu. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že v nyní posuzovaném případě se nejedná o vadu řízení, ke které by měl krajský soud přihlídnout i bez námitky, tedy nad rámec § 75 odst. 2 s. ř. s. Svoji povahou se totiž jedná o otázku nezákonnosti, k níž je soud oprávněn přihlídnout pouze na základě námitky žalobce, nikoliv z moci úřední. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, soud je oprávněn (a současně povinen) přihlídnout k vadám řízení z úřední povinnosti pouze tehdy, pakliže brání soudnímu přezkumu rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS). A contrario tedy není soud oprávněn přihlídnout k vadě řízení (vyplývající z obsahu správního spisu nebo napadeného rozhodnutí), která není žalobcem namítána, pokud nebrání soudu přezkoumat rozhodnutí v rozsahu všech uplatněných žalobních bodů, neboť jinak by vykročil z mezí dispoziční

pokračování

zásady. K rozsahu důvodů, pro které mohou soudy rozhodující ve správním soudnictví bez příslušné námítky žalobce zrušit správní rozhodnutí, se vyjadřoval také Ústavní soud. V nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, publ. pod č. 38/2009 Sb. n. u. ÚS, konstatoval, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu musí soud z úřední povinnosti přihlížet k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby. Tyto skutečnosti mohou spočívat například v absenci trestnosti skutku, za který byla žalobci uložena sankce, nebo v zániku práva vyměřit nebo doměřit daň. Ani o takovýto důvod pro zrušení rozhodnutí se v nyní posuzovaném případě však nejedná. V této souvislosti kasační soud ve shodě s žalovaným pro úplnost dodává a shrnuje, že řízení před správními soudy není pokračováním řízení správního, resp. daňového. Pokud stěžovatel své námítky v tomto směru v žalobě nekonkretizoval, pak krajský soud nebyl povinen se jimi zabývat ex offio, tj. bez ohledu na žalobní návrh.

[27] Pokud jde o obecná tvrzení stěžovatele, že v době uskutečnění transakcí se jevily všechny uzavřené obchody jako zcela bezproblémové, legální a řádně sjednané a jeho daňová povinnost za splněnou, tím že DPH uhradil dodavateli v ceně zboží a že mu tedy nevznikla přímá výhoda, tato nejsou pro posouzení věci podstatná. Z tuzemské judikatury a judikatury SDEU plyne, že daňová neutralita je narušena vždy, když není na některém z článků řetězce šetřených plnění odvedena DPH, bez ohledu na výši takto neodvedené daně, a že je-li v řetězci takto narušena neutralita daně, pak společně, které o své účasti na podvodu na DPH věděly, nebo vědět měly a mohly, nárok na odpočet z plnění přijatých v řetězci nenáleží. K tomu lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, kde soud mj. konstatoval, že: *„K podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce. Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelskoodběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění.“* K obdobnému závěru dospěl NSS i v rozsudku ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-41, kde mj. uvedl, že: *„Z uvedeného vyplývá, že chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelskoodběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění, jež bylo v tomto řetězci přijato. Požadavek krajského soudu na konkrétní propojení plnění spojeného s daňovým únikem s plněním, které žalobkyně obdržela (bylo jí v rámci řetězce „přeprodáno“), je tak v rozporu s pravidly vytyčenými shora odkazovanou judikaturou SDEU.“* Smyslem odepření nároku na odpočet daně je ochrana systému DPH, kdy riziko odepření nároku na odpočet daně má jednak daňovým subjektům zabránit v účasti na podvodu na DPH a jednak se jedná o ochranu těch daňových subjektů, které DPH řádně odvádějí (a které by byly znevýhodňovány oproti spolupachatelům podvodu na DPH). Z toho důvodu je také možné nárok na odpočet daně v řetězci nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil, a u něhož bude zároveň proveden vědomostní test s výsledkem, že o podvodu minimálně vědět měl a mohl, neboť podle obecné zásady práva EU nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému (k tomu viz rozsudky SDEU *Italmoda*, bod 46 nebo rozsudek *Litdana*, bod 32, rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 157/2020-61, bod 41). Krajský soud proto správně uzavřel, že to, že stěžovatel zaplatil DPH spolu s cenou

svému dodavateli a že mu tedy nevznikla přímá výhoda, samo o sobě nijak závěr žalovaného o zasažení transakcí podvodem nevyvrací. V této souvislosti lze pro úplnost odkázat na body 46 až 71 žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný popsal zjištěné skutečnosti ohledně dodavatelsko-odběratelského řetězce, které jej vedly k závěru o existenci podvodu na DPH, a dále na body 72 až 87, kde prokázal existenci objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatel mohl a měl vědět, že se účastní transakcí zatížených podvodem na DPH. Tyto zjištěné skutečnosti stěžovatel v žalobě ani v kasační stížnosti přitom nerozporoval.

[28] K námitce, že skutkový stav věci nebyl daňovými orgány dostatečně zjištěn, když nebyli vyslechnuti někteří svědci, Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel svou argumentaci blíže nerozvedl, resp. nepolemizoval se závěry krajského soudu, který vyhodnotil navržený výslech L. K. jako nadbytečný a navržený výslech S. O. jako trpící nedostatkem vypovídací potence. Stěžovatel tedy opět setrval na zcela obecném tvrzení, aniž by konkrétně specifikoval, proč jsou uvedené závěry krajského soudu týkající se výslechu svědků nesprávné. Pro úplnost však Nejvyšší správní soud uvádí, že se zcela shoduje s hodnocením krajského soudu, který v tomto ohledu v bodu 20 napadeného rozsudku uvedl, že nadbytečnost je jeden z akceptovatelných důvodů neprovedení navrženého důkazů, přičemž nadbytečností se chápe situace, kdy prokazovaná skutečnost již byla prokázána, což je případ navrženého výslechu L. K., když fakticita a způsob realizace obchodních transakcí nebyla mezi účastníky sporná a další skutečnosti, které by měl výslech tohoto svědka prokázat, stěžovatel neuvedl. Rovněž nedostatek vypovídací potence je akceptovatelným důvodem pro neprovedení důkazu, a to s ohledem na dobu, kdy S. O. vstoupil do společnosti H&H Partners (jednatelem byl až od 1. 12. 2017).

[29] Souhrnně vzato se tak Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci plně ztotožnil s hodnocením a závěry krajského soudu v napadeném rozsudku, které považuje za správné a náležitě vyargumentované. To, že s nimi stěžovatel nesouhlasí a má jiný názor, přirozeně samo o sobě neznamená, že je napadený rozsudek nezákonný. S ohledem na poměrnou podrobnost a obsažnost odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, stejně jako odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného a kdy nyní posuzované kasační námitky jsou ve značné míře opakováním či shrnutím námitek žalobních, Nejvyšší správní soud reagoval na stížní námitky koncentrovaněji, aby neopakoval již několikrát řečené.

[30] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[31] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 19. prosince 2023

David Hipšr
předseda senátu