



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **HOLTREN TRADE s.r.o.**, se sídlem Hybernská 24, Praha, zast. JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem se sídlem Nad Zátiším 22, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 1. 2023, č. j. 8 Af 2/2021-59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2020, č. j. 43725/20/5300-21443-707161.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 9. 2015, č. j. 6005816/15/2001-62564-108115, kterým správce daně vyměřil stěžovatelce daň z přidané

hodnoty (DPH) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 ve výši 44 690 210 Kč (oproti částce 329 544 Kč tvrzené stěžovatelkou v jejím daňovém přiznání).

[3] Důvodem vyměření daně v uvedené výši byla účast stěžovatelky na podvodu na DPH. Při tomto podvodu od různých dodavatelů z jiných členských států odkoupila společnost Flash project group s.r.o. (dále též „společnost FPG“) surový řepkový olej a následně, aniž by odvedla DPH do státního rozpočtu, řepkový olej prodala stěžovatelce, která jej následně prodala společnosti BIOCOMP s.r.o. (dále též „společnost BIOCOMP“), přičemž uplatnila nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu společnosti FPG. Správce daně, potažmo žalovaný dospěli na základě řady skutečností specifikovaných v jejich rozhodnutích k závěru, že stěžovatelka o své účasti na daňovém podvodu věděla.

[4] V posuzovaném případě jde o druhé rozhodnutí žalovaného v dané věci – první rozhodnutí, tj. rozhodnutí ze dne 7. 3. 2016, č. j. 9431/16/5300-21443-708158, bylo rozsudkem městského soudu ze dne 5. 6. 2019, č. j. 10 Af 27/2016-43, zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení; kasační stížnost žalovaného proti uvedenému rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2019, č. j. 6 Afs 136/2019-47. První rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno pouze kvůli procesnímu pochybení žalovaného, které spočívalo v tom, že byly do spisu v průběhu odvolacího řízení zařazeny dokumenty, s nimiž se stěžovatelka neměla možnost před vydáním rozhodnutí seznámit. V kontextu nyní podané kasační stížnosti zrušovací důvod původního rozhodnutí žalovaného není podstatný, a Nejvyšší správní soud jej proto blíže nerozvádí.

2. Rozhodnutí městského soudu

[5] Stěžovatelka u městského soudu brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou městský soud podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Stěžovatelku upozornil, že identifikace všech tří typizovaných rolí (*missing trader, buffer, broker*) ve vícečlenném dodavatelském řetězci není podmínkou *sine qua non* pro konstatování existence podvodu na DPH v obchodním řetězci, v němž mohou být pouze dva subjekty. Podstatné je, že jeden z účastníků řetězce nedovedl státní pokladně vybranou daň a další ji odečetl za účelem získání daňového zvýhodnění, které bylo v rozporu s účelem práva Evropské unie upravujícího společný systém DPH. Stěžovatelce nebylo k tíži kladeno samotné pochybení jejího dodavatele, který nedovedl DPH do státní pokladny, nýbrž skutečnost, že vstoupila do obchodního vztahu bez náležité opatrnosti a obezřetnosti, ačkoliv se jednalo o plnění v hodnotě převyšující 210 000 000 Kč, které se svým rozsahem i předmětem vymykalo podnikání stěžovatelky. Správnost postupu žalovaného potvrzuje i rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 24. 11. 2022, *A. proti Finanzamt M.*, C-596/21, podle něhož je namístě odeprít nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu v plném rozsahu, pokud pořizovatel zboží věděl nebo měl vědět, že je pořizované zboží spojeno s daňovým únikem. Podle městského soudu stěžovatelka o podvodu na DPH věděla a odepření odpočtu DPH je důsledkem její vědomé účasti na tomto podvodu; nejedná se tedy o vybrání daně u stěžovatelky namísto jiné osoby (FPG, která byla v době rozhodování žalovaného v nyní posuzované věci po likvidaci vymazána z obchodního rejstříku).

pokračování

3. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[6] Proti rozsudku městského soudu brojila stěžovatelka kasační stížností a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Rozsudek městského soudu je podle jejího názoru nepřezkoumatelný, neboť popisuje fungování podvodných řetězců a jejich aktérů v pozici *missing trader*, *buffer* nebo *broker*, ale sám vychází z toho, že měl v posuzované věci řetězec pouze dva členy, přičemž ani nspecifikoval, kdo měl být ve stěžejní roli *brokera*. Stát jakožto příjemce daňového výnosu nebyl nijak poškozen stěžovatelčíným jednáním, neboť ta pouze uplatnila nárok na odpočet na DPH zaplacené na vstupu a z vyšší prodejní ceny pak přiznala a uhradila daň na výstupu. Stát byl zkrácen na dani na výstupu společností FPG, nikoliv stěžovatelkou (označenou jako *buffer*) nebo jejím odběratelem (který ani jako *broker* nebyl označen). Stěžovatelka *brokerem* být nemohla, neboť daňová teorie dvojroli *buffera* a *brokera* nepřipouští.

[7] Podle stěžovatelky měly správní orgány daň stanovit a vybrat u společnosti FPG, nemohly si samy zvolit, že ji vyberou u jiného subjektu (stěžovatelky) z důvodu lepší vymahatelnosti. Skutečným podvodníkem byla v daném případě společnost FPG a podal-li žalovaný v roce 2018 návrh na jeho výmaz z obchodního rejstříku, dopustil se chyby, jejíž nápravu nemůže požadovat po stěžovatelce.

[8] Městský soud navíc porušil § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť při své argumentaci vycházel mj. z výše citovaného rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-596/21, který byl vydán více než rok po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a městský soud tedy nevycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Zdůraznil, že není povinností správních orgánů zjišťovat, který z článků řetězce z podvodu nejvíce profituje. Rovněž typizované role v podvodných řetězcích slouží pouze ke zpřehlednění zjištěného skutkového stavu; nejde o role, které musí být pokaždé vytyčeny a identifikovány, aby se jednalo o daňový podvod, který ostatně lze spáchat i dvěma subjekty. Správce daně byl povinen odepřít nárok na odpočet daně všem subjektům, které ho uplatnily podvodným či zneužívajícím způsobem, a to v plné výši. Městský soud nepochybil ani tím, že použil při své argumentaci i judikáty vydané až po vydání rozhodnutí žalovaného, neboť se judikaturou nemění právní úprava, jen se upřesňuje její výklad.

[10] V replice stěžovatelka zdůraznila, že pokud nebyl identifikován subjekt, který se z podvodu na DPH obohatil, pak o podvodu na DPH nelze vůbec hovořit. Stěžovatelka nakupovala a prodávala řepkový olej za tržní ceny, se společností FPG nebyla osobně ani majetkově spřízněna, a postupovala tedy jako běžný subjekt založený za účelem dosažení zisku.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační

stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Podstatou věci je posouzení otázky, zda se stěžovatelka realizací obchodních transakcí účastnila podvodu na DPH, přičemž o své účasti na podvodu věděla, případně o ní vědět mohla a měla, protože je na místě odeprít stěžovatelce nárok na odpočet DPH.

[14] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že k tomu, aby bylo možno uvažovat o odeprání nároku na odpočet DPH, musí tento nárok nejprve vzniknout [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“)], musí se tedy uskutečnit zdanitelné plnění, které si může plátce od jím odváděné DPH odečíst. Otázkou podvodného jednání je pak namísto zabývat se až tehdy, pokud je spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo, a to způsobem deklarovaným daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet jako takový, nelze posuzovat, zda toto plnění představuje podvod. K posouzení existence daňového podvodu dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2018, č. j. 1 Afs 47/2018-58, body [14] a násl. a tam citovanou judikaturu).

[15] Daňovým podvodem se rozumí situace, kdy je namísto nárok na odpočet odeprít, neboť vznikl na základě podvodného jednání s cílem získat nárok na odpočet DPH neoprávněně (podvodným nebo zneužívajícím způsobem). Odmítnutí nároku na odpočet je ovšem výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje. Je proto na správci daně a žalovaném, aby *„dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“*; viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49. Podvodem na DPH přitom judikatura Soudního dvora Evropské unie vymezuje situaci, kdy 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 Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť skutečné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

[16] Nejvyšší správní soud proto zdůrazňuje, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General*, věc C-384/04, bod 33).

[17] Je-li tedy identifikován v řetězci podvod na DPH (resp. je postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, aniž by musely správní orgány prokázat,

pokračování

jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem Evropské unie daňové orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Jak vystihl devátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343: „Závěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

[18] V posuzované věci není sporné, že ke stěžovatelkou deklarovaným plnění došlo, a je tedy zřejmé, že stěžovatelce nárok na odpočet vznikl. Otázkou tak zůstává, zda bylo namíste jej odeprít z důvodu její účasti na daňovém podvodu. Porušení daňové neutrality je zde zcela očividné: stěžovatelčina dodavatelka, společnost FPG, pořídila surový řepkový olej z jiných členských států (toto plnění bylo od DPH osvobozeno) a následně jej prodala stěžovatelce, aniž by DPH přiznala a odvedla – pro správce daně byla zcela nekontaktní; stěžovatelka následně uplatnila nárok na odpočet. Jinými slovy, při určení výše DPH na výstupu od své daňové povinnosti stěžovatelka odečetla „zaplacenou“ DPH na vstupu, která však společností FPG do státního rozpočtu odvedena nebyla. Rovněž je zřejmé, že transakce neměly ekonomický účel, ale byly realizovány výhradně za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění – společnost FPG prodávala zboží stěžovatelce dokonce za cenu nižší, než za jakou jej sama pořídila, a stěžovatelka jej pouze přeprodovala společnosti BIOCOMP s minimální marží (stále za cenu nižší, než za jakou ji nakoupila společnost FPG z jiných členských států), a to bez jakékoliv kontroly zboží.

[19] Stěžovatelka ostatně existenci podvodného řetězce zpochybňuje z jediného důvodu – správní orgány neidentifikovaly tři podle stěžovatelky mandatorní role v podvodném řetězci, tj. *missing trader*, *buffer* a *broker*. Pro lepší srozumitelnost Nejvyšší správní soud uvádí, že jako *missing trader* se označuje subjekt, který způsobí narušení neutrality daně tím, že DPH neodvede; pod pojmem *buffer* se rozumí účastník podvodného řetězce, jehož úkolem je ztížit identifikaci podvodného jednání přeprodejem zboží; a výraz *broker* označuje subjekt, který inkasuje (tedy nárokuje vydání částky DPH ze státního rozpočtu, která do něj *missing traderem* nebyla odvedena).

[20] Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že uvedené role představují pouze typizovaná postavení, která se v podvodných řetězcích zpravidla vyskytují. Nelze vyloučit i výskyt jiných rolí (či absenci některé z těchto rolí), bude-li zachována skutečná podstata daňového podvodu, tedy porušení daňové neutrality jednáním, jehož skutečným účelem není realizace ekonomické činnosti, nýbrž získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Nedůslednost (či úplná absence) hodnocení typizovaných rolí jednotlivých

článků podle uvedeného názvosloví tak sama o sobě nemůže mít za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí, jak se evidentně domnívá stěžovatelka, neboť bez dalšího neznamená, že je rozhodnutí nedostatečně či nesrozumitelně odůvodněno (k nepřezkoumatelnosti správních a soudních rozhodnutí blíže viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, č. 116/2004 Sb. NSS, či ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[21] Podstatné je, že byla identifikována chybějící daň, která nebyla přiznána ani odvedena do státního rozpočtu společností FPG a stěžovatelka následně uplatnila nárok na odpočet vedena záměrem získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Je tedy zřejmé, že podvodný řetězec jako celek z neodvedení daně profitoval – částka, která měla být odvedena jako DPH zůstala v dispozici podvodného řetězce. Není přitom úkolem správních orgánů zjišťovat, který článek profitoval jakým způsobem, neboť ani není možné zjistit, jak se jednotlivé články na základě svého protiprávního jednání vzájemně vypořádaly (obdobně srov. rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, bod [23]). Jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018-52, *„mohou nastat situace, v nichž k závěru o existenci daňového podvodu nemusí (či z povahy věci ani nemůže) být prokázána snaha o obohacení toho subjektu, který si nárokuje odpočet, je-li zjevné, že další (druhý) ze subjektů výhodu spočívající v neodvedení daně získá.“*

[22] Pokud jde o povědomí stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu, vycházely správní orgány zejména z následujících skutečností, které svědčí o tom, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodu věděla či o něm vědět mohla a měla. Jednatelkou společnosti FPG byla osoba hlášená k trvalému pobytu na adrese ohlašovny, ačkoliv společnost FPG obchodovala se stěžovatelkou v rádech stamilionů korun. Samotná společnost FPG sídlila na fiktivní adrese. Stěžovatelka navíc nejednala s jednatelkou společnosti, ale s jinou osobou s neprůkazným vztahem k této společnosti (J. S.), a to pouze elektronicky či telefonicky. Stěžovatelka zasílala platby na účet společnosti YURI PALLS vedený u maďarské banky, ačkoliv obchodovala s tuzemskou společností FPG, aniž by placení na tento účet bylo uvedeno v daňových dokladech či smluvní dokumentaci. Stěžovatelka sama neměla ani skladovací prostory, zboží nechávala společnost FPG dopravit přímo svému odběrateli, kterého údajně *„našla na internetu“*, a její účast v řetězci tak neměla žádné ekonomické opodstatnění. Stěžovatelka s řepkovým olejem nikdy dříve neobchodovala, při realizaci obchodů se nikdy neúčastnila nakládky, vykládky ani kontroly kvality a kvantity zboží.

[23] Z uvedeného správní orgány i městský soud dovodily, že si stěžovatelka musela své účasti být vědoma. Nikterak ostatně ani nereagovala na výzvu, aby uvedla, jaká opatření přijala, aby se účasti na daňovém podvodu vyhnula, žádná taková opatření se ani nepodávají z obsahu správního spisu. Ačkoliv žádná z uvedených okolností sama o sobě nesvědčí o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, jedná se o ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe vzájemně navazujících důkazů, které jednoznačně svědčí o vědomosti stěžovatelky o daňovém podvodu. Uvedený závěr správních orgánů, potažmo městského soudu, stěžovatelka ani relevantním způsobem nezpochybňuje, a lze tedy uzavřít, že správní orgány identifikovaly daňový podvod a prokázaly, že se jej stěžovatelka vědomě účastnila, pročez byl dán důvod pro odepření nároku na odpočet.

pokračování

[24] Stěžovatelka má pravdu v tom, že správní orgány v posuzované věci nezjišťovaly další osud zboží, tedy nezabývaly se otázkou, jak se zbožím dále nakládal stěžovatelčin odběratel, společnost BIOCOMP. S ohledem na uvedené skutečnosti, které prokazují stěžovatelčinu vědomou účast na daňovém podvodu, již není pro posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného rozhodné, jak společnost BIOCOMP se zbožím naložila. Ať už by bylo zboží znovu prodáno do zahraničí (jednalo by se o karuselový podvod – pro bližší vysvětlení jednotlivých typizovaných druhů podvodů na DPH viz dokument Evropské komise *The concept of Tax Gaps, Report III: MTIS Fraud Gap estimation methodologies*) nebo spotřebitelům či bylo samotnou společností spotřebováno a daňové zvýhodnění spočívalo jen ve snížení ceny zboží (jednalo by se o tzv. *acquisition fraud*), nic by to neměnilo na skutečnosti, že došlo k narušení daňové neutrality. Jednoduše řečeno, v každém případě by podvodný řetězec uplatnil nárok na odpočet neodvedené daně nebo by získal částku odpovídající DPH od spotřebitele, aniž by ji odvedl do státního rozpočtu. Tento závěr by platil i v případě, že by se společnost BIOCOMP daňového podvodu neúčastnila vědomě.

[25] Nelze přisvědčit stěžovatelčině tvrzení, že měl správce daně vyměřit a vybrat daň u společnosti FPG, která byla „skutečným podvodníkem“, a že pochybil, pokud „sám svého dlužníka v rejstříku zrušil“. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vysvětlil, že v době zrušení, likvidace a výmazu společnosti FPG již tato společnost byla pouhou nekontaktní prázdnou schránkou bez jakéhokoliv majetku, a bylo tedy nereálné, aby případně vyměřenou daň zaplatila. Toto vysvětlení zcela konvenuje všem skutečnostem svědčícím o existenci podvodného řetězce – ostatně smyslem článku označovaného jako *missing trader* (tj. zde společnosti FPG) je v zásadě neodvést DPH a „zmizet“, aby daň nebylo možno na tomto subjektu jednoduše vymoci.

[26] Je třeba též dodat, že podle obsahu správního spisu ani nebylo na vůli žalovaného, zda bude společnost FPG zrušena s likvidací a vymazána z obchodního rejstříku, neboť ke zrušení s likvidací došlo podle rozhodnutí žalovaného s ohledem na to, že obsah zápisu v obchodním rejstříku odporoval donucujícím ustanovením zákona (společnost FPG pozbyla právní důvod k užívání svého sídla), přičemž v takovém případě, není-li zjednána náprava, podle § 9 odst. 1 zákona č. 304/2013 Sb, o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, může soud o zrušení s likvidací rozhodnout i bez návrhu, je-li takový postup v zájmu ochrany třetích osob.

[27] Poznává-li stěžovatelka, že státní rozpočet pravděpodobně získal částku odpovídající DPH, která měla být odvedena, hned několikrát, pokud odepřel nárok na odpočet také jejímu obchodnímu partneru, Nejvyšší správní soud konstatuje, že naznačená situace nezákonnost rozhodnutí městského soudu nebo žalovaného nemůže založit. Nejvyšší správní soud s odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (zejména rozsudek ze dne 24. 11. 2022, *A. proti Finanzamt M.*, C-596/21) již mnohokrát potvrdil, že nárok na odpočet je třeba odepřít každému subjektu, který o své účasti na daňovém podvodu věděl anebo vědět mohl a měl – viz blíže rozsudky ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS, ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69, ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71, či ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63. Jak shrnul Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 10. 4. 2024, č. j. 2 Afs 157/2023-80, kterým předložil Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku týkající se souběžného uplatnění solidární odpovědnosti za nezaplacenou daň dodavatele a odepření

nároku na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu: „Účelem odeprání nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem totiž není vyrovnání chybějící daně ve veřejném rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvody. Toto opatření představuje primárně prevenci daňových podvodů, z čehož vyplývá, že se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Je tedy třeba vycházet z předpokladu, že nárok na odpočet vůbec nevzniká u žádného ze subjektů, které se vědomě účastnily daňového podvodu.“ Pokud se tedy stěžovatelka účastnila podvodu na DPH, bylo namístě jí odeprít nárok na odpočet bez ohledu na to, zda byl odeprán i jinému subjektu.

[28] Důvodnou není ani stěžovatelčina námitka, že městský soud porušil § 75 odst. 1 s. ř. s., pokud vycházel z judikatury vydané po dni rozhodnutí žalovaného. Podle uvedeného ustanovení „[p]ři přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu“. Vývoj judikatury ovšem nepředstavuje změnu právního stavu, jak se zřejmě domnívá stěžovatelka. V tomto ohledu je možno odkázat na rozsudek ze dne 13. 2. 2014, č. j. 9 Afs 72/2012-76, v němž NSS vysvětlil, že „[p]ro oblast soudního rozhodování platí, že nalézání práva je zásadně pouze výkladem a zpřesňováním stávající právní úpravy. Z povahy věci tak plyne, že soudní rozhodnutí působí zpětně, neboť se zpravidla vyjadřuje k jednání v minulosti a k tomuto minulému jednání provádí výklad zákona, který platí od jeho přijetí. Ke změně judikatury dochází v situacích, kdy je soud přesvědčen o tom, že předchozí judikatura byla založena na nesprávném výkladu práva. Nový, správný výklad se až na výjimky uplatní bezprostředně na souzený případ, v němž ke změně dosavadního právního názoru došlo, již probíhající případy, a také na všechny budoucí případy, jež mají skutkový základ v minulosti (tzv. incidentní retrospektivita)“. Pokud tedy městský soud vycházel z aktuální rozhodovací praxe, nejenže nepochybil, ale naopak postupoval zcela správně a v souladu s významem a vlastní povahou judikatury.

5. Závěr a náklady řízení

[29] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto mu přísluší vůči neúspěšné stěžovatelce právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; ovšem vzhledem k tomu, že mu podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II. tohoto rozsudku).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 18. června 2024

JUDr. Viktor Kučera

pokračování

5 Afs 41/2023 - 39

předseda senátu