



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **EAS FINANCE s. r. o.**, se sídlem K Bábě 608/11, Brno, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 9. 2024, č. j. 31 Af 14/2023-78,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) platebním výměrem ze dne 12. 8. 2021, č. j. 3703868/21/3003-52523-711697, vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za období prosinec 2019 ve výši 242 810 Kč. Důvodem vyměření daně byla zjištění učiněná správcem daně v rámci daňové kontroly. Žalobkyně od dodavatele TEREIO plus s. r. o., se sídlem Táboritská 880/14, Praha 3 (dále též „dodavatel TEREIO“) ve zdaňovacím období prosinec 2019 přijala zdanitelná plnění, za které zaplatila částku ve výši 1 044 936 Kč v hotovosti a ve zbývajícím rozsahu prostřednictvím vzájemného zápočtu pohledávek. Dodavatel TEREIO tato zdanitelná plnění uvedl v daňovém přiznání, avšak přiznanou daň neodvedl. Žalobkyně si z těchto zdanitelných plnění nárokovala odpočet DPH. Správce daně odmítl uznat nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“), uplatněný na základě uvedených daňových dokladů od dodavatele TEREIO, z důvodu účasti žalobkyně (daňový subjekt) na podvodu na DPH, o kterém musela vědět.

[2] Proti uvedenému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, o němž žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 7. 2. 2023, č. j. 4635/23/5300-21442-712585, tak, že odvolání žalobkyně zamítl a platební výměr potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou. Tu Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud neshledal důvodnou žádnou z žalobních námitek. Nepřisvědčil okruhu námitek dovozujících nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutí žalovaného naopak shledal náležitě odůvodněné a vyargumentované. Neztotožnil se ani se žalobkyní zastávaným názorem, podle něhož daňové orgány v dané věci neprokázaly, že by obchodní transakce, do nichž se žalobkyně zapojila, byly zasaženy podvodem na DPH. Krajský soud akcentoval, že daňové orgány identifikovaly řadu nestandardních okolností, které jednoznačně vypovídají o tom, že předmětný obchodní řetězec byl zasažen daňovým podvodem. Dodavatel TEREÓ, s nimž žalobkyně obchodovala, v daňovém přiznání DPH přiznal, následně ji ale neodvedl. Byť by tato skutečnost sama o sobě ke konstatování podvodu na DPH nestačila, v souhrnu s dalšími nestandardními okolnostmi již o existenci daňového podvodu nelze pochybovat. Stran těchto nestandardností byly akcentovány zejména následující: personální propojenost žalobkyně se společnostmi TEREÓ, KRPOL s. r. o. v likvidaci, se sídlem Hybernská 1012/30, Praha 1 (dále též „KRPOL“) – Jaroslav Markraiter byl jednatelem všech těchto společností; evidentní nadbytečnost jednotlivých článků v obchodním řetězci; způsoby úhrady pohledávek; absence webových stránek; nezveřejňování účetních závěrek; virtuální sídla společností. Námitku, že k neodvedení DPH dodavatelem TEREÓ došlo v důsledku podnikatelského selhání, krajský soud označil jako nedůvodnou. O podnikatelském selhání lze hovořit tam, kde vyjdou najevo takové okolnosti, které nasvědčují, že neuhrazení daně mělo původ ve významné objektivní překážce, která daňovému subjektu skutečně bránila v řádném plnění jeho daňových povinností, ačkoliv jinak jednal s péčí řádného hospodáře. V projednávané věci k takovému závěru dospět nelze jednak pro vzájemnou propojenost zúčastněných osob a dále z důvodu tvrzeného podnikatelského selhání spočívající v úhradě dříve uzavřené půjčky. Podnikatelským selháním podle soudu nemůže být situace, kdy s žalobkyní personálně propojený dodavatel TEREÓ upřednostnil úhradu dluhu z půjčky před úhradou daně. Krajský soud dále dospěl k závěru, že s ohledem na personální propojenost předmětných společností nemůže být sporu ani o vědomosti žalobkyně, že se účastní podvodu na DPH. Jednatel žalobkyně musel vědět, že dodavatel TEREÓ neodvedl daň. Musely mu být známy i všechny další nestandardnosti. Z tohoto důvodu soud nemohl přisvědčit ani příp. argumentaci poukazující na učinění maximálních opatření, jež měly účasti žalobkyně na daňovém podvodu zabránit. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz, přičemž Nejvyšší správní soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, a to z důvodů obsahově podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).

pokračování

Z hlediska věcného identifikoval Nejvyšší správní soud následující okruhy námitek, které pro přehlednost uspořádal následovně. V prvním okruhu námitek stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Krajský soud nepřihlédl ke všem pro posouzení věci relevantním skutečnostem. Jeho rozsudek je nadto vnitřně rozporný, resp. nesrozumitelný. V dalším okruhu námitek stěžovatelka namítala, že byly nesprávně identifikovány a vyhodnoceny objektivní okolnosti. Nebyla prokázána souvislost mezi objektivními okolnostmi a existencí podvodu na DPH. Žalovaný dále řádně neprokázal, že k neodvedení DPH dodavatelem TERE0 došlo v důsledku daňového podvodu jakožto úmyslného protiprávního jednání, tj. nikoliv v důsledku podnikatelského selhání. V dalším okruhu námitek stěžovatelka nesouhlasila s tím, že daňové orgány, resp. krajský soud se v daném případě snažily prokázat domněnku o daňovém podvodu. Podle ní měly daňové orgány prokazovat podvod na DPH, nikoliv pouhou domněnku o něm. Poukazovala i na vady v dokazování. Je názoru, že daňové orgány provedly nepřípustnou „transmutaci“ důkazů. Podle stěžovatelky je změna kvality „nedůkazu v důkaz“ nepřípustná. Podle stěžovatelky dále ve správních rozhodnutí absentuje *modus operandi* daňového podvodu. Nebylo řádě objasněno, jak přesně byl předmětný daňový podvod proveden. Obsáhle polemizovala s dílčími argumenty krajského soudu a správních orgánů a dovozovala jejich nepřipadnost. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný podal vyjádření ke kasační stížnosti, ve kterém plně odkázal na napadené rozhodnutí, vyjádření k žalobě, jakož i na rozsudek krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožnil. Podle žalovaného je napadené rozhodnutí založeno na relevantní judikatuře Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. Je pravdou, že k neodvedení DPH nemusí dojít pouze v důsledku podvodného jednání, ale též v důsledku pouhého podnikatelského selhání některého ze subjektů zapojených do obchodního řetězce. Proto je třeba zabývat se otázkou, zda k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání, či nikoliv. Žalovaný nicméně neshledal, že by v daném případě došlo k neodvedení daně v důsledku podnikatelského selhání. Je naopak názoru, že se dodavatel TERE0 v tomto ohledu dopustil úmyslného podvodného jednání, přičemž stěžovatelce muselo být zřejmé, že se účastní daňového podvodu. Žalovaný dále upozornil na to, že některé stížní námitky nebyly uplatněny v žalobě, a proto jsou s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl.

V.

[6] Dne 14. 1. 2025 bylo Nejvyššímu správnímu soudu doručeno vyjádření stěžovatelky k vyjádření žalovaného (replika). V něm stěžovatelka obsáhle vyvracela závěry žalovaného uvedené ve vyjádření ke kasační stížnosti. Zdůraznila, že v daném případě postup daňových orgánů, resp. krajského soudu neodpovídá relevantní judikatuře Nejvyššího správního soudu, a to např. stran vymezení okruhů skutečností, které lze považovat za důkazy daňového podvodu či stran standardu požadovaného pro vyvození závěru o daňovém podvodu. Opětovně zdůraznila i to, že daňové orgány neprokázaly vědomou účast stěžovatelky na daňovém podvodu. Odmítla i to, že by některé kasační námitky bylo lze považovat za nepřípustné dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

VI.

[7] 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, 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejprve je třeba připomenout, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; je to žalobce, kdo vymezuje hranice soudního přezkumu. Není na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). To platí i pro formulaci kasační stížnosti (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019 č. j. 6 As 137/2019-55). Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti tedy do značné míry předurčují rozsah následného přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu i obsah rozsudku soudu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2019, č. j. 4 Azs 123/2019-42, ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, či ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20).

[10] Zdejší soud se předně zabýval okruhem námitek poukazujících na naplnění stížných důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

[11] V tomto ohledu odkazuje soud na ustálenou judikaturu Ústavního soudu (viz nálezy ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), dle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (viz čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura Ústavního soudu. Např. v nálezu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, Ústavní soud uvedl, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena.*“ Zdejší soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, vyslovil, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ Nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost se Nejvyšší správní soud zabýval mj. např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, dle kterého lze „*za nepřezkoumatelné*

pokračování

pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.“ (dále srov. též např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, ze dne 19. 12. 2013, č. j. 9 Azs 16/2013-26, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, atp.).

[12] Nejvyšší správní soud neshledal, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný. Z rozsudku vyplývá, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval rozhodnou právní úpravu, resp. navazující judikaturu. Krajský soud dostatečně vypořádal i vznesenou žalobní argumentaci. Nejvyšší správní soud přitom neshledal, že by závěry napadeného rozsudku byly „vágní“, resp. „vnitřně rozporné“, jak se snaží tvrdit stěžovatelka. Soud má naopak za to, že odůvodnění přezkoumávaného rozsudku krajského soudu je srozumitelné, dostatečně určité, přičemž neodporuje ani zásadám logického uvažování. Krajský soud dostatečně vypořádal stěžejní žalobní námitky, resp. jádro věci. Náležitě posoudil i námitky stran vad v dokazování. Nejvyšší správní soud neshledal ani žádnou jinou nepřezkoumatelnost, pro kterou by bylo nutno přistoupit ke kasaci rozsudku krajského soudu. Ačkoliv si vždy lze představit ještě podrobnější vypořádání uplatněných žalobních námitek, zrušení rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze dané rozhodnutí meritorně přezkoumat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Podle názoru Nejvyššího správního soudu se krajský soud nedopustil ani žádné jiné vady ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[13] Nejvyšší správní soud neshledal ani existenci vad ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení platí, že kasační stížnost lze podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

[14] Uvedený stížní důvod tedy zahrnuje tři možné situace. Za prvé může jít o situaci, kdy došlo k vadě řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán

v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. Tak je tomu tehdy, pokud skutková podstata je se spisy v rozporu, pokud skutkový materiál, jinak dostačující k učinění správného skutkového závěru, vedl k jiným skutkovým závěrům, než jaký učinil rozhodující správní orgán. Skutková podstata dále nemá oporu ve spisech, chybí-li ve spisech skutkový materiál pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, přičemž tento materiál je nedostačující k učinění správného skutkového závěru. Za druhé dopadá tento důvod na situaci, kdy při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto vytýkanou vadu měl soud napadené rozhodnutí zrušit. K této situaci Nejvyšší správní soud uvádí, že intenzita porušení řízení před správním orgánem musí být v přímé souvislosti s následnou nezákonností jeho rozhodnutí. Třetí možnost pokrytá citovaným ustanovením se týká nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost, kterou je třeba posuzovat vždy ve spojení se zněním konkrétního rozhodnutí.

[15] Žádné takové vady Nejvyšší správní soud neshledal. Podle názoru Nejvyššího správního soudu byl skutkový stav zjištěn dostatečně a má oporu ve správním spisu, přičemž při jeho zjišťování nedošlo k žádným vadám, pro které by bylo nutno přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání, resp. jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí (platební výměr). Rozhodnutí orgánů finanční správy nelze považovat ani za nepřezkoumatelná. Odpovídají konstantní judikatuře správních soudů a jsou podrobně odůvodněna (srov. rozsudky ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109, ze dne 28. 3. 2013, č. j. 7 As 92/2012-41, ze dne 16. 7. 2014, č. j. 3 As 111/2013-25, atp.). S ohledem na uvedené nelze vytýkat ani krajskému soudu, pokud skutkové závěry daňových (správních) orgánů aproboval (srov. rozsudky ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109, ze dne 18. 11. 2009, č. j. 4 Ads 90/2009-76, ze dne 28. 3. 2013, č. j. 7 As 92/2012-41, ze dne 16. 7. 2014, č. j. 3 As 111/2013-25, atp.). Není pravdou ani to, že by z rozhodnutí žalovaného a návazného rozsudku krajského soudu nebyla zřejmá souvislost mezi absencí webových stránek, nezveřejňováním účetních závěrek, virtuálními sídly společností na straně jedné a podvodem na DPH. V tomto ohledu soud odkazuje na body 54 a 55 rozhodnutí žalovaného a na body 40 až 42 napadeného rozsudku. V odkazovaných částech se jak žalovaný, tak krajský soud stěžovatelkou napadenými nestandardnostmi důkladně zabývají.

[16] Podle názoru Nejvyššího správního soudu není v dané věci naplněn ani stížný důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Z judikatury vyplývá, že stížnostní důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je dán, pokud soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis (normu), než který na věc dopadá, nebo pokud byl soudem sice aplikován správný právní předpis, avšak nebyl správně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci (srov. např. rozsudky ze dne 9. 4. 2009, č. j. 7 Afs 1/2009-48, ze dne 22. 12. 2011, č. j. 6 Ads 126/2011-124, atp.). K ničemu takovému však v dané věci nedošlo.

[17] Jádrem věci představuje otázka, zda orgány finanční správy postupovaly správně, nepřiznaly-li stěžovateli nárok na odpočet daně z důvodu jejího zapojení do podvodného řetězce na DPH.

pokračování

[18] Otázkou podvodů na DPH se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora Evropské unie. Z ní vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasazeno daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokováný odpočet daně přiznat. V tomto směru lze dále odkázat např. rozsudek Soudního dvora Evropské Unie ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, v rámci něhož soudní dvůr mj. uvedl, že boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a příp. zneužitím je „*cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem* (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, *Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další*, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).“

[19] Citovanou judikaturu Soudního dvora Evropské unie přebírá i Nejvyšší správní soud. I podle jeho názoru lze v případě zapojení do podvodného řetězce odeprít subjektu účastníckému se tohoto podvodu na DPH nárok na odpočet daně. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu z judikatury Soudního dvora Evropské unie převzala i podmínku odepření odpočtu spočívající v tom, že daňový subjekt o podvodu věděl, či vědět mohl a měl. Příkladem lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, podle něhož v případě splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu je tento možno „*osobě povinné k dani odmítnout, ovšem pouze na základě judikatury vyplývající z bodů 56 až 61 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, podle níž musí být z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu* (viz též bod 45 rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*).“

[20] V rozsudku ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět* (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28).“ Podvod na DPH pak

Nejvyšší správní soud definuje ve shodě s judikaturou Soudního dvora Evropské unie jako „situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156). Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, 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 (věc Mahagében, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48).

[21] Z pozdější judikatury týkající se podvodů na DPH pak lze odkázat např. na rozsudek ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, podle něhož ZDPH „neumožňuje odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v případech, kdy je takový nárok sice uplatněn za splnění podmínek § 72 a 73 tohoto zákona, přesto však v souvislosti s plněním, jež je součástí transakce mající charakter podvodu na DPH; oprávnění (resp. povinnost) správce daně takto učinit vyplývá z judikatury SDEU a je vystavěno na argumentu zachování funkčnosti jednotného systému daně z přidané hodnoty, přičemž přihlíží k subjektivní stránce uplatnění nároku daňovým subjektem (zda o podvodném charakteru transakce věděl nebo musel vědět). Odepření nároku na odpočet v případě účasti subjektu na daňovém podvodu je tedy ve své podstatě toliko reakčním opatřením sledujícím sanaci narušení principu neutrality daně; jeho účel není sankční, nýbrž reparační. Z toho logicky vyplývá, že jen v případě, kdy je neutralita daně porušena, lze za splnění dalších podmínek (subjektivní stránky) odeprít daňovému subjektu jinak řádně uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. Skutečnost, že neutralita daně byla porušena, však musí být postavena najisto. Obdobně pak musí být dostatečným způsobem ozřejmeno, že k porušení neutrality daně došlo v důsledku podvodného jednání. Je nabitelní, že nikoli každé neodvedení daně z přidané hodnoty z poskytnutého plnění je vedeno snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. [...] Nejvyšší správní soud si je samozřejmě vědom, že prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, pročez lpění na něm by mohlo vést k neefektivnosti odhalování daňových podvodů, a tedy i sanování jejich dopadů na veřejný rozpočet. Příčinou bývá často nekontaktnost, nespolupráce či nesolventnost některého ze článků řetězce vedoucí k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání, fakticity plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet, doměření daně či jejího exekučního vymáhání. Proto po orgánech finanční správy nelze podle ustálené

pokračování

judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu. Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zde užívané spojení ‚existence daňového podvodu‘, případně ‚prokázání existence daňového podvodu‘, je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu.“ K otázce chybějící daně pak soud dodal následující: „Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. ‚chybějící daň‘, kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).“

[22] K problematice vědomostního testu se nedávno vyjádřil i nyní rozhodující senát, který v rozsudku ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31 vyslovil, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností. Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy.

[23] V daném případě není sporné, že v obchodním řetězci skládajícím se ze společností KRPOL (subdodavatel), TEREÓ (dodavatel) a EAS FINANCE (stěžovatelka) došlo k narušení neutrality daně. Stěžovatelka od dodavatele TEREÓ ve zdaňovacím období prosinec 2019 přijala zdanitelná plnění („prodej návěsu“, „prodej tahače“, „přeprava“ a „použití palivo karet“; uvedená na daňových dokladech č. 2190035, 2190036, 2190037, 21900268, 21900269, 21900271, 21900272, 2190044, 2190043 – „plnění zasažená podvodem“), za která zaplatila částku ve výši 1 044 936 Kč v hotovosti a ve zbývajícím rozsahu prostřednictvím vzájemného zápočtu pohledávek. Dodavatel TEREÓ tato zdanitelná plnění uvedl v daňovém přiznání, avšak přiznanou daň následně neodvedl (stěžovatelka si z těchto zdanitelných plnění nárokovala odpočet DPH, správce daně ale odmítl uznat nárok na odpočet daně, neboť dospěl k závěru, že se stěžovatelka vědomě účastnila podvodu na DPH).

[24] Sporným stěžovatelka činí, zda zjištěné objektivní okolnosti dostatečným způsobem prokazují, že předmětné obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH, resp. že

chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

[25] Nejvyšší správní soud stěžovatelce nepřisvědčil. Plně souhlasí s daňovými orgány i krajským soudem, že popsané nestandardnosti dostatečným způsobem prokazují, že předmětné obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Jak správně uvedl krajský soud, jednotlivé nestandardní okolnosti případu je vždy třeba chápat individuálně vzhledem ke konkrétním skutkovým zjištěním. Jsou zjišťovány analýzou dalších okolností obchodování a povahy zapojených společností. I podle názoru kasačního soudu zcela stěžejní nestandardnosti byla personální propojenost předmětných společností. Jednatelem všech tří společností byl v relevantním období Jaroslav Markreiter, který měl z titulu svého postavení veškeré informace stran označených společností; řídil všechny kroky těchto společností, vč. sjednávání obchodních smluv. Jaroslav Markreiter byl v předmětném zdaňovacím období jak jednatelem stěžovatelky, tak jednatelem subdodavatele, společnosti KRPOL, tak také jednatelem dodavatele, společnosti TEREÓ, která sice z předmětných zdanitelných plnění přiznala daň na výstupu, nicméně DPH již neodvedla, a to ani částečně. Uvedená osoba z pozice jednatele musela vědět o všech jejích obchodních aktivitách a plnění daňových povinností. Daňové orgány, resp. krajský soud dále správně akcentovaly i zjevnou nadbytečnost jednotlivých článků v řetězci. Ze spisového materiálu není důvod takového podnikatelského modelu vůbec zřejmý. Není přitom pravdou, že by stěžovatelka logiku takového uspořádání vysvětlila ve svém podání ze dne 5. 3. 2021. Ani z něho nelze racionalitu daného řetězce vysledovat. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, k jakému zvýhodnění, resp. znevýhodnění by mohlo dojít, pokud by stejná plnění byla uskutečněna např. toliko stěžovatelkou, tj. bez současného zapojení dalších společností, které byly ovládány stejnou osobou v pozici statutárního orgánu. Takové vysvětlení nebylo předloženo ani v kasační stížnosti. Tam obsažená argumentace byla poměrně obecná (uváděla, že zpochybňovaný podnikatelský model byl racionální, ekonomicky výhodný, směřující k naplnění účelu podnikání atp.) a nikterak nevysvětlovala daňovými orgány i krajským soudem oprávněně vznesené pochybnosti (srov. např. bod. 37 napadeného rozsudku, resp. body 75 až 77 rozhodnutí žalovaného). Zdejší soud souhlasí i s identifikací dalších nestandardních okolností, jak ji provedly daňové orgány, resp. krajský soud. Ty za nestandardní dále považovaly zejména skutečnost, že stěžovatelka plnění dodavatele TEREÓ hradila v hotovosti, resp. prostřednictvím zápočtu vzájemných pohledávek. Dále se jednalo o absenci webových stránek, nezveřejňování účetních závěrek nebo virtuální sídla společností. I podle názoru soudu celkový výčet nestandardních skutečností ve svém souhrnu v dané věci postačoval pro potvrzení domněnky existence podvodu na DPH. Jako nepřipadnou hodnotí soud i argumentaci stran nemožnosti komplexního posuzování nestandardností. Již krajský soud stěžovatelce správně vysvětlil, že zjištěné objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, nýbrž vždy ve svém souhrnu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, atp.). Např. v rozsudku ze dne 10. 12. 2021, č. j. 1 Afs 15/2020-66, Nejvyšší správní soud mj. uvedl, že *„je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění.“* I z citovaného je tedy zřejmé, že jde-li o posouzení otázky, zda v daném případě byla neutralita daně narušena v důsledku daňového podvodu, je třeba přihlídnout ke všem objektivním okolnostem případů. Zjištěné objektivní skutečnosti (nestandardnosti) je třeba

pokračování

posuzovat ve svém souhrnu, nikoliv individuálně. Správní rozhodnutí, jakož i rozsudek krajského soudu přitom důkladně vypořádávají argumentaci zpochybňující jednotlivé nestandardnosti ze strany stěžovatelky a vysvětlují, proč ve svém souhrnu svědčí o existenci daňového podvodu, resp. vědomosti stěžovatelky o něm. Nejvyšší správní soud s hodnocením provedeným daňovými orgány i krajským soudem plně souhlasí, a proto v podrobnostech odkazuje na jejich odůvodnění. Za zcela nepřipadnou hodnotí soud stížní argumentaci, že kdyby Jaroslav Markreiter, statutární orgány společnosti, měl v úmyslu připravit a zrealizovat podvod na DPH, pak by se jistě personální propojenosti společností podílejících se na daňovém podvodu vyhnul. Ta totiž nikterak nezpochybňuje fakticitu existence daňového podvodu, resp. hodnocení předmětných nestandardností. To platí i pro další obdobná tvrzení.

[26] Nejvyšší správní soud přitom nezpochybňuje, že pokud by k neuhrazení DPH došlo z důvodu „podnikatelského selhání“ nebyl by splněn 1. krok *Axel Kittel testu* (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7 Afs 45/2021-57, ze dne 28. 6. 2024, č. j. 7 Afs 193/2022-48, ze dne 30. 10. 2024, č. j. 6 Afs 174/2023-72, ze dne 18. 12. 2024, č. j. 7 Afs 219/2023-63, atp.). V daném případě však soud s ohledem na obsah spisu a stěžovatelkou předestřené skutečnosti neshledal, že by neuhrazení daně bylo způsobeno podnikatelským selháním dodavatele TEREÓ. Předně soud konstatuje, že dodavatel TEREÓ předmětnou daň neuhradil (ani částečně), a to ani téměř dva roky poté, co podal daňové přiznání, v rámci něhož předmětnou daň přiznal. Nepožádal ani o posečkání se zaplacením daně. Nevyužil ani § 109a ZDPH, podle něhož může příjemce uhradit za poskytovatele daň ze zdanitelného plnění. Jak případně dodal krajský soud, o podnikatelském selhání lze hovořit tam, kde vyjdou najevo takové okolnosti, které nasvědčují tomu, že neuhrazení daně mělo původ ve významné objektivní překážce, která daňovému subjektu bránila v řádném plnění jeho daňových povinností, ačkoliv jinak jednal s péčí řádného hospodáře. V posuzovaném případě však nevyšly najevo žádné okolnosti, které by nasvědčovaly tomu, že by neuhrazení daně mělo původ v jakékoliv objektivní překážce, jež by (sub)dodavatelům bránila v řádném plnění jejich daňových povinností, resp. prostému podnikatelskému selhání (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7 Afs 45/2021-57, ze dne 28. 6. 2024, č. j. 7 Afs 193/2022-48, ze dne 30. 10. 2024, č. j. 6 Afs 174/2023-72, ze dne 18. 12. 2024, č. j. 7 Afs 219/2023-63, atp.). To přitom platí i o údajném uhrazení „jiného“ dluhu. Upřednostnění jiného závazku oproti závazku daňovému nelze ani podle kasačního soudu považovat za prosté podnikatelské selhání (viz i bod 46 rozsudku krajského soudu). Souhlasit lze i s tím, že pokud měla stěžovatelka za to, že neodvedení DPH bylo důsledkem pouhého podnikatelského selhání, pak bylo na ní, aby tuto svoji argumentaci osvětlila skutkovými tvrzeními a příp. k ní nabídla důkazy. Není na žalovaném, příp. správních soudech, aby prokazovaly, že v dané věci nešlo o podnikatelské selhání. Povinnosti daňových orgánů je „*postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval* (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). *Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla narušena daňová neutralita* (rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32).“ (srov. rozsudek ze dne 16. 1. 2024, č. j. 10 Afs 183/2022-45). Z opatrnosti soud dodává, že ze spisu není patrné ani žádné jiné jednání dodavatele TEREÓ, které by nasvědčovalo tomu, že se tato společnost dopustila

podnikatelského selhání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2024, č. j. 6 Afs 162/2023-53).

[27] V dalším okruhu námitek stěžovatelka dovozovala vady v dokazování. Je názoru, že daňové orgány provedly nepřipustnou „transmutaci“ důkazů. Podle stěžovatelky je změna kvality „nedůkazu“ v „důkaz“ nepřipustná.

[28] Nejvyšší správní soud však žádné vady v dokazování nezjistil. Jak již soud uvedl výše, skutkový stav byl zjištěn dostatečně a má oporu ve správním spisu, přičemž při jeho zjišťování nedošlo k žádným vadám, pro které by bylo nutno přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání, resp. jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí. Daňové orgány důkladně hodnotily všechny okolnosti dané věci, přičemž přihlížely ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Není současně pravdou, že by vycházely z nepřipustných podkladů, resp. že by tyto nepřipustně transmutovaly. Daňové orgány existenci podvodu, resp. povědomost stěžovatelky o něm, jednoznačně prokázaly shora popsánymi skutečnostmi. I v tomto ohledu lze odkázat na odůvodnění rozsudku krajského soudu, který přílehavě akcentoval nutnost individuálního posouzení každého jednotlivého případu a z toho plynoucí požadavek na individualizované posouzení zjištěných objektivních skutečností, tj. důkladné zvážení, zda v daném konkrétním případě existují takové „nestandardnosti“, na jejichž základě lze důvodně uzavřít, že předmětný obchodní řetězec byl postižen daňovým podvodem. To přitom daňové orgány i podle názoru Nejvyššího správního soudu učinily. S krajským soudem lze souhlasit i v tom, že „obecné“ nestandardnosti (neexistující webové stránky, nezveřejňování účetních závěrek, virtuální sídlo atp.) mohou být v obchodním styku běžné. Samy o sobě tak nemohou podvod na DPH prokázat, jedná se však o indicie, které v souhrnu se zjištěnou provázaností předmětných společností a zjevnou nadbytečností některých článků předmětného řetězce mohou závěr o existenci podvodu podpořit. Jak již soud akcentoval výše, stěžejními nestandardnostmi v dané věci byla zjevná nadbytečnost některých společností v předmětném obchodním řetězci, resp. jejich personální propojení, přičemž ty podporovaly i další nestandardnosti, přičemž souhrnná kumulace všech potvrzovala domněnku daňového podvodu.

[29] Krajskému soudu ani daňovým orgánům nelze vytýkat ani zvolenou terminologii vč. *domněnky daňového podvodu*. K tomu lze odkázat např. na rozsudek ze dne 10. 12. 2021, č. j. 1 Afs 15/2020-66, v němž Nejvyšší správní soud mj. uvedl, že *„užívané spojení ‚existence daňového podvodu‘, případně ‚prokázání existence daňového podvodu‘, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesněji je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, ExaSoft Holding).“* Je současně pravdou, že uvedená terminologie není v judikatuře ani odborné literatuře zcela ujednocena. Proto nelze daňovým orgánům ani krajskému soudu vytýkat její zaměňování. Nepřípadnou pak hodnotí soud polemiku ve smyslu, že je rozdíl mezi rozhodováním založeným na důkazech a rozhodováním založeným na domněnkách. V daném případě nebylo rozhodováno na základě domněnek, nýbrž právě na základě pečlivě zjištěného skutkového stavu, tj. především na základě zjištěných objektivních okolností. Takový postup je plně v souladu s označenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie, resp. Nejvyššího správního soudu (shora citována). Stěžovatelkou označená judikatura (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2012, č. j. 1 Afs 13/2012-49, ze dne 31. 1. 2024, č. j. 6 Afs 275/2022-101, a ze

pokračování

dne 20. 2. 2024, č. j. 10 Afs 197/2022-47) pak neřešila zcela identické skutkové a právní situace. Ani obecná východiska stěžovatelkou označených rozhodnutí nevedou k nutnosti kasace napadeného rozsudku. Ten východiskům označené judikatury naopak zcela konvenuje. Nejvyšší správní soud současně není názoru, že by postup daňových orgánů odporoval rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, a na něj navazujícím rozsudkům. Lze dodat, že ani označený rozsudek neukládá daňovým orgánům a správním soudům povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Nejvyšší správní soud není současně názoru, že by postup daňových orgánů či soudu překračoval „zákaz vyvozování objektivní odpovědnosti“, jak rovněž tvrdila stěžovatelka. Postup daňových orgánů odpovídal i v dalších ohledech východiskům judikatury Nejvyššího správního soudu. Jak již zdejší soud uvedl výše, daňové orgány a krajský soud v daném případě postupovaly v mezích judikatury Soudního dvora Evropské unie a navazující judikatury Nejvyššího správního soudu. Ta ukládá mj. posuzovat splnění podmínek tzv. *Axel Kittel testu*, což daňové orgány řádně učinily. Ostatně ani v tomto ohledu stěžovatelka žádnou podrobnější argumentaci neformuluje. Neodkazuje na dikci konkrétního zákonného ustanovení ani na relevantní judikaturu vrcholných vnitrostátních, resp. mezinárodních soudů. Soud neshledal ani to, že by v daném případě postupovaly daňové orgány a krajský soud zaujatě, tendenčně či jakkoliv nepřipustně.

[30] Na zákonnosti rozsudku a správních rozhodnutí nic nemění ani obsah repliky k vyjádření žalovaného. To vychází ze závěrů obsažených ve správních rozhodnutí a rozsudku krajského soudu, které soud shledává zákonným (viz výše). Pokud pak stěžovatelka vznáší v replice nové námitky, lze uvést, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. *in fine* brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřipustné. Ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co byl vydán přezkoumávaný akt, uplatňovaly skutkové novoty (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Afs 34/2004-49, ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Afs 1/2011-89, či usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2018, č. j. 8 Afs 259/2017-67). Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem připuštěno uplatnění skutkových a právních novot, vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Afs 1/2011-89). Koncentrace řízení spolu se zásadou dispoziční přispívají k rychlému a efektivnímu rozhodování správních soudů, a tím k účinné ochraně veřejných subjektivních práv, která je jejich hlavním úkolem. Uvedené zásady rovněž přispívají k racionalizaci a efektivnosti řízení před správním soudem tak, aby nedocházelo k jeho zbytečnému prodlužování, a to například dodatečným předkládáním dalších tvrzení, názorů a důkazů, které mohly být bez větších obtíží účastníky řízení uplatněny již dříve (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15). Jak uvedl sám Ústavní soud v právě zmíněném nálezu: „Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze tedy spravedlivě žádat, aby uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvního stupně. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponesou případné nepříznivé následky s tím spojené, neboť správní soudnictví je založeno na zásadě, že správní soud z vlastní iniciativy nepřezkoumává správní rozhodnutí nad rámec

vymezený žalobcem a nenahrazuje žalobcovu iniciativu.“ Ústavní soud dále v usnesení ze dne 27. 9. 2023, sp. zn. III. ÚS 1843/23, konstatoval: „Ústavní soud ve své judikatuře opakovaně potvrdil zásadu dispozitivnosti a koncentrace řízení před Nejvyšším správním soudem s tím, že právo na soudní ochranu není právem absolutním, které by jednotlivci náleželo kdykoli, za jakýchkoli okolností a bez jakýchkoli omezení, ale že podmínky jeho výkonu mohou být omezeny zákonem (čl. 36 odst. 4 Listiny; také např. usnesení ze dne 18. 7. 2023, sp. zn. III. ÚS 861/23, bod 10; či usnesení ze dne 22. 3. 2022, sp. zn. IV. ÚS 442/22, bod 8). Postup stěžovatele, který v žalobě uplatnil námitku týkající se pouze formálních náležitostí poskytnuté informace, a až v pozdějších fázích řízení ji doplňoval o věcné argumenty, je v rozporu s uvedenými zásadami ovládající řízení ve správním soudnictví (obdobně usnesení ze dne 12. 5. 2022, sp. zn. IV. ÚS 1739/21, bod 16).“

Odkázat lze též na náleze ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. Pl. ÚS 12/99, v němž Ústavní soud dispoziční zásadu a také princip koncentrace řízení ve správním soudnictví neshledal neústavním. S ohledem na výše uvedené se tak Nejvyšší správní soud nebyl povinen vypořádávat s námitkami, které nebyly uplatněny v žalobě, natož pak ve lhůtě pro podání kasační stížnosti, resp. pro její doplnění. To se týká např. námitky poukazující na smysl a účel Směrnice Rady EU 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, teorii o objektivní a subjektivní stránce daňového podvodu, fungování neutrality hospodářské soutěže a DPH, jednání jiných podnikatelů atp. Z procesní opatrnosti soud dodává, že námitky vznesené ve vyjádření ke kasační stížnosti by i při včasné uplatnění neměly potenciál zvrátit shora rekapitulované závěry daňových orgánů a krajského soudu. Jimi aplikovaná judikatura zohledňuje smysl a účel označené směrnice, jakož i dalších zásad uplatňovaných při potírání daňových podvodů. Jak žalovaný, tak krajský soud si byli dobře vědomi toho, že pouhé konstatování narušení daňové neutrality ke konstatování podvodu na DPH nestačí (viz část věnující se námitce „podnikatelského selhání“), nýbrž že je třeba dovodit záměr plátce (který neodvedl DPH) k takovému postupu, tj. záměr neuhradit DPH a tím získat neoprávněný finanční prospěch. To daňové orgány v přezkoumávané věci učinily. Na základě zjištěných objektivních okolností dovodily, že dodavatel TEROE neodvedl DPH do státního rozpočtu, přičemž jeho jednání bylo motivováno snahou nikoliv legální (srov. text rozhodnutí žalovaného a rozsudek krajského soudu). Daňové orgány se důkladně zabývaly i splněním dalších podmínek stran existence daňového podvodu v dané věci (vedle výše označené judikatury srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, ze dne 15. 11. 2021 č. j. 8 Afs 343/2019-38, atp.). Z přezkoumávaných rozhodnutí vyplývá i způsob provedení daňového podvodu (srov. body 35 a násl. rozsudku krajského soudu). Daňové orgány náležitě odůvodnily i další závěry, na kterých stojí jejich rozhodnutí (srov. zejména body 45 a násl. rozhodnutí žalovaného). Pokud pak jde o argumentaci poukazem na hypotetickou situaci, kdy by podnikatel nemohl zaplatit DPH z důvodu svého předlužení, resp. z důvodů finančních závazků vůči svým zaměstnancům, pak k tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že taková skutková situace v dané věci zjištěna nabyla. Nejvyšší správní soud přitom není povolán k řešení hypotetických otázek (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, č. 3854/2019 Sb. NSS). Uvedené lze vztáhnout i k dalším námitkám v rovině hypotéz, resp. k námitkám, které se míjí s podstatou dané věci.

[31] Z hlediska jádra věci soud opakovaně zdůrazňuje, že daňové orgány jednoznačně prokázaly, že v dané věci došlo k podvodu DPH. Řádně identifikovaly nestandardní okolnosti případů, které ve svém souhrnu přesvědčivě prokazují domněnku daňového

pokračování

podvodu (viz výše). Návazně se pak důkladně zabývaly i naplněním 2. kroku *Axel Kittel testu*, tedy zda bylo na základě objektivních okolností prokázáno, že stěžovatelka věděla nebo měla a mohla vědět, že předmětné plnění je součástí daňového podvodu na DPH. Jak správně akcentoval žalovaný, správce daně zjistil v průběhu předmětného řízení takové skutečnosti, které lze považovat za objektivní okolnosti prokazující, že stěžovatelka musela vědět, že obchodní vztahy v rámci výše uvedeného dodavatelského řetězce jsou zasaženy podvodem na DPH. Zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu prokazují, že stěžovatelka věděla o svém zapojení do podvodu na DPH. V tomto ohledu daňové orgány i krajský soud zcela případně akcentovaly zejména personální propojenost stran jednatele Jaroslava Markreitera. Ten byl v předmětném zdaňovacím období jak jednatelem stěžovatelky, jednatelem subdodavatele společnosti KRPOL, jakož i jednatelem dodavatele, společnosti TEREÓ, která sice z předmětných zdanitelných plnění přiznala daň na výstupu, nicméně DPH nebyla odvedena do státního rozpočtu. Jaroslav Markreiter přitom z pozice jednatele označených společností musel vědět o všech jejich obchodních aktivitách, resp. o plnění daňových povinností. Jaroslav Markreiter byl v předmětném zdaňovacím období totiž jedinou osobou oprávněnou jednat jak za stěžovatelku, tak za výše zmíněné společnosti TEREÓ a KRPOL. Musel tedy vědět o tom, že daňový subjekt uplatňoval nárok na odpočet daně z předmětných zdanitelných plnění společnosti TEREÓ, která z předmětných zdanitelných plnění neodvedla DPH (v podrobnostech odkazuje soud na body 64 a násl. rozhodnutí žalovaného). Dostatečně bylo odůvodněno i naplnění 3. kroku *Axel Kittel testu*. Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že ze zjištěných skutečností vyplývá, že stěžovatelka nemohla být pouhým nevědomým účastníkem zjištěného podvodu na DPH, ale že věděla, že se svými plněními zapojuje do řetězce obchodních transakcí stížených podvodným jednáním na DPH. Za této situace tedy není nutné zabývat se tím, zda odvolatel přijal dostatečná opatření k prevenci podvodného jednání. Je totiž evidentní, že odvolatel musel být se svou účastí na podvodu na DPH seznámen a o této účasti musel vědět. Pokud je přitom prokázáno, že daňový subjekt musel vědět o svém zapojení do podvodného jednání na dani, je zřejmé, že ač by formálně přijal nějaká opatření, kterými by se snažil v daňovém řízení prokázat, že učinil vše pro to, aby se vyhnul účasti na daňovém podvodu, nemohla by tato opatření nic změnit na jeho vědomé účasti na tomto podvodu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186, č. 4576/2024 Sb. NSS, ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, či ze dne 11. 9. 2024, č. j. 2 Afs 121/2023-45). Správce daně tedy postupoval správně, když stěžovatelkou nárokované odpočty z předmětných plnění neuznal (v podrobnostech viz body 48 a násl. rozsudku krajského soudu a body 80 a násl. rozhodnutí žalovaného).

[32] Souhrnně vzato se Nejvyšší správní soud plně ztotožnil s posouzením provedeným krajským soudem a žalovaným. Z tohoto důvodu nemohl shledat případnou ani polemiku stěžovatelky s jejich argumentací. S ohledem na poměrnou podrobnost a obsažnost odůvodnění napadeného rozsudku a rozhodnutí orgánů finanční správy, Nejvyšší správní soud reagoval na stížní námitky koncentrovaněji, aby neopakoval již několikrát řečené

[33] Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[34] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 19. března 2025

Tomáš Foltas
předseda senátu