



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: **LITOZ, s.r.o.**, se sídlem Ottova 312, Rakovník, zastoupena Mgr. Janem Sýkorou, advokátem se sídlem Chebská 355/49, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 10. 2024, č. j. 31 Af 41/2022-112,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 13 007,50 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Jana Sýkory, advokáta, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dne 21. 12. 2016 vydal Finanční úřad pro Středočeský kraj třicet jedna dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 až březen 2013, červen 2013 až srpen 2013, listopad 2013 až únor 2015 a duben 2015 až červenec 2015. Na základě provedené daňové kontroly žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH z přijatých plnění, (kterými byla, mimo jiné, látka liten, používaná pro výrobu plastů polypropylen), protože žalobkyně neprokázala, že plnění skutečně přijala. Žalobkyně se neúspěšně odvolala. Následně rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „OFŘ“) zrušil Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 6. 1. 2020, č. j. 43 Af 20/2018-56. Dle krajského soudu správce daně dostatečně neprokázal, že k dodání zboží fakticky nedošlo. OFŘ poté znovu rozhodlo (druhým rozhodnutím o odvolání). Tentokrát žalobkyni neuznalo nárok na odpočet DPH z důvodu, že předmětné plnění bylo zasaženo podvodem

na DPH. Poté se zjistilo, že OFŘ do svého rozhodnutí zahrnuje jeden dodatečný platební výměr, proti kterému odvolání žalobkyně nesměřovalo. Proto OFŘ podalo podnět k přezkumu žalovanému, který návazně nařídil přezkum.

[2] V rámci přezkumného řízení OFŘ vydalo rozhodnutí ze dne 27. 10. 2021, č. j. 39417/21/5300-21442-712243 (dále jen „rozhodnutí I. stupně“), kterým podle § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) částečně změnilo své druhé rozhodnutí o odvolání, a ve zbytku potvrdilo třicet jedna dodatečných platebních výměrů. Rozhodnutím ze dne 25. 5. 2022, č. j. 24909/22/7100-20116-050485 (dále též „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí I. stupně.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který jí v záhlaví uvedeným rozsudkem vyhověl a zrušil napadené rozhodnutí. Krajský soud shledal, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné v rozsahu prvního kroku tzv. Axel Kittel testu, resp. v rozsahu popisu narušení neutrality daně. Krajský soud aproboval závěr, že k narušení neutrality DPH došlo (v řetězcí existuje chybějící daň). Návazné závěry o existenci podvodu však považoval za nepřezkoumatelné. Krajský soud zejm. akcentoval, že se žalovaný nedostatečně vypořádal se skutkovou verzí předestřenu žalobkyní. Podle této spočíval ekonomický smysl transakcí v zajišťování cash-flow prodejem pohledávek faktoringovým společností. Uvedená skutková verze přitom dle krajského soudu nebyla na první pohled nevěrohodná a poskytovala vysvětlení pro řadu okolností, které žalobkyně považovala za podezřelé. Krajský soud též nepovažoval některé další okolnosti předestřené žalovaným za podezřelé. Skutečnost, že žalobkyně i společnost LINHART, která v řetězcích figurovala, sídlí na stejné adrese, není překvapivá, jestliže jednatel žalobkyně je synem jednatele společnosti LINHART. Za nedostatečnou považoval krajský soud též skutečnost, že žalobkyně za odebírané zboží společnosti bm-auto platila v hotovosti nebo na nepodnikatelský účet. Žalovaný se též nedostatečně vypořádal s argumentací, že byt byla společnost bm-auto novým subjektem, žalobkyně tvrdila dlouholetou známost se zástupcem této společnosti, panem B. Zásadní pochybnosti na skutkovou verzi žalovaného vrhá i skutečnost, že v řetězcí, v němž vystupoval Z. T., nebyl konstatován podvod na DPH, a to i přesto, že fungoval prakticky totožně jako nyní zpochybňované řetězce. Rozsudek krajského soudu je (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí správních soudů) v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). V prvním okruhu stížných námitek stěžovatel dovozuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Tu spatřuje zejm. v tom, že krajský soud se vypořádává pouze s částí předestřených okolností, ze kterých žalovaný dovozoval existenci podvodu na DPH. Stěžovatel dále krajskému soudu vytýká, že nerefletoval zjištěný skutkový stav a případ komplexně neposoudil na základě všech stěžovatelem doložených skutečností. Krajský soud dále v rozporu s judikaturou

pokračování

Nejvyššího správního soudu hodnotil jednotlivé okolnosti izolovaně. V dalším okruhu stížných námitek stěžovatel rozporuje hodnocení skutečností, ke kterým se krajský soud vyjádřil. Krajský soud vytknul stěžovateli, že ne zcela dostatečně zjistil výši chybějící daně. Takto však není judikatura Nejvyššího správního soudu koncipována. Krajský soud též naznačil, že neodvedení daně u společnosti bm-auto a LINHART může být pouhým podnikatelským selháním. S tím stěžovatel nesouhlasí. Stěžovatel též rozsáhle rozporuje ekonomické opodstatnění celého modelu, jehož účelem bylo údajně zvýšit cash-flow. Posouzení krajského soudu je nesmyslné, neboť ignoruje dlouhodobé dopady zvoleného modelu. Kromě toho je zcela zjevné, že od financování tímto modelem bylo návazně upuštěno. Stěžovatel též rozporuje to, že mu krajský soud vytkl nevyčíslení přesného výnosu z karuselového schématu. Takové vyčíslení však není nezbytné. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry krajského soudu. Podle jejího názoru to byly orgány finanční správy, které hodnotily vzniklou situaci jednostranně a v neprospěch žalobkyně. V rozsahu hodnocení okolností, na jejichž základě uzavřel žalovaný, že došlo k podvodu na DPH, žalobkyně poukázala na rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 6. 2022, č. j. 10 Afs 469/2021-50, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval totožným řetězcem, jen z pohledu jiného účastníka, které konvenují postupu krajského soudu. Žalobkyně setrvává na závěru, že nemohlo dojít k podvodu. Uvedené transakce byly ekonomicky racionální a verze událostí postavená na závěru o podvodu na DPH, je ekonomicky neopodstatněná.

V.

[6] 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.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Před samotným vypořádáním stížní argumentace považuje Nejvyšší správní soud za důležité vytknout některé podstatné okolnosti. V první řadě je vhodné uvést, že uvedený řetězec byl již několikrát posuzován v řízení před správními soudy. Soud již výše uvedl, že první rozhodnutí OFŘ o odvolání zrušil Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 6. 1. 2020, č. j. 43 Af 20/2018-56. Dle krajského soudu správce daně dostatečně neprokázal, že k dodání zboží fakticky nedošlo. Po zásahu Krajského soudu v Praze OFŘ začalo celý řetězec hodnotit v intencích podvodu na DPH. Ve dvou případech, kdy jako žalobkyně vystupovala společnost LINHART, resp. Zdeněk Linhart (st.), rozhodnutí daňových orgánů Krajský soud v Praze opět zrušil (viz rozsudek ze dne 25. 10. 2021, č. j. 51 Af 46/2020-48, a rozsudek ze dne 28. 7. 2023, č. j. 51 Af 20/2021-114). Krajský soud v obou případech dospěl k závěru, že daňové orgány neshromáždily takovou paletu indicií, které ve svém souhrnu vedou k jedinému možnému závěru o tom, že chybějící daň byla důsledkem daňového podvodu. Pro souzenou věc je stěžejní, že rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 10. 2021, č. j. 51 Af 46/2020-48, byl v řízení o kasační stížnosti OFŘ potvrzen rozsudkem zdejšího

soudu ze dne 3. 6. 2022, č. j. 10 Afs 469/2021-50 (dále též „rozsudek 10. senátu“). Závěry rozsudku 10. senátu jsou pro značnou skutkovou i právní podobnost aplikovatelné i na nyní posuzovanou věc (viz níže) a nyní rozhodující senát Nejvyššího správního soudu neshledal důvod se od nich odchýlit.

[9] Nejvyšší správní soud též konstatuje, že z podané kasační stížnosti je zjevné, že stěžovatel se do určité míry argumentačně mýlí s posouzením krajského soudu. Argumentace stěžovatele je totiž založena na hmotněprávním posuzování existence podvodu na DPH. Takto však krajský soud nepostupoval, neboť zrušovacím důvodem rozsudku byla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, které se dle krajského soudu dostatečně nevypořádává s předestřenou argumentací žalobkyně, resp. nebere dostatečně v potaz její skutkovou verzi. Návazně pak krajský soud konstatuje, že shledal-li nepřezkoumatelnost rozhodnutí v rozsahu prvního kroku Axel Kittel testu, nemá smysl provádět posouzení dalších kroků testu. Nejvyšší správní soud však připouští, že svůj podíl na tomto nepochopení nese i krajský soud, který se ne na všech místech rozsudku vyjadřuje úplně přesně. Např. v posledním bodě rozsudku (58) uvádí, že správní orgány neunesly důkazní břemeno ohledně existence podvodu na DPH. Takové vyjádření je však nepřesné v kontextu zbytku odůvodnění, ve kterém byla vytyčána nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatečném vypořádání se s alternativními skutkovými verzemi událostí (srov. body 49 až 57).

[10] Uvedené dílčí pochybení nelze považovat ani za nepřezkoumatelnost mající za následek nezákonnost rozsudku a nutnost jeho zrušení. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které je kasační soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský (městský) soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námítky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námítky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z něj nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[11] Nejvyšší správní soud takové vady napadeného rozsudku v dané věci neshledal. Rozhodnutí krajského soudu je srozumitelné a je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Tento závěr je přitom dostatečně odůvodněn. Soud dodává, že řízení o žalobě je ovládáno zásadou dispoziční (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69). Krajský soud mohl řešit zákonnost napadeného rozhodnutí v rozsahu, ve kterém bylo napadeno žalobou. Shledal, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné v rozsahu posouzení prvního kroku Axel Kittel testu, a tuto nepřezkoumatelnost považoval za dostatečný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Jak Nejvyšší správní soud osvětlí níže, takový postup byl v souzené věci oprávněný. Pokud se krajský soud za této situace

pokračování

nezabýval dalšími skutkovými okolnostmi předestřenými v napadeném rozhodnutí, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. Též subjektivní nesouhlas stěžovatele s tím, že jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné a že tato nepřezkoumatelnost je vadou s vlivem na zákonnost, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[12] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu hodnotil jednotlivé okolnosti izolovaně, resp. vyzdvihl jen jejich část, kterou zpochybnil. Nejvyšší správní soud mu nepřisvědčil.

[13] Podvody 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 ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41, či např. rozsudek Soudního dvora ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, bod 50). 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 zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku Soudního dvora 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.

[14] Možnost odepřít subjektu účastnícímu se podvodu na DPH nárok na odpočet daně potvrdila rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu. Z jeho judikatury mj. plyne, 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). 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, *přijatá opatření*).

[15] Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). V rozsahu prvního kroku judikturního (*Axel Kittel*) testu jsou orgány daňové správy povinny se podrobně zabývat narušením daňové neutrality v každém řetězci, jakož i dalšími doprovodnými nestandardními okolnostmi, které je oprávněně dovedou k závěru, že k narušení neutrality daně skutečně došlo a že nebylo pouze výsledkem podnikatelského selhání (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, 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 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020-43, nebo ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79).

[16] V obecné rovině lze na základě označené judikatury souhlasit se stěžovatelem, že zpravidla je nutné hodnotit předestřené okolnosti existence podvodu na DPH jako celek. Závěr o podvodu bude spočívat na kontextuálním hodnocení celé řady indicí, které umožní učinit závěr o podvodném jednání teprve ve svém souhrnu (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 249/2019-44, bod 13). Nejvyšší správní soud se však nedomnívá, že by krajský soud těmto východiskům nedostál. Jak již soud uvedl výše, krajský soud shledal nepřezkoumatelnost závěrů ohledně existence podvodu na DPH z toho důvodu, že se žalovaný nezabýval alternativními skutkovými verzemi, které nebyly na první pohled nesmyslné a poskytovaly vysvětlení pro některé z předestřených okolností. Dle Nejvyššího správního soudu je stěžejní, že uvedené skutkové verze (zvýšení cash-flow, přijetí nestandardních podmínek kvůli úzkým rodinným vazbám), neslouží jako obhajoba jednotlivých okolností, které by tímto způsobem byly uměle vytrženy z komplexního posouzení, ale představují alternativní výklad celého ekonomického opodstatnění uvedených řetězců. Jinými slovy, krajský soud nehodnotil skutečnosti izolovaně. Je to naopak stěžovatel, kdo hodnocení krajského soudu v kasační stížnosti interpretuje jako dílčí, izolované zpochybnění některých okolností, a ne jako zcela ucelenou skutkovou verzi událostí, která představuje plausibilní a na první pohled obhajitelné vysvětlení předmětných transakcí. Krajský soud za těchto okolností nepochybil ani v tom, že se dalšími okolnostmi nezabýval. V první řadě je nutné uvést, že byl vázán rozsahem žalobních námitek (viz výše). Jejich překročení by představovalo zásadní pochybení s vlivem na zákonnost rozsudku. Pokud pak krajský soud shledal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v dílčí části za dostatečný zrušovací důvod, nebyl povinen se zabývat ani dalšími okolnostmi, natož pak dalšími kroky judikturního (Axel Kittel) testu (srov. bod 11 rozsudku 10. senátu). Nebyl tedy povinen se nad rámec uvedeného vyjádřit ke skutečnostem jako virtuální sídlo dodavatele bm-auto, praktiky spojené s úhradami za plnění společnosti bm-auto, status nespolehlivého plátce společnosti bm-auto, a nezveřejňování účetních uzávěrek společnosti bm-auto, jak se snažil tvrdit stěžovatel.

[17] Než Nejvyšší správní soud vypořádá námitky obsažené v dalším stížním okruhu, považuje za nutné uvést, že argumentace v tomto okruhu je vedena fakticky převážně jako doplnění důvodů napadeného rozhodnutí. Takový postup není možný. Zdejší soud setrvale judikuje, že účelem soudního řízení není doplňovat odůvodnění správního rozhodnutí. Vypořádání námitek má být obsaženo v odůvodnění správního rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 8. 2013, č. j. 8 Afs 58/2012-44, ze dne 10. 2. 2016, č. j. 4 As 207/2015-107, ze dne 24. 9. 2014, č. j. 8 Afs 34/2013-68, ze dne 3. 3. 2016, č. j. 7 Azs 322/2015-43). Uvedené omezení je pak obzvláště relevantní v situaci, kdy krajský soud zruší rozhodnutí správního orgánu pro nepřezkoumatelnost. Již v rozsudku ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58, zdejší soud judikoval, že „*nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného ve správním řízení nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozбором právní problematiky učiněným až v kasační stížnosti brojící proti rozhodnutí soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno jako nepřezkoumatelné pro nedostatky v odůvodnění*“.

[18] V uvedeném okruhu námitek stěžovatel rozporuje hodnocení skutečností, ke kterým se krajský soud vyjádřil. Krajský soud vytknul stěžovateli, že ne zcela dostatečně zjistil výši chybějící daně. Takto však není judikatura Nejvyššího správního soudu koncipována.

pokračování

[19] Této námitce Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit, neboť je ve zcela zjevném rozporu s obsahem napadeného rozsudku. Krajský soud v bodě 39 svého rozsudku uvedl: *„Na druhou stranu z judikatury NSS plyne, že není nezbytné, aby správce daně přesně matematicky vyčíslil chybějící daň. Jako primární předpoklad závěru o chybějící dani postačí i zaznamenání neuhrazené daňové povinnosti některého z článků řetězce za určité období (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, bod 27, či ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37, body 30 až 32). [...] Lze proto uzavřít, že chybějící daň identifikována byla. Došlo tedy k narušení daňové neutrality.“* Krajský soud se výši chybějící daně zabýval i v kontext posuzování výnosu z karuselových transakcí, k čemuž se Nejvyšší správní soud vyjádří níže.

[20] Stěžovatel dále rozporuje, že neodvedení daně u společnosti bm-auto a LINHART může být pouhým podnikatelským selháním, jak naznačil krajský soud. V rozsahu této námitky je však nutné opětovně akcentovat, že krajský soud neprováděl hmotněprávní posouzení věci, ale toliko stěžovateli vytknul nedostatečné zohlednění skutkové verze, ve které je neodvedení daně uvedenými společnostmi výsledkem toliko podnikatelského selhání. Posouzení, zda tomu tak skutečně bylo, je úkolem stěžovatele v navazujícím řízení. Stěžovatel v tomto rozsahu ani neoznačuje žádné části napadeného rozhodnutí, kde by se těmito skutečnostmi zabýval.

[21] Stěžovatel též rozsáhle rozporuje ekonomické opodstatnění celého modelu, jehož účelem bylo údajně zvýšit cash-flow. Posouzení krajského soudu je nesmyslné, neboť ignoruje dlouhodobé dopady zvoleného modelu. Kromě toho je zcela zjevné, že od financování tímto modelem bylo upuštěno a že dlouhodobě se zvyšovala ztráta žalobkyně.

[22] I v rozsahu této námitky je nutné akcentovat, že krajský soud neprováděl hmotněprávní hodnocení předmětných transakcí, ale toliko vytkl nezohlednění skutkové verze, kdy byly transakce opodstatněny potřebou zvýšení cash-flow a úzkými rodinnými vazbami. Uvedené nadto představuje doplnění důvodů napadeného rozhodnutí, které se sice přdestřenými skutečnostmi zabývá, ale zcela nedostatečně. V bodě 32 napadeného rozhodnutí stěžovatel vyjadřuje pochybnosti, že by zvolený ekonomický model vedl ke zlepšení cash-flow, neboť postupně by se vzhledem k minimální marži a nákladům spojenými s faktoringem žalobkyně dostala do ztráty. Jak však zcela případně uvedl krajský soud v bodě 50 svého rozsudku *„Věrohodnost tvrzení žalobkyně ohledně účelu obchodního řetězce nevyvrací ani to, že ceny, za které žalobkyně nakupovala zboží od společnosti LINHART, byly vyšší než částky získané v rámci faktoringu. Tak tomu v tomto případě muselo být. I kdyby zboží prošlo celým řetězcem bez jakékoliv přidané marže, cena, za kterou by jej žalobkyně opětovně odkoupila od společnost LINHART by ve výsledku byla vyšší než finanční částka získaná od faktoringové společnosti, která bude vždy ponížena o faktoringový poplatek a úrok. Přidaná hodnota postoupení pohledávky na faktoringovou společnost však v tomto případě spočívá právě v rychlém získání finančních prostředků a zvýšení celkového obrátu.“* Jinými slovy, krajský soud shledal vypořádání skutkové verze žalobkyně za nedostatečné. Nejvyšší správní soud přitom souzní s krajským soudem, že verze událostí žalobkyně je na první pohled plausibilní a bylo na stěžovateli, aby se jí důkladně zabýval, takto však nepostupoval.

[23] Důvodnou neshledal soud ani námitku, že krajský soud stěžovateli nepřípadně vytkl nevyčíslení přesného výnosu z karuselového schématu, které není nezbytné.

[24] Nejvyšší správní soud již výše uvedl, že konkrétní vyčíslení daně není pro závěr o existenci podvodu nezbytné. Na uvedeném však rozsudek krajského soudu nestojí. Krajský soud v bodě 52 rozsudku uvedl, že: *„Bez významu v tomto případě podle soudu není ani to, že žalovaný nevyčíslil přesnou výši chybějící daně (byť to nebylo podmínkou ve vztahu k závěru, že zde existuje chybějící daň).“* Žalobkyně totiž soustavně tvrdila, že se měla připravit o částku téměř 200 000 Kč pro výnos asi 40 000 Kč. Za takové situace by nedávalo smysl, aby se žalobkyně účastnila daňového podvodu. Krajský soud v této souvislosti konstatoval, že stěžovatel neobstaral dostatek podkladů pro to, aby potvrdil nebo vyvrátil tvrzení žalobkyně. Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že stěžovatel ani nespecifikoval, k jakému období se společností bm-auto neuhrazená daň vztahuje a zda se týká jen obchodů s žalobkyní. Není proto ani možné zjistit, jaký „výnos“ měly z případného daňového podvodu zúčastněné subjekty mít. Za této situace zůstává neobjasněno, zda právě tato indicie nesvědčí žalobkyni v jejím tvrzení, že o žádný podvod nešlo a že účelem obchodního řetězce bylo zvýšení cash-flow. Závěry krajského soudu ostatně v plném rozsahu konvenují závěrům rozsudku 10. senátu, který v bodě 24 svého rozsudku uvedl: *„[N]ic tedy (pravděpodobně) nebrání ověřit žalobcovo tvrzení, že daň chybí jen ve zcela zanedbatelné výši (NSS opakuje, že má jít údajně o méně než 6 tis. korun). Pak ale NSS plně souhlasí s krajským soudem, že stěžovatel musí v dalším řízení zvážit, zda právě tato indicie nedává za pravdu žalobci, že o žádný podvod nešlo, a že byť dle stěžovatele transakce ekonomický smysl nedávaly, žalobci jej dávat mohly z důvodu podpory obchodní společnosti jeho syna (LITÓZ). NSS samozřejmě nevylučuje, že výše chybějící daně je řádově mnohem vyšší, to však (zatím) stěžovatel netvrdil (dokonce i v kasační stížnosti argumentuje jen tím, kolik bm-auto czech celkově dluží na daních, nikoli kolik z této částky se alespoň řádově týká nyní sporné transakce). Rozhodně tedy nejde v této skutkově specifické situaci o argument bezvýznamný, jak to opakovaně stěžovatel tvrdí [...].“* Desátý senát ve svém rozsudku výslovně akcentoval, že *„rozhodně není chybné tvrzení krajského soudu, který sice nezpochybňuje chybějící daň, ovšem současně uvažuje, zda s ohledem na (údajně) zanedbatelnou výši této chybějící daně v řádu několik málo tisícikorun jde v této věci skutku o daňový podvod.“* Uvedené závěry jsou *mutatis mutandis* aplikovatelné na nyní souzenou věc.

[25] Nejvyšší správní soud neshledal na podkladě kasační stížnosti ani žádnou jinou nezákonnost či vadu v postupu krajského soudu. Jeho závěry mají plnou oporu v právní úpravě a správním spisu. Zdejší soud se proto s jeho hodnocením ztotožnil a v podrobnostech na něj odkazuje. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani polemiku stěžovatele s jeho argumentací. Ve shodě s rozsudkem 10. senátu Nejvyšší správní soud i v této věci konstatuje, že: *„žalobce má právo na přezkoumatelné a pečlivé odůvodnění tím spíše, že daňové orgány původně pracovaly s úplně jiným skutkovým scénářem (neprokázání faktického plnění). K závěru o podvodu na DPH se stěžovatel přiklonil teprve pod ‚tlakem‘ prvního rušícího rozsudku krajského soudu. Pak ale musí být závěry stěžovatele o to pádnější, což ve stávající verzi odůvodnění nebyly. [...] NSS tedy shrnuje, že krajský soud ani sám NSS neříkají ve vztahu ke sporným skutkovým otázkám nějaký finální závěr. Je na stěžovateli, aby s ohledem na shora popsána specifika věci podrobil celý obchodní případ dalšímu zkoumání [...].“*

[26] 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.

pokračování

[27] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. O náhradě nákladů tohoto řízení kasační soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení náleží úspěšné žalobkyni.

[28] Přiznaná náhrada nákladů řízení spočívá v odměně zástupce žalobkyně v řízení o kasační stížnosti ve výši 10 300 Kč za jeden úkon právní služby, spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 10b odst. 5 písm. a) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Nejvyšší správní soud postupoval podle znění vyhlášky od dne 1. 1. 2025, neboť zástupce žalobce učinil úkon po datu účinnosti, a to dne 9. 1. 2025 (*a contrario* čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb.). Podle § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu je za tarifní hodnotu sporu v souzené věci nutné považovat částku 500 000 Kč (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2025, č. j. 10 Afs 191/2021-67). Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náleží zástupci žalobce též náhrada jeho hotových výdajů ve výši 450 Kč. Protože zástupce žalobce doložil, že je plátcem DPH, zvyšuje se takto vypočtená odměna a náhrada výdajů o částku odpovídající této dani (sazba daně 21 %) a celkově tak činí 13 007,50 Kč (viz § 57 odst. 2 *in fine* s. ř. s.). Stěžovatel je povinen uhradit žalobci uvedenou částku ve lhůtě 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. dubna 2025

Tomáš Foltas
předseda senátu