



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Kamil Bakalík**, se sídlem Jiráskova 1624, Napajedla, zastoupený Mgr. Radkem Salajkou, LL.M, advokátem se sídlem Hlubočepská 1156/38b, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2022, č. j. 1655/22/5300-22442-706033, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 11. 2024, č. j. 29 Af 18/2022 - 173,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) čtyřmi dodatečnými platebními výměry doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2012 až duben 2012 (dále jen „platební výměry“) v celkové výši 237 652 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 47 529 Kč. Správce daně neuznal nárok žalobce na odpočet DPH, neboť u něj vyvolávaly pochybnosti dodávky zboží (mokrosolených hovězích kůží) ze strany dodavatele žalobce, společnosti

Jacarta promotion s.r.o. Podle správce daně žalobce neprokázal, že se plnění uvedené v předložených daňových dokladech uskutečnilo tak, jak v nich bylo deklarováno.

[2] Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 1. 2018, č. j. 2594/18/5300-22442-707666 (dále jen „první rozhodnutí žalovaného“) podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a platební výměry potvrdil. První rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, o níž Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozhodl rozsudkem ze dne 25. 2. 2020, č. j. 29 Af 19/2018 - 106, (dále jen „zrušující rozsudek“), tak, že první rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný (ani správce daně) podle krajského soudu nevzal do úvahy veškeré skutečnosti, které v daňovém řízení vyšly najevo, nehodnotil důkazy v jejich vzájemné souvislosti, nýbrž izolovaně, a do značné míry způsobem odporujícím logice.

[3] V návaznosti na zrušující rozsudek žalovaný v dalším řízení doplnil dokazování a přistoupil k opětovnému posouzení věci. V dalším rozhodnutí ze dne 18. 1. 2022, č. j. 1655/22/5300-22442-706033, dospěl k závěru, že žalobce prokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Tento nárok však neuznal, neboť dotčené obchodní transakce podle něj vykazovaly znaky daňového podvodu. Dodavatel žalobce, společnost Jacarta promotion s.r.o., podle žalovaného neodvedl z dodávek mokrosolených hovězích kůží DPH, jejíž odpočet si žalobce následně nárokoval. Odvolání žalobce podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu žalovaný zamítl a platební výměry potvrdil.

[4] Proti druhému rozhodnutí žalovaného se žalobce opětovně bránil žalobou, kterou krajský soud v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl. Podle jeho posouzení postupoval žalovaný v řízení v souladu s právním názorem, který krajský soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku. Rozhodnutí žalovaného nelze považovat za překvapivé, jak to naznačil žalobce. Prvně správce daně nepřiznal žalobci odpočet DPH z důvodu neprokázání existence zdanitelných plnění, žalovaný však ve svém druhém rozhodnutí dospěl k odlišnému právnímu názoru. Takový postup má oporu v § 115 odst. 2 daňového řádu, jehož dikci žalovaný dodržel, žalobce s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu seznámil a umožnil mu vyjádřit se a navrhopat další důkazy. Této možnosti však žalobce nevyužil.

[5] Krajský soud dále zkoumal, zda žalovaný prokázal existenci daňového podvodu včetně chybějící daně. Žalovaný podle něj řádně popsal a hodnotil všechny skutkové okolnosti předmětných transakcí. Daňové orgány nebyly schopny ověřit, zda společnost Jakarta promotion s.r.o., správně vykázala a uhradila svou daňovou povinnost. K narušení neutrality daně došlo mezi žalobcem a uvedeným dodavatelem, který z dodávek mokrosolených kůží neodvedl DPH, jejíž odpočet si žalobce nárokoval.

[6] Žalobní námitky, podle níž si žalovaný sám vytváří, vykládá a aplikuje pojem „podvod na DPH“ a související pojmy („buffer, broker, missing trader“) krajský soud označil za nedůvodné. Žalovaný unesl své důkazní břemeno ohledně prokázání zaviněné účasti žalobce na podvodu na DPH alespoň v podobě jeho nevědomé nedbalosti. Krajský soud dospěl k závěru, že jednotlivé podezřelé okolnosti ve svém souhrnu dostatečně prokazují, že žalobce věděl, nebo měl vědět, že se účastní obchodních vztahů, které jsou zasaženy

pokračování

podvodem na DPH. Dodal, že tento závěr je podpořen i trestním rozsudkem, jímž byl žalobce shledán vinným z trestného činu krácení daně za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012. Námitce, podle které učinil vhodná opatření k tomu, aby předešel své účasti na daňovém podvodu, krajský soud nepřisvědčil.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Proti napadenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Žalovaný podle stěžovatele nectil instrukce, které plynuly ze zrušujícího rozsudku krajského soudu a v dalším řízení změnil svou argumentaci. Z původního tvrzení o neprokázání plnění učinil podvod na DPH, přičemž se jednalo o novou argumentaci, kterou předeštel poté, co stěžovatel legitimitu plnění prokázal a pochybnosti správce daně rozptýlil. Žalovaný zároveň nedal stěžovateli možnost řádně se vyjádřit a navrhnout k novým skutečnostem důkazy. Tímto postupem mu podle jeho tvrzení bylo odepřeno právo na spravedlivý proces.

[9] Stěžovatel dále namítl, že v řízení o žalobě navrhoval výslech pana R. Ž. Výsledkem tohoto svědka by podle svých slov prokázal, že o podvodu na DPH nevěděl a nemohl vědět. Z výpovědi tohoto svědka v trestním řízení totiž podle stěžovatele mělo vyplynout, že *„účelem celé podvodné akce bylo, aby se stěžovatel o podvodu na DPH nedozvěděl“*. Krajský soud však důkazní návrh překvapivě zamítl. Trestní soud výpovědi p. Ž. „neuvěřil“ a odkázal na výsledky daňového řízení, jež však bylo předmětem přezkumu ve správním soudnictví. Nyní krajský soud zase odkazuje na trestní rozsudek a *„není provedeno žádné dokazování v intencích správního práva“*. Případný odkaz na výsledek trestního řízení je však podle stěžovatele použitelný nanejvýš podpůrně a nejedná se o důvod neprovedení svědecké výpovědi. Trestní soud nebral v potaz tehdy pravomocná rozhodnutí správních soudů. Skutkový stav zůstal neprokázaný a opomenutý důkaz v podobě výsledku p. Ž. zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Vůči stěžovateli bylo postupováno v rozporu se zásadami legitimního očekávání a volného hodnocení důkazů a s principem předvídatelnosti rozhodování soudu. Na podporu této námitky stěžovatel odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2024, sp. zn. III. ÚS 3279/23.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že v souladu s právním názorem vysloveným ve zrušujícího rozsudku přistoupil k opětovnému posouzení věci a provedl nové hodnocení svědeckých výpovědí, čímž reagoval na výtky krajského soudu. Dospěl k závěru, že stěžovatel splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH prokázal, ten mu však nebyl přiznán z důvodu zapojení do daňového podvodu. Takové změně zrušující rozsudek nebránil. Ke zkoumání, zda se přijetím zdanitelného plnění nezapojil daňový subjekt do transakce zatížené daňovým podvodem je možné přistoupit až poté, co byla najisto postavena otázka naplnění hmotně právních podmínek pro odpočet DPH. Rozhodnutí žalovaného nebylo překvapivým, souhlasit nelze ani s tím, že by stěžovateli nebyla dána možnost se řádně vyjádřit. Svědecká výpověď p. Ž. byla provedena a po jejím vyhodnocení bylo možné konstatovat, že stěžovatel věděl, nebo měl vědět, že se účastní obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH. Provést tuto

výpověď před krajským soudem by bylo nadbytečné. Soud musí k vyslovení viny v trestním řízení přihlídnout. S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích uplatněných důvodů, přičemž též zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s.

[12] Předně se Nejvyšší správní soud bude zabývat námitkou, podle níž měl krajský soud provést důkaz výslechem R. Ž., který zastupoval společnost Jakarta promotion s.r.o. Tento výslech by podle něj prokázal, že stěžovatel o podvodu nevěděl a ani nemohl vědět. Opomenutý důkaz v podobě výslechu p. Ž. zakládá podle stěžovatele nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[13] Kasační námitce však nelze přisvědčit. Krajský soud totiž tento důkazní návrh při ústním jednání dne 26. 11. 2024 zamítl, přičemž své rozhodnutí řádně zdůvodnil (k opomenutým důkazům srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2009, č. j. 1 Afs 76/2009 - 56, nebo ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008 - 108). Důvodem zamítnutí důkazního návrhu byla jeho nadbytečnost; podle krajského soudu totiž veškeré skutkové okolnosti měly dostatečnou oporu v již provedeném dokazování. Ačkoliv odůvodnění neprovedení důkazu následně krajský soud nepřevzal do napadeného rozsudku, jedná o procesní vadu, která nemá vliv na jeho zákonnost (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2025, č. j. 5 As 314/2024 - 112, nebo ze dne 23. 10. 2024, č. j. 2 Afs 304/2023 - 62).

[14] Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. může soud v rámci dokazování zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.

[15] Soud tedy není povinen provést důkazy navržené účastníky řízení. Pokud rozhodne, že navržený důkaz neprovede, musí v rozhodnutí vyložit důvody, které jej k tomu vedly. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že „neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále lze užít argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnout provedení důkazu lze konečně pro jeho nadbytečnost, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto“ (rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS).

[16] Pokud jde o samotný důkazní návrh, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu o jeho nadbytečnosti. Svědek totiž byl vyslechnut již

pokračování

v daňovém řízení (viz protokol o výsledku svědka ze dne 13. 4. 2017, č. j. 854998/17/3306-62563-706635, jež je součástí správního spisu). Nejednalo se tedy ani o daňovými orgány opomenutý důkaz nebo důkaz, který nemohl stěžovatel v daňovém řízení navrhnout. Podle stěžovatele měl svědek zopakovat to, co uvedl v trestním řízení (tedy, že vše spáchal sám a stěžovatel s tím nemá nic společného); tento postoj svědka Ž. je však obsažen v rozsudku Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně, ze dne 23. 5. 2022, č. j. 68 T 13/2021 - 7149, který krajský soud k důkazu provedl. Trestní soud provedl řadu dalších svědeckých výpovědí a zdůvodnil, proč je tvrzení svědka ve světle ostatních důkazů nepravdivé (jsou se stěžovatelem kamarádi od dětství, v jejich výpovědích jsou rozpory, byli společně zainteresováni na trestné činnosti atd.). Lze jen doplnit, že výrokem rozsudku trestního soudu byl krajský soud podle § 52 odst. 2 s. ř. s. vázán a správně jej v nyní projednávané věci podpůrně zohlednil.

[17] Stěžovatel dále namítl, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor, který krajský soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku. Z původního tvrzení o neprokázání plnění učinil podvod na DPH a stěžovateli nedal možnost řádně se k této změně právního náhledu vyjádřit.

[18] Aby plátcí daně vznikl nárok na odpočet DPH, musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet, které plynou z § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Situace, v níž 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 (rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41, nebo ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, bod 50). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nepostačuje. 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 (body 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*).

[19] Shora uvedenou judikaturu SDEU převzal ve své rozhodovací činnosti i Nejvyšší správní soud. Z ní konkrétně plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností (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 na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, 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 nesou daňové orgány (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42).

[20] Z výše uvedeného lze dovodit, že v praxi je nezbytné rozlišovat, zda k odepření nároku na odpočet DPH došlo z důvodu nesplnění hmotněprávních a formálních

podmínek ve smyslu § 72 a 73 ZDPH, nebo z důvodu, že ačkoliv není o naplnění těchto podmínek pochyb, daňový subjekt se účastnil transakce zatížené daňovým podvodem. Jak správně uvedl ve svém vyjádření žalovaný, ke zkoumání, zda se přijetím zdanitelného plnění daňový subjekt zapojil do transakce zatížené daňovým podvodem je možno přistoupit teprve poté, byla-li v daňovém řízení najisto postavena otázka naplnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet DPH.

[21] Krajský soud ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že správce daně, resp. žalovaný pochybil při hodnocení provedených důkazů. Žalovaný v návaznosti na uvedené přistoupil v dalším řízení k opětovnému hodnocení svědeckých výpovědí J. B., G. B., F. Č. a R. Ž., přičemž dospěl k závěru, že společnost Jacarta promotion s.r.o. skutečně dodala stěžovateli mokrosolené hovězí kůže. Žalovaný tedy o faktické existenci plnění, jeho dodání dodavatelem deklarovaných na daňových dokladech a o tom, že stěžovatel tato plnění použil v rámci své ekonomické činnosti, neměl pochybnosti. Stěžovatel tudíž prokázal splnění hmotněprávních podmínek na nároku na odpočet podle § 72 a 73 ZDPH a teprve následně posuzoval, zda stěžovatel nárok na odpočet DPH neuplatnil podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

[22] V daňovém řízení tak nedošlo ke *změně* argumentace, nýbrž k *posunu* při přezkumu nároku stěžovatele na odpočet DPH. Zatímco v soudním řízení, jež vyústilo do vydání zrušujícího rozsudku (a taktéž daňovém řízení, které mu předcházelo), bylo předmětem přezkumu naplnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet DPH, po vydání zrušujícího rozsudku a vrácení věci žalovanému měl tento po opětovném hodnocení svědeckých výpovědí splnění hmotněprávních a formálních podmínek odpočtu nároku na odpočet DPH za prokázané. Teprve v daňovém řízení, jež následovalo po vydání zrušujícího rozsudku tudíž mohl žalovaný vůbec přistoupit k tomu, aby se zapojením daňového subjektu do transakcí zasaženým podvodem na DPH zabýval. Takovému postupu nic nebrání, naopak, je v této procesní situaci jej lze označit za logický postup. Tato námitka tudíž není důvodná.

[23] Předchozí námitka úzce souvisí s námitkou, podle níž žalovaný nedal stěžovateli možnost řádně se vyjádřit a navrhnout k novým skutečnostem důkazy, čímž mělo být dotčeno jeho právo na spravedlivý proces.

[24] Ani tato námitka tak však není důvodná. Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že žalovaný postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu a stěžovateli poté, co dospěl k odlišnému právnímu názoru zaslal seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Nabízené možnosti vyjádřit se však stěžovatel v odvolacím daňovém řízení nevyužil. Jelikož mu však tato eventualita byla ze strany žalovaného dána (o čemž svědčí doručenka datové zprávy z datové schránky tehdejšího zástupce stěžovatele), nelze přisvědčit námitce o nemožnosti stěžovatele řádně se vyjádřit a navrhnout k novým skutečnostem důkazy, tedy ani o překvapivosti rozhodnutí žalovaného.

[25] Nejvyšší správní soud tedy nepřisvědčil žádné z námitek poukazujících na konkrétní pochybení krajského soudu. Souhlasit tak nelze ani s obecným tvrzením stěžovatele, podle něhož zůstal skutkový stav neprokázán a došlo k porušení zásad

pokračování

legitimního očekávání a volného hodnocení důkazů a principu předvídatelnosti rozhodování soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu je zákonný, a proto kasační stížnost proti němu podanou podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci úspěšný, prokazatelné náklady mu však nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud mu proto náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. r. s.).

V Brně dne 30. října 2025

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu