



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Lukáše Pišvejce a Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **ADLAV Zlín, s. r. o.**, se sídlem Zarámí 4083, Zlín, zastoupená Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2022, č. j. 19970/22/5300-21441-712772, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 2. 2024, č. j. 30 Af 35/2022-75,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se žalobou podanou Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil 10 rozhodnutí - dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 31. 7. 2020, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období duben, květen, červenec, srpen a říjen 2017, a za únor, duben, květen, červen a červenec 2018 v celkové výši 186 944 Kč a rozhodnuto o povinnosti uhradit penále z doměřené daně za tato období.

[2] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Krajský soud nejprve popsal a graficky znázornil řetězce, v nichž byl žalovaným identifikován daňový podvod, jakož i skutková zjištění týkající se narušení neutrality daně a zapojení žalobkyně do těchto řetězců. Následně shrnul judikaturní východiska Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu stran podmínek, za nichž lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce. Ve vztahu k první podmínce, tj. narušení neutrality daně v důsledku daňového podvodu, se krajský soud plně ztotožnil se závěry žalovaného a uvedl, že dodavatel žalobkyně [Ovankol tonewoods s. r. o. (dále jen „Ovankol“)] nevykázal intrakomunitární pořízení zboží od slovenských prvovýrobce, za druhé ve svých kontrolních hlášeních uvedl velké množství přijatých plnění do 10 000 Kč bez identifikace dodavatele (v oddíle B3 kontrolního hlášení). Při ověřování těchto plnění byl dodavatel nekontaktní a žádné doklady nepředložil; výslednou daňovou povinnost si tedy mnohonásobně snižoval neprokázanými plněními. Správce daně mu proto odepřel nárok na odpočet DPH a tím samozřejmě vzrostla jeho daňová povinnost, kterou ovšem dodavatel již nezaplatil. Krajský soud se dále zabýval tím, zda se na straně dodavatele vyskytly neobvyklé okolnosti, přičemž ve shodě s žalovaným uzavřel, že zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu svědčí o zasažení řetězce daňovým podvodem. Pokud jde o druhou podmínku, tj. zaviněnou účast žalobkyně na podvodných obchodech, i v této otázce krajský soud odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí (rizikové vlastnosti dodavatele, absence písemné smlouvy u nového obchodního partnera, platby převážně v hotovosti blíže neurčeným osobám, způsob navázání spolupráce, jednání s osobou bez průkazu zástupčího oprávnění, absence registrace dodavatele k obchodování s danou komoditou). Okolnosti identifikované žalovaným se podle krajského soudu jednoznačně vymykají běžným obchodním postupům. Žalobkyně se navíc omezila toliko na izolované zpochybňování jednotlivých nestandardností, aniž by vyvrátila celkový (komplexní) náhled žalovaného. Podle krajského soudu žalobkyně rovněž nepřijala taková opatření, aby účasti na daňovém podvodu předešla. V tomto směru se svou odpovědnost naopak snažila přenést na správce daně a své povinnosti plnila toliko formálně.

II. Argumentace účastníků řízení

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Úvodem stěžovatelka shrnula ústavní principy, z nichž musí správce daně při vedení daňového řízení vycházet. Zdůraznila, že odmítnutí nároku na odpočet pro účast na podvodu na dani plyne pouze ze soudní praxe. Jedná se proto o prostředek *ultima ratio*. Zároveň odkázala na judikaturu NSS a SDEU týkající se podvodů na DPH. Ve vztahu k narušení neutrality daně stěžovatelka uvedla, že samotná skutečnost, že její dodavatel neunesl důkazní břemeno při prokazování svého nároku na odpočet DPH u jiných plnění, ještě neznamená, že došlo k daňovému podvodu. Stěžovatelka v tomto směru rovněž vytýká žalovanému, resp. krajskému soudu, že blíže nezkoumali specifické poměry na trhu s vejci. Pokud by tak učinili, vyšlo by najevo, že vykazování nákupů do 10 000 Kč v oddíle B3 kontrolního hlášení je u obchodníka s vejci zcela standardní, o čemž svědčí i výpověď svědka M..

pokračování

[5] Podle stěžovatelky žalovaný dále nedostatečně prokázal její vědomost o údajném podvodném jednání. I v této oblasti stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že aproboval napadené rozhodnutí, v němž žalovaný nezkoumal standardy na trhu s vejci. Jednotlivé okolnosti, které mají podle žalovaného zakládat povědomí stěžovatelky o podvodu na DPH, nemohou obstát. Stěžovatelka zdůraznila, že na trhu s vejci jsou zcela běžné hotovostní platby, tudíž samotná skutečnost, že je využívala, neznamena nic neobvyklého či podezřelého.

[6] Ve vztahu k přijetí dostatečných opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu stěžovatelka uvedla, že daňové orgány v průběhu daňového řízení neprokázaly, že by z její strany nebyl dodržen rámec náležité opatrnosti při obchodu s vejci. Podle krajského soudu lze klást stěžovatelce k tíži, že nevysvětlila, proč podstupovala riziko nákupu vajec od dodavatele neregistrovaného podle příslušných veterinárních předpisů. Bylo však úkolem žalovaného zjistit, zda se nejedná o praxi obvyklou na trhu s vejci.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na závěry rozsudku krajského soudu, s nimiž se plně ztotožnil, stejně jako na obsah napadeného rozhodnutí. Zopakoval podmínky pro odmítnutí odpočtu DPH z důvodu účasti na podvodném jednání a uvedl, že v nyní posuzované věci byly naplněny. Navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[8] NSS posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté NSS zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Předmětem sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným je neuznání nároku na odpočet DPH z daňových dokladů přijatých stěžovatelkou od jejího dodavatele Ovangkol. Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatelky s rozhodovacími důvody krajského soudu (resp. žalovaného) týkajícími se naplnění jednotlivých podmínek pro vyslovení závěru o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu ve smyslu judikatury SDEU a kasačního soudu.

[11] NSS úvodem předesílá, že ač kasační stížnost v nyní posuzované věci obsahuje 16 stran textu, je nezbytné zdůraznit, že postup stěžovatelky spočívající ve formulování tvrzení mimoběžných s odůvodněním napadeného rozsudku, resp. v častém přebírání argumentace již jednou vypořádané krajským soudem, při absenci hlubší reflexe jeho úvah, nemůže uspět (v podrobnostech viz např. rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2021, č. j. 1 As 132/2021-30). Ke kasaci rozsudku krajského soudu nemůže vést ani zpochybňování jeho úvah na základě skutkových důvodů, které ovšem nebyly součástí žádného z žalobních bodů. Připuštění uplatnění skutkových novot v řízení před NSS by fakticky vedlo k popření kasačního

principu, na němž je řízení o kasační stížnosti vystavěno (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011-89).

[12] Nahlíženo optikou právě uvedených východisek NSS nemohl shledat důvodnou stěžovatelčinu polemiku, kterou se snaží relativizovat závěry krajského soudu, resp. žalovaného, stran narušení neutrality daně, které je důsledkem podvodného jednání (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*, nebo rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80). Stěžovatelka v tomto směru v kasační stížnosti tvrdí, že krajský soud aproboval „závěr žalovaného, že všechny položky snižující základ daně, které nekontaktní subjekt ve své daňové kontrole neprokáže, znamenají vždy a výhradně umělé a úmyslné nezákonné snižování daně.“ Krajský soud však žádnou takovou úvahu neučinil. V reakci na žalobní námitku (viz bod 21 žaloby), opírající se o tvrzení, že v principu není možné uvažovat o existenci daňového podvodu pouze na základě pasivity dodavatele stěžovatelky, který nespolupracoval s daňovými orgány, krajský soud uvedl, že takto formulovaná argumentace nemůže obstát. Krajský soud ve shodě s judikaturou NSS (viz rozsudek ze dne 10. 1. 2024, č. j. 8 Afs 243/2021-37) naopak zcela správně upozornil na to, že právě postup daňového subjektu, který sice daň v určité výši uhradí, tak jak učinil dodavatel stěžovatelky, nicméně bude nekontaktní, resp. nebude možné vztah zasažených plnění a jeho daňových povinností ověřit, může představovat jeden z typických příkladů naplnění podmínky chybějící daně. Zároveň však dovedl, což stěžovatelka ve své kasační argumentaci přehlíží, že právě popsané chování dodavatele nepředstavuje jediný podklad umožňující bez dalšího konstatovat narušení daňové neutrality. K závěru o existenci daňového podvodu je totiž nezbytné, aby daňové orgány identifikovaly další skutečnosti svědčící o nestandardnosti posuzovaných plnění. Tyto okolnosti krajský soud ve shodě s žalovaným přesvědčivě popsal (viz body 33 až 35 napadeného rozsudku). Identifikované nestandardnosti obchodního řetězce nemohou být relativizovány tvrzením stěžovatelky týkajícím se údajných specifických „standardů trhu s vejci“, jelikož tento argument byl uplatněn poprvé až v rámci kasační stížnosti. Podle konstantní judikatury „ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřípustné“ (rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004-49). Z tohoto důvodu je nepřípustná i polemika stěžovatelky vztahující se k výsledku svědka M.. Na tento výsledek totiž stěžovatelka odkazuje právě až v souvislosti s novým, tj. nepřípustným, tvrzením o zvláštních standardech na trhu s vejci.

[13] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu stran naplnění druhé podmínky pro odmítnutí odpočtu DPH, tj. prokázání, že stěžovatelka věděla nebo měla a mohla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. V nyní projednávané věci daňové orgány identifikovaly celkem pět okruhů objektivních okolností zakládajících vědomost stěžovatelky o podvodném jednání (rizikové vlastnosti dodavatele stěžovatelky - zejména chybějící provozovna, virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek; absence písemné smlouvy bez relevantních předchozích osobních či obchodních vazeb; hrazení cen v hotovosti za nestandardních okolností; pochybnosti vzbuzující navázání obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem; nákup vajec od dodavatele neregistrovaného k obchodování s nimi podle veterinárních předpisů). Stěžovatelka se

pokračování

v kasační stížnosti snaží dílčí části právě shrnutých skutkových zjištění zpochybňovat, a zároveň je bagatelizovat s ohledem na nespécifikované „*standardsy trhu s vejci*“. Ani jedna s těchto argumentačních linií ovšem v poměrech projednávané věci nemůže uspět. Stěžovatelka těžiště své polemiky koncentruje v podstatě pouze na otázku plateb v hotovosti, když uvádí, že tento způsob je při obchodování s vejci zcela běžný, přičemž stěžovatelka na něj „*byla zvyklá*“. Právě uvedené úvahy však nereflktují rozhodovací důvody krajského soudu v celé šíři, a již proto nemohou uspět. Stěžovatelka totiž pomíjí, že krajský soud ve shodě s žalovaným zohledňoval krom samotné hotovostní podoby plateb i další (krajně nestandardní) okolnosti - jako provádění plateb v rozporu s daňovými doklady; placení částek blíže neurčeným osobám, následné úhrady na účet nezveřejněný pro účely DPH apod. NSS zdůrazňuje, že z pohledu prokázání vědomosti stěžovatelky o podvodu je klíčové, že daňové orgány shromáždily řadu na sebe vzájemně navazujících podkladů, z nichž vyplývá, že stěžovatelka opakovaně postupovala ve zjevném rozporu s úrovní průměrně rozumného a opatrného podnikatele. Nebylo tudíž třeba blíže zjišťovat stěžovatelkou opakovaně (zcela obecně) zmiňovaná specifika trhu s vejci, neboť její postup by neobstál v žádném racionálně fungujícím tržním prostředí nezatíženém podvodným jednáním.

[14] Pokud se jedná o přijetí dostatečných opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu, pak NSS zdůrazňuje, že stěžovatelka ve své argumentaci vychází z mylného východiska, a to sice že stran této otázky tíží důkazní břemeno žalovaného, resp. správce daně. V případě, že daňové orgány unesou své důkazní břemeno stran objektivních skutečností nasvědčujících vědomému zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH, k čemuž v nyní posuzované věci došlo, je na daňovém subjektu (stěžovateli), aby prokázal dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, věc *ALADIN plus*, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 44; rozsudek ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52, ve věci *ROYAL ADVERTISING*, bod 45; a také – i když se tomu stěžovatelka brání – rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, věc *JET GROUP*). Povinností daňového subjektu totiž není jen zachovávat náležitou míru obezřetnosti, nýbrž i přijetí přiměřených opatření k zamezení podvodům. Jak správně upozornil krajský soud v bodech 62 až 70 svého rozsudku, stěžovatelka takovým způsobem nepostupovala. NSS se shoduje s krajským soudem, že stěžovatelkou prezentovaná víra v registr plátců DPH, případně ověření zápisu dodavatele v obchodním rejstříku, nemohou být samy o sobě dostačující (a to zvláště v projednávané věci, v níž byly dány zřejmé nestandardnosti v celém průběhu transakce). Stěžovatelka přitom dané závěry krajského soudu v kasační stížnosti nijak věcně nerozporuje, krom toho, že přenáší svou odpovědnost při zjišťování skutkového stavu na žalovaného, takový postup ovšem, jak bylo uvedeno výše, nemůže obstát.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] NSS neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[16] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 4. listopadu 2025

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu