



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **X a.s.**, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou, se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2023, č. j. 16572/23/5300-22441-709739, a ze dne 3. 11. 2023, č. j. 36730/23/5300-22441-709739, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 4. 2025, č. j. 30 Af 28/2023-98,

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 o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 5. 2023, č. j. 16572/23/5300-22441-709739, podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 6. 2021, č. j. 3207990/21/3003-51521-713048, tak, že žalobkyni byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za březen 2018 ve výši 169.755 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 33.951 Kč. Dále žalovaný výrokem I. rozhodnutí ze dne 3. 11. 2023, č. j. 36730/23/5300-22441-709739, podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty změnil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 29. 4. 2022, č. j. 2370860/22/3003-

51521-713048, č. j. 2376569/22/3003-51521-713048, č. j. 2377266/22/3003-51521-713048, č. j. 2377623/22/3003-51521-713048, č. j. 2377917/22/3003-51521-713048, č. j. 2379666/22/3003-51521-713048 a č. j. 2384775/22/3003-51521-713048, tak, že žalobkyni byla doměřena DPH za únor 2017 ve výši 113.190 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 22.638 Kč, za červenec 2017 ve výši 45.276 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 9.056 Kč, za srpen 2017 ve výši 181.104 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 36.221 Kč, za září 2017 ve výši 11.319 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 2.264 Kč, za listopad 2017 ve výši 192.423 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 38.485 Kč, za leden 2018 ve výši 147.147 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 29.430 Kč a za duben 2019 ve výši 124.509 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 24.902 Kč. Výrokem II. rozhodnutí ze dne 3. 11. 2023, č. j. 36730/23/5300-22441-709739, žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a zákona o dani z přidané hodnoty zamítl odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry správce daně ze dne 29. 4. 2022, č. j. 2370660/22/3003-51521-713048, č. j. 2373018/22/3003-51521-713048, č. j. 2377759/22/3003-51521-713048, č. j. 2378692/22/3003-51521-713048, č. j. 2379944/22/3003-51521-713048, č. j. 2381437/22/3003-51521-713048, č. j. 2381586/22/3003-51521-713048, č. j. 2381653/22/3003-51521-713048, č. j. 2381938/22/3003-51521-713048, č. j. 2381992/22/3003-51521-713048, č. j. 2382957/22/3003-51521-713048, č. j. 2383724/22/3003-51521-713048, č. j. 2384201/22/3003-51521-713048, č. j. 2384297/22/3003-51521-713048, č. j. 2384369/22/3003-51521-713048, č. j. 2384425/22/3003-51521-713048, č. j. 2385208/22/3003-51521-713048, a č. j. 2385513/22/3003-51521-713048, kterými byla žalobkyni doměřena DPH za leden 2017 ve výši 282.975 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 56.595 Kč, za květen 2017 ve výši 350.889 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 70.177 Kč, za říjen 2017 ve výši 135.833 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 27.166 Kč, za prosinec 2017 ve výši 90.552 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 18.110 Kč, za duben 2018 ve výši 215.061 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 43.012 Kč, za květen 2018 ve výši 90.552 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 18.110 Kč, za červen 2018 ve výši 147.147 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 29.429 Kč, za červenec 2018 ve výši 135.828 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 27.165 Kč, za srpen 2018 ve výši 124.509 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 24.901 Kč, za září 2018 ve výši 90.552 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 18.110 Kč, za říjen 2018 ve výši 113.190 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 22.638 Kč, za listopad 2018 ve výši 158.466 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 31.693 Kč, za prosinec 2018 ve výši 45.276 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 9.055 Kč, za leden 2019 ve výši 101.871 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20.374 Kč, za únor 2019 ve výši 124.509 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 24.901 Kč, za březen 2019 ve výši 101.871 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 20.374 Kč, za květen 2019 ve výši 181.104 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 36.220 Kč a za červen 2019 ve výši 90.552 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 18.110 Kč.

[2] Podle závěru žalovaného se žalobkyni podařilo v odvolacím řízení rozptýlit pochybnosti týkající se plnění přijatých od obchodních společností UNinvest a.s. (dodání ultrazvukového přístroje a medicínského vybavení) a Marcosnow s.r.o. (dodání sondy pro ultrazvukový systém), avšak neunesla důkazní břemeno v případě deklarovaných plnění poskytnutých

pokračování

obchodní společností Consult Capital s.r.o. (dále jen „společnost CC“), která spočívala v dodání položek *stimulus adaptor for performing macrostimulation* (dále jen „SAFPM“) a *single constant current stimulator* (dále jen „SCCS“).

[3] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) žaloby proti těmto rozhodnutím žalovaného spojil ke společnému projednání a následně je zamítl rozsudkem ze dne 10. 4. 2025, č. j. 30 Af 28/2023-98. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění od společnosti CC spočívající v dodání SAFPM a SCCS a navíc byla doložena jejich fiktivní povaha rozsudkem Městského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2024, č. j. 88 T 94/2024-2642 (dále jen „trestní rozsudek“), jímž byli stěžovatelka, členové jejího představenstva a zástupce deklarovaného dodavatele odsouzeni za vytvoření daňových dokladů na tato plnění, jež nebyla poskytnuta, o čemž obě smluvní strany věděly. Krajský soud nepřisvědčil ani ostatním žalobním námitkám procesního charakteru.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost. V jejím doplnění učiněném v měsíční lhůtě stanovené ve výzvě soudu uvedla, že ji podává z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatelka namítla, že krajský soud toliko parafrázoval trestní rozsudek, který podle něho prokazuje fiktivnost předmětných plnění, přičemž důvody pro uzavření dohody o vině a trestu zmíněné v žalobním řízení označil za snahu bagatelizovat výsledek trestního řízení. Navíc v trestní věci neproběhlo hlavní líčení, tudíž ani nebylo provedeno dokazování a veškeré úkony před schválením dohody o vině a trestu byly učiněny v rámci vyšetřování policejním orgánem, jehož postup však krajský soud nezjišťoval. Rovněž blíže nezkoumal skutkovou větu trestního rozsudku, ve které mimo jiné není nic uvedeno o přijetí služby. Rozsudky Nejvyššího správního soudu, na které krajský soud odkázal, pak řešily situace, kdy v rámci trestního řízení byl vyhlášen rozsudek o vině a trestu po proběhlém hlavním líčení, ve kterém bylo provedeno dokazování, což představuje zásadní odlišnost od nyní posuzované věci. Uvádí-li se proto v rozsudku ze dne 21. 9. 2007, č. j. 4 As 58/2006-94, že nelze připustit, aby existovala dvě správní rozhodnutí, která by z podobných skutkových zjištění činila diametrálně odlišné závěry, pak Nejvyšší správní soud vychází z toho, že zde musí existovat skutková zjištění vyplývající z uskutečněného dokazování. Jelikož se však v rámci dohody o vině a trestu dokazování neprovádí, nebyly splněny podmínky dané v § 52 odst. 2 s. ř. s. pro postup, jímž krajský soud bez bližšího posouzení v podstatě veškeré žalobní námitky pominul a vyšel z trestního rozsudku o schválení dohody o vině a trestu, ačkoliv nebylo postaveno na jisto, zda skutková zjištění učiněná policejním orgánem a žalovaným jsou shodná. Takový postup je v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2024, č. j. 2 Afs 257/2023-53, podle něhož je nezbytné vždy hledět na skutečnost, zda byla vina obžalovaného konstatována po hlavním líčení či v rámci alternativního způsobu vyřízení trestních věcí. Pro úplnost je nutné odkázat na odlišnost

daňového a trestního řízení zdůrazněnou například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2021, č. j. 8 Afs 233/2019-51.

[6] Dále stěžovatelka uvedla, že z opatrnosti a pro úplnost se vyjádří i k dalším argumentům krajského soudu, který v napadeném rozsudku eufemisticky uvedl, že by daňový subjekt neměl se svou argumentací valnou šanci na úspěch, ani kdyby nebylo trestního rozsudku.

[7] Podle stěžovatelky byla platba společnosti CC složena ze dvou částí stanovených kalkulačním vzorcem, přičemž každá z nich byla účtována jinou fakturou, což bylo zdůrazňováno po celou dobu daňového řízení. Proto byly vždy vystaveny dvě faktury se shodnou přílohou, které dohromady tvořily odměnu za poskytnuté služby. Přitom X, jednatel společnosti CC, v rámci svědecké výpovědi provedené v daňovém řízení zdůraznil, že zboží SAFPM a SCCS jí nikdy nedodal, neboť jí dodával pouze služby, které byly fakturovány dvěma daňovými doklady s nesprávným označením druhého z nich. Z tohoto důvodu v žalobním i daňovém řízení akcentovala stávající judikaturu, podle níž bylo možné v dané věci nahradit nesprávně uvedený předmět zdanitelného plnění, kdy namísto SAFPM a SCCS měly být shodně jako v prvních fakturách uvedeny konzultační služby. K tomu je nutné zdůraznit, že ani žalovaný nerozporoval, že jí společnost CC služby poskytla, což bylo potvrzeno i dokazováním. Krajský soud však tuto argumentaci zcela převrátil, ignoroval a vůbec se s ní nevypořádal, v důsledku čehož je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[8] Tvrdí-li krajský soud dále v napadeném rozsudku, že materiál stěžovatelka formálně přijímala na sklad a zase jej z něj vydávala, pak podle ní ignoruje žalobní argumentaci a rovněž závěry znaleckého posudku TPA. Opakovaně totiž uváděla, že evidenci pomocí skladových karet zavedla od roku 2018 z důvodu snadnější kontroly i pro poskytnuté služby a že je jí společností CC skutečně fakturováno tak, jak je uvedeno v kalkulačním vzorci. Ostatně i žalovaný ve svých rozhodnutích uvedl, že se jedná o interní evidenci daňového subjektu. K žádnému přijímání na sklad a vydávání ze skladu tak nedocházelo.

[9] S ohledem na uvedené skutečnosti stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, aniž by toto ustanovení kategorizovalo trestní rozsudky na vydané po konání hlavního líčení a ostatní. Míra závaznosti všech těchto trestních rozsudků je tedy totožná. Krajský soud tak postupoval správně, když nezkoumal důvody pro sjednání dohody o vině a trestu, proběhlé vyšetřování ani další okolnosti případu, o němž bylo rozhodnuto v trestním řízení, neboť to bylo pro projednávanou věc bez významu. Pro krajský soud byl trestní rozsudek závazný v tom směru, že se stěžovatelka v případě plnění deklarovaných jako SAFPM a SCCS dopustila trestného činu, neboť ve skutečnosti se tato plnění neuskutečnila a byla pouze fiktivně deklarována za účelem snížení jejích daňových povinností. Jednalo se přitom o totožná zdanitelná plnění doložená totožnými daňovými doklady za totožná zdaňovací

pokračování

období, za která nebyly stěžovatelce uznány nároky na odpočet DPH. Jestliže tedy byla předmětná zdanitelná plnění posouzena trestním rozsudkem jako fiktivní, nemohla být z logiky věci posouzena v daňovém řízení odlišně. Krajský soud přitom neustrnul na tomto závěru, nýbrž jej konfrontoval se žalobní argumentací.

[11]Dále podle žalovaného se sice krajský soud výslovně nevyjádřil k teoretické právní otázce týkající se možnosti nahrazení vadné či chybějící náležitosti daňového dokladu dokazováním, kterou v žalobách nastínila stěžovatelka, avšak tato skutečnost neznamená, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud totiž vypořádal samotné meritum stěžovatelčiny argumentace, kterým bylo namítané unesení důkazního břemena ohledně existence předmětných plnění od společnosti CC. Důsledně přitom popsal, proč považuje tato plnění za fiktivní, když v tomto směru poukázal na trestní rozsudek a na nevěrohodnost svědka X. Z napadeného rozsudku tedy lze objektivně zjistit důvody, pro které krajský soud žaloby zamítl.

[12]Konečně žalovaný uvedl, závěr krajského soudu o tom, že stěžovatelka materiál formálně přijímala na sklad a zase jej z něj vydávala, nepovažuje za nesprávný, neboť není v rozporu se závěrem vysloveným odvolacím orgánem. V něm se pouze uvádí, že skladové karty jsou interní dokumentací stěžovatelky, která má jen formální a evidenční charakter, a proto v kontextu posuzovaného případu nemohou bez dalšího prokázat, že stěžovatelka předmětný zdravotnický materiál fakticky přijala. Z toho lze dovodit, že jak krajský soud, tak i žalovaný se shodují na neprokázání faktického přijetí tohoto materiálu stěžovatelkou.

[13]S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[14]Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka odkázala na důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[15]Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., kasační stížnost *lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., kasační stížnost *lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[16]Z provedené rekapitulace vyplývá, že v posuzované věci se jedná zejména o to, zda krajský soud správně zohlednil trestní rozsudek při posouzení toho, zda stěžovatelka prokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty ve vztahu k deklarovanému dodání položek SAFPM a SCCS společností CC.

[17]Podle § 52 odst. 2 s. ř. s., soud je vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu. O jiných otázkách si soud učiní úsudek sám; je-li tu však rozhodnutí o nich, soud z něj vychází, popřípadě tam, kde o nich náleží rozhodovat soudu, může uložit účastníku řízení, aby takové rozhodnutí vlastním návrhem vyvolal.

[18]Ke vztahu daňového a trestního řízení a souvisejícím otázkám se Nejvyšší správní soud již vyjádřil například v rozsudku ze dne 27. 11. 2024, č. j. 2 Afs 257/2023-53, na který ostatně poukazuje i stěžovatelka. Konkrétně uvedl, že světy daňového a trestního práva jsou oddělené a závěry učiněné orgány činnými v trestním řízení nelze mechanicky aplikovat v daňovém řízení, byť se může jednat o stejné nebo související obchodní operace. Dále ovšem pokračoval:

„Zároveň ale platí, že pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, je správce daně vyslovením viny v trestním rozsudku vázán. Obdobné závěry platí i pro vázanost soudu při přezkumu rozhodnutí správního (daňového) orgánu, protože podle § 52 odst. 2 s. ř. s. je soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Pokud je tedy pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu, který spočívá ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení, musí v takovém případě správce daně z tohoto závěru vycházet (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014-204, bod 32, či ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 Afs 123/2016-28). Vyslovení viny v trestním řízení musí být respektováno ve všech dalších navazujících řízeních, včetně řízení před soudem, přičemž soud rozhodující ve správním soudnictví může k odsuzujícímu rozsudku trestního soudu přihlídnout i tehdy, pokud byl vydán po právní moci přezkoumávaného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2011, č. j. 4 Ads 35/2011-75, nebo ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89). Nejvyšší správní soud však zdůrazňuje, že pro soud je závazný toliko výrok rozsudku, a to rozsudku odsuzujícího, který již nabyl právní moci (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Afs 33/2011-78). Navíc bude vždy nezbytné hledět na skutečnost, zdali byla vina obžalovaného zkonstatována po hlavním líčení, které je zpravidla těžištěm dokazování, či v rámci alternativního způsobu vyřízení trestních věcí (například skrze dohodu o vině a trestu). Pro správní soudy je závazná především skutková věta trestního rozsudku vyhlášeného po řádném hlavním líčení, která je součástí jeho výroku. Skutková věta představuje úplné slovní vyjádření posuzovaného skutku a obsahuje všechny relevantní okolnosti z hlediska použité právní kvalifikace. Takto již dříve judikatura Nejvyššího správního soudu konstatovala, že pokud byla některá sporná otázka vyřešena v trestním řízení, které splňuje ty nepřísnejší požadavky kladené ústavním pořádkem na vedení řízení před orgány veřejné moci z hlediska práv dotčené osoby, nelze v daňovém řízení tvrdit, že skutková situace dané věci byla jiná (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31, bod 17). Nejvyšší správní soud rovněž odmítl tezi, že by krajský soud mohl vycházet pouze z faktu, že byly naplněny znaky skutkové podstaty trestného činu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 6 As 173/2014-186, bod 43). Ve skutkové větě vymezené jednání, za které byl obžalovaný shledán vinným, je proto závazné pro daňové orgány i správní soudy.

pokračování

Nelze však přehlížet, že skutková věta musí obsahovat popis skutku tak, aby jednotlivé části odpovídaly příslušným znakům skutkové podstaty trestného činu, jímž byl obžalovaný uznán vinným, avšak nemusí odpovídat povaze a vymezení daňového podvodu v daňovém řízení. S ohledem na tuto skutečnost je povinností soudu rozhodujícího po vydání trestního rozsudku pečlivě posoudit, zdali jednání vytýkané daňovému subjektu v daňovém řízení skutečně plně odpovídá skutkové větě trestního rozsudku. Ústavní soud v nálezu ze dne 8.3.2012, sp. zn. I. ÚS 1424/09 (bod 21), k vázanosti civilního soudu trestním rozsudkem uvedl, že „z výroku o vině je pak nutno vycházet jako z celku a brát v úvahu jeho právní i skutkovou část s tím, že řeší naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu konkrétním jednáním pachatele. Rozsah vázanosti civilního soudu rozhodnutím o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, je tedy dán tím, do jaké míry jsou znaky skutkové podstaty trestného činu zároveň okolnostmi významnými pro rozhodnutí soudu v civilním řízení.“ Stejně se přiměřeně uplatní pro vázanost daňových orgánů a správních soudů odsuzujícím trestním rozsudkem. I zde bude nezbytné zkoumat, do jaké míry jsou znaky skutkové podstaty trestného činu a jednání vymezeného ve skutkové větě okolnostmi významnými pro daňové řízení.“

[19]Z výše uvedených závěrů Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení této věci. Zaměřil se proto v první řadě na to, zda znění skutkové věty trestního rozsudku odpovídá jednání vytýkanému stěžovateli v daňovém řízení.

[20]Stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH za zdaňovací období leden, únor, květen, červenec až prosinec 2017, leden, březen až prosinec 2018 a leden až červen 2019 na základě faktur č. 201702, 201708, 201717, 201729, 201733, 201736, 201742, 201746, 201749, 201804, 201812, 201815, 201818, 201820, 201825, 201828, 201831, 201834, 201837, 201840, 201903, 201906, 201911, 201916, 201920 a 201923 v celkové výši 17.834.984 Kč. Oba daňové orgány však dospěly k závěru, že stěžovatelka neodstranila pochybnosti o existenci plnění deklarovaných na těchto dodavatelských fakturách s předmětem plnění SAFPM a SCCS přijatých od společnosti CC a o jejich faktickém uskutečnění.

[21]Ve skutkové větě trestního rozsudku byla schválena dohoda o vině a trestu uzavřená mezi stěžovatelkou, členy jejího představenstva Y, Z, X, zastupujícím stěžovatelčina dodavatele, a státním zástupcem Městského státního zastupitelství v Brně. Ve vztahu k uvedeným dvaceti šesti fakturám a dalším pěti fakturám za zdaňovací období prosinec 2016, březen, duben, červen 2017 a únor 2018 se v trestním rozsudku uvádí, že jimi stěžovatelka snížila daňovou povinnost na DPH za období prosinec 2016 až červen 2019 v celkové výši 3.565.460 Kč, přičemž jednotlivé osoby se na výše popsaném jednání podílely následovně: X jako jediná řídicí osoba společnosti CC, přestože zde formálně nefiguroval jako jednatel nebo společník, zajistil přijatou fakturaci s výše uvedeným fiktivním předmětem plnění, kterou zařadil do daňových přiznání a následně dále jménem společnosti CC opět za obdobné fiktivní plnění vystavoval faktury stěžovateli, která zatyto faktury platila a následně si úmyslně neoprávněně nárokovala odpočet na DPH v rozporu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž takto činil v součinnosti se stěžovatelkou a s vědomím členů jejího představenstva Z a Y. Z výše uvedeného vyplývá, že jednání, za které byla stěžovatelka

potrestána trestním rozsudkem, je významné pro daňové řízení, resp. soudní řízení správní, neboť v obou věcech se jedná o stejná plnění, respektive faktury.

[22]Závěr daňových orgánů, že stěžovatelka neodstranila pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění deklarovaných na zmíněných fakturách, tedy koresponduje se závěry trestního rozsudku. Z něho přitom vyplývá, že pochybnosti daňových orgánů ohledně existence plnění poskytnutých společností CC byly zcela oprávněné, jelikož stěžovatelkou deklarovaná plnění s předmětem SAFPM a SCCS se vůbec neuskutečnila.

[23]Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že „*trestní rozsudek neobsahuje odůvodnění. To je samozřejmě dáno způsobem, jakým došlo k rozhodnutí v trestním řízení. Žalobce a ostatní obvinění využili možnosti sjednat se státním zástupcem dohodu o vině a trestu (§ 175a a násl. zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád), ve které podle § 175a odst. 6 písm. e) trestního řádu prohlásili, že spáchali stíhaný skutek. Při schvalování dohody o vině a trestu soudem pak obviněný prohlašuje, že spáchal stíhaný skutek a toto prohlášení činí dobrovolně, bez nátlaku a po poučení o právech na obhajobu [§ 314q odst. 3 písm. b) trestního řádu]. Proto soud v trestním řízení ani neprovádí dokazování (§ 314q odst. 5 trestního řádu) a skutek jako takový je prokázán zkrátka tím, že se k němu obvinění plně doznali.*“ S těmito závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Argumentace stěžovatelky, že trestní rozsudek schválil dohodu o vině a trestu, neproběhlo tedy hlavní líčení před soudem a nebylo ani prováděno dokazování, nemůže zpochybnit skutkové závěry trestního soudu ani snižovat míru závaznosti rozhodnutí o spáchání trestného činu a jeho pachateli, která je stejná pro všechny typy odsuzujícího rozsudku vydaného v trestním řízení, neboť znění § 52 odst. 2 s. ř. s. mezi nimi nikterak nerozlišuje. Odlišný závěr nebyl učiněn ani v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2024, č. j. 2 Afs 257/2023-53, neboť v něm zdůrazněnou nezbytnost hledět na skutečnost, zdali byla vina obžalovaného konstatována po hlavním líčení či v rámci alternativního způsobu vyřízení trestních věcí, je nutné v kontextu tohoto judikátu chápat ve vztahu k závaznosti výroku trestního rozsudku, a především jeho skutkové věty. Ta přitom z uvedených důvodů plně odpovídala jednání vytykanému stěžovateli v daňovém řízení, a proto krajský soud nepochybil, když při jeho posouzení vycházel z trestního rozsudku, ačkoli nebyl vydán při hlavním líčení po provedení dokazování.

[24]Výtka stěžovatelky, že krajský soud nezkoumal skutkovou větu trestního rozsudku, v níž mimo jiné není nic uvedeno o přijetí služby, není opodstatněná. Z popisu plnění na předmětných fakturách v trestním rozsudku a ve zprávě o daňové kontrole totiž vyplývá, že se týkaly použití a nákupu SAFPM a SCCS, nikoli služeb. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na rozhodnutí žalovaného, v nichž uvedl, že SAFPM a SCCS byly stěžovatelce fakturovány samostatnými daňovými doklady odděleně od služeb. Z jejich znění pak jednoznačně vyplývá, že se nejedná o služby nebo o součást služeb, natož služeb podle smlouvy o poskytnutí služeb. Daňové doklady obsahovaly předmět plnění použití/předzásobení/využití/prodej různého počtu kusů SAFPM a SCCS. Naopak ze smluv o poskytnutí služeb vyplývá, že se jedná o prodej zboží, respektive produktů, které jsou fakturovány odděleně od společností CC poskytovaných služeb. Na základě výše

pokračování

uvedeného neobstojí ani argumentace stěžovatelky, že jí byly poskytovány služby a že na fakturách měl být nahrazen nesprávně uvedený předmět zdanitelných plnění.

[25]Ke stěžovatelkou zmíněnému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 4 As 58/2006-94, lze uvést, že trestní rozsudek obsahuje jednoznačné skutkové zjištění ohledně předmětných faktur (že jsou fiktivní), a tudíž v daňovém, resp. soudním řízení správním již na tyto faktury nelze nahlížet odlišně. Stěžovatelkou zmíněné odlišnosti daňového a trestního řízení si je Nejvyšší správní soud vědom, v posuzované věci je však jednoznačně při posouzení věci na místě podle § 52 odst. 2 s. ř. s. vycházet z trestního rozsudku, neboť jak již bylo uvedeno výše, hodnotil tytéž podklady (faktury), které byly hodnoceny též v daňovém řízení. Krajský soud tudíž nepochybil, když tak učinil. Rovněž tak zcela přiléhavě poukázal na rozsudek ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014-204, v jehož bodě 32 Nejvyšší správní soud konstatoval, že pokud je pravomocným rozhodnutím soudu v trestním řízení rozhodnuto o tom, že se určitá osoba dopustila trestného činu spočívajícího ve skutku, který je zároveň podstatný pro rozhodnutí v daňovém řízení, pak správce daně musí z tohoto závěru vycházet. Z výše uvedeného vyplývá, že neobstojí ani námitka stěžovatelky, že krajský soud nezkoumal proběhlé vyšetřování.

[26]Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazuje i na způsob, jakým hradila plnění poskytnutá společností CC, a na možnost nahradit vadnou či chybějící náležitost daňového dokladu dokazováním, přičemž uvádí, že došlo k poskytnutí služeb touto společností. Vytýká krajskému soudu, že se s touto argumentací nevypořádal, a jeho rozsudek je tak nepřezkoumatelný. K této stížnostní námitce Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že podle napadeného rozsudku je posouzení samotného jádra sporu významně ovlivněno trestněprávní rovinou celé kauzy. Následně krajský vyslovil, že veškerá argumentace stěžovatelky o úplnosti daňových dokladů a o povaze plnění je vyvrácena trestním rozsudkem, který prokazuje, že plnění byla fiktivní, a tudíž je zcela lhostejné, jakým způsobem o nich stěžovatelka účtovala. Dále navázal, že z trestního rozsudku nepochybně vyplývá, že se všichni aktéři k trestné činnosti přiznali a uvedli, že dotčené plnění bylo fiktivní za účelem snížení daňové povinnosti stěžovatelky. Také svědek X, který podle stěžovatelky měl prokázat uskutečnění sporného plnění, v trestním řízení přiznal, že jej neposkytoval a šlo o fiktivní transakci. Pokud tedy v daňovém řízení stěžovatelka tvrdí, že se plnění událo, ale v trestním řízení přiznává jeho fiktivní charakter, pak lze stěží věřit jejím tvrzením v daňovém řízení. Trestní rozsudek se zabývá přesně těmi plněními, o nichž byl spor v daňovém řízení. Při zohlednění výsledku trestního řízení proto stěžovatelčina argumentace nemůže obstát. Rovněž krajský soud poukázal na okolnosti, které potvrzují oprávněnost pochybností daňových orgánů o deklarovaných plněních. Byť se tedy krajský soud k uvedené argumentaci stěžovatelky výslovně nevyjádřil, z výše uvedeného vyplývá, že ji stejně jako ostatní žalobní námitky neshledal důvodnou. Rozsudek krajského soudu tudíž není nepřezkoumatelný.

[27]Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že krajský soud vystihl podstatu věci, své závěry přehledně, srozumitelně, pečlivě, logicky a řádně zdůvodnil. Soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je

vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Nejvyšší správní soud dále již v rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č.j. 1 As 299/2016-59, vyslovil, že „rozsah reakce soudu na konkrétní námitky by měl být co do šíře odůvodnění přiměřený. Soudy proto nemusejí odpovídat na každou jednotlivou dílčí argumentaci, zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13).“ Ústavní soud v bodě 68 nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, pak výstižně uvádí, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“

[28]V rozhodnutích žalovaného se uvádí, že u implantací uskutečněných v lednu 2017 až prosinci 2018, k nimž stěžovatelka dodala neurostimulační mozkové a míšní zdravotnické prostředky, byly zdravotnické prostředky SCCS a SAFPM použity pouze v některých případech a vždy tento materiál dodala přímo stěžovatelka, která jej pořídila od výrobce Medtronic Czechia s.r.o. Produkty SCCS a SAFPM uvedené na fakturách od CC tedy nebyly dodány do příslušných zdravotnických zařízení ani jako zboží ani jako materiál použitý X v rámci poskytnuté služby, neboť tyto produkty nejsou zdravotnickými zařízeními evidovány. Dále žalovaný ve shodě se správcem daně dovodil, že jakožto důkaz o uskutečnění předmětných plnění nebylo možno osvědčit ani předložené skladové karty, neboť skladové karty, příjemky a výdejky jsou interními doklady stěžovatelky, které mají jenom formální a evidenční charakter, a nemohou tak prokázat, že stěžovatelka předmětná plnění fakticky přijala. X vypověděl, že předmětné produkty předával zodpovědným lékařům, které však nespécifikoval a jejich jména správci daně nesdělil ani na výzvu. K předání produktů zodpovědným lékařům mělo docházet na různých místech zdravotnického zařízení, a to na oddělení, v předsálí, inspekčním pokoji, na chodbě, aniž by byl na předání vyhotoven jakýkoli doklad, což žalovaný ve shodě se správcem daně považoval za nevěrohodné. Na základě těchto skutečností a závěrů daňových orgánů, které považuje za výstižné a přesvědčivé, Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěr krajského soudu, podle něhož stěžovatelka materiál formálně přijímala na sklad a zase jej z něj vydávala, je zcela správný.

[29]Stěžovatelkou zmíněný znalecký posudek na tomto závěru nic nemění, neboť jak přiléhavě konstatoval žalovaný ve svých rozhodnutích, neměl přímou spojitost se závěry správce daně. Sporná totiž byla fakticita plnění, nikoli otázky, na které znalec odpovídal (zda byl zvolený způsob evidence konzultačních služeb od CC v účetní evidenci stěžovatele správný a zda lze považovat paušální náklady za součást služby).

pokračování

[30]Ke shodnému závěru o daňové neuznatelnosti plnění spočívajících v dodání položek SAFPM a SCCS společností CC dospěl Nejvyšší správní soud i v již skončené věci sp. zn. 4 Afs 92/2005, ve které se zabýval doměřením daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2017 a 2018 stěžovatelce. Z rozsudku vydaného v uvedené věci čtvrtý senát plně vycházel i pro účely nyní posuzovaného případu, což mu umožnila shodná stížnostní argumentace uplatněná v obou řízeních o kasační stížnosti.

[31]Napadený rozsudek krajského soudu je tedy zákonný a přezkoumatelný, v důsledku čehož nebyly naplněny důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[32]S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 20. listopadu 2025

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu