



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudkyň Mgr. Lenky Krupíkové a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **MK auto trading s.r.o.**, se sídlem Náměstí 13/15, Velké Meziříčí, zastoupená Mgr. Pavlem Kopou, advokátem se sídlem Hlinky 57/142a, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2024, č. j. 35971/24/5300-21442-712585, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 10. 2025, č. j. 29 Af 5/2025-50,

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 Kraje Vysočina (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni sedmi dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen až listopad 2020 v celkové výši 3 246 971 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 649 398 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Daňové orgány dospěly k závěru, že zdanitelná plnění spočívající v dodávkách mobilních telefonů od společností Meier Trade s.r.o. a ZaNa MOBIL Plus s.r.o. byla zasažena daňovým podvodem, přičemž byly identifikovány takové objektivní okolnosti, z kterých

lze učinit závěr o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se těchto podvodných transakcí účastní. Opatření, která by vedla k zabránění její účasti na tomto podvodu, však nepřijala, a nárok na odpočet DPH jí tak nevznikl. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji napadeným rozsudkem zamítl.

[2] Krajský soud odkázal na závěry správce daně, který popsal v projednávané věci celkem dva řetězce. V prvním z nich společnosti Meier Trade s.r.o. a ZaNa MOBIL plus s.r.o. pořizovaly mobilní telefony a další elektroniku z jiného členského státu (Slovensko), přičemž část tohoto zboží byla podle § 92f zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) vykazována v režimu přenesení daňové povinnosti za společnost ZaNa MOBIL Plus s. r.o. Uvedené společnosti následně prodávaly zboží žalobkyni a dalším subjektům, přičemž jednotlivé dodávky nepřekročily 100 000 Kč. Žalobkyně poté přeprodovala zboží dál svým odběratelům. Ve druhém řetězci vytvářely společnosti GHAVIN s.r.o., BAZAKONA TRADE s.r.o. a CZ & SK VOP s.r.o., řízené třetí osobou, řetězec fiktivních daňových dokladů, prostřednictvím níž si dodavatelé žalobkyně uměle snižovali daňovou povinnost a nakupovali přibližně dvojnásobné množství elektroniky, než s jakým následně obchodovali. Oba řetězce byly propojené skrze společnosti Meier Trade s.r.o. a ZaNa MOBIL plus s.r.o., jež měly ve zdaňovacích obdobích květen až září 2020 odebírat zboží od společnosti CZ & SK VOP s.r.o., ani jedna z nich však neprokázala uskutečnění deklarovaných plnění od společnosti CZ & SK VOP s.r.o., protože jim správce daně neuznal nárok na odpočet DPH a doměřil jim daň.

[3] Námitce, podle níž daňové orgány nepřípustně vycházely z podkladů obsažených v trestním spisu, krajský soud nepřisvědčil. Správce daně do veřejné části spisu přeřadil usnesení Národní centrály proti organizovanému zločinu (dále jen „NCOZ“) ze dne 19. 11. 2020, č. j. NCOZ-6425-228/TČ-2020-412301-C-F Praha, kterým bylo zahájeno trestní stíhání fyzických osob jako obviněných z pokračujícího zločinu zkrácení daně (dále jen „usnesení o zahájení trestního stíhání“). Žalobkyně měla podle krajského soudu možnost se k němu vyjádřit a zároveň se nejednalo o jediný, natož klíčový důkaz.

[4] Pokud jde o existenci podvodu na DPH, krajský soud dospěl stejně jako žalovaný k závěru, že neodvedení daně v plné výši společnostmi Meier Trade s.r.o. a ZaNa MOBIL plus s.r.o., ale i společnostmi GHAVIN s.r.o., BAZAKONA TRADE s.r.o. a CZ & SK VOP s.r.o., bylo důsledkem podvodu na DPH. Chybějící DPH přitom nebyla důsledkem podnikatelského selhání nebo nedorozumění, jak namítala žalobkyně. Jelikož argumentace, prostřednictvím níž se žalobkyně snažila tento závěr zpochybnit, byla totožná s tou, kterou vznesla v odvolání proti rozhodnutí žalovaného, nepovažoval krajský soud za nezbytné na ni reagovat a odkázal na rozhodnutí žalovaného.

[5] Daňové orgány při posouzení věci oddělily nestandardní okolnosti, které svědčily o existenci podvodu na DPH a objektivní okolnosti, které naopak prokazovaly povědomí žalobkyně o podvodném charakteru obchodů. Žalobkyně obchodovala s rizikovou komoditou (mobilními telefony), u které byl zaveden režim přenesení daňové povinnosti, od svých dodavatelů obdržela v průběhu krátkého časového období velké množství plnění do maximální výše 100 000 Kč. Vysvětlení, že se jednalo o dobře nastavenou podnikatelskou taktiku, jež pramení z autonomie smluvních stran, krajský soud neuvěřil. Upozornil taktéž, že dodavatelé žalobkyně neměli provozovny, měli virtuální sídlo,

pokračování

nedisponovali webovými stránkami a měli velice široce vymezen předmět podnikání. Žalobkyně obchodovala se svými dodavateli bez písemné smlouvy, a ačkoliv tvrdila, že obchody domlouvala prostřednictvím e-mailové komunikace, toto tvrzení nedoložila. Transakce hradila v hotovosti i přes to, že disponovala bankovním účtem. Spolupráci s dodavateli navázala prostřednictvím pana V. P., který byl současně zaměstnán u společnosti POVOPRO s.r.o., která obchodovala se stejným zbožím a sídlila na místě, kde měla žalobkyně provozovnu. P. P. začal u žalobkyně pracovat v době, kdy započala obchodování s mobilními telefony. Tyto okolnosti ve svém souhrnu měly podle krajského soudu žalobkyni signalizovat, že se může účastnit podvodu na DPH. Ačkoliv se žalobkyně snažila řadu objektivních okolností zlehčit, krajský soud jí nepřisvědčil.

[6] Srovnání s věcí, kterou se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, označil krajský soud za nepřipadné. Závěry plynoucí z tohoto rozsudku nelze zobecňovat a aplikovat na jakýkoliv podvod na DPH. Krajský soud v této souvislosti poukázal zejména na potřebu individuálního posouzení objektivních okolností.

[7] Krajský soud se v závěru napadeného rozsudku zabýval též otázkou, zda v projednávané věci neexistují okolnosti, které by žalobkyni zprostily odpovědnosti. Žalobkyně však v žalobě tautologicky uvedla, že se o podvod na DPH nejednalo, a tudíž nemusela opatření k zamezení své účasti na něm přijmout. Krajský soud proto uzavřel, že plnění, z jehož přijetí si žalobkyně nárokovala odpočet DPH, bylo zasaženo daňovým podvodem, o němž mohla a měla vědět, přičemž nepřijala žádná opatření, aby své účasti na něm předešla.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Podle stěžovatelky krajský soud nesprávně vyložil a aplikoval judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), ohledně problematiky daňových podvodů. Podmínky odepření nároku na odpočet DPH nebyly v jejím případě naplněny. Krajský soud ignoroval výjimečnou povahu tohoto institutu a skutečnost, že zásah do nároku na odpočet musí být opřen o jednoznačně prokázané objektivní okolnosti a vědomost plátce, přičemž v pochybnostech je třeba dbát zásady neutrality DPH. Napadený rozsudek klade k tíži stěžovatelky jednání jiných subjektů a směřuje k jejímu sankcionování, aniž by bylo prokázáno její zavinění. Daňové orgány ani krajský soud neidentifikovali, jaká konkrétní opatření měla přijmout k zamezení své účasti na podvodu na DPH. Srovnání s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 252/2017-31 vyznívá ve prospěch stěžovatelky. Žádný právní předpis v předmětném zdaňovacím období nestanovoval povinnost dokumentovat prověřování obchodního partnera. Stěžovatelka jednala v intencích běžné podnikatelské praxe a varovné signály neregistrovala.

[10] Nesprávný je taktéž závěr týkající se režimu přenesení daňové povinnosti. Samotný fakt, že obchodníci uskutečňovali menší dodávky pod limitem 100 000 Kč nelze označit za protiprávní nebo podezřelý, pokud jej právní předpis nezakazuje. Podle stanoviska GŘ,

na které stěžovatelka poukazovala, závisí posouzení, zda může být více menších dodávek místo jedné větší zneužitím, na konkrétních okolnostech a nejedná se bez dalšího o podvod. Krajský soud však související žalobní argumentaci pominul a přijal narativ žalovaného, podle něhož bylo dělení dodávek umělé a podezřelé. Alternativu, že se jednalo o běžnou obchodní taktiku, přitom nevyvrátil. Dovožovat protiprávnost z čistě legálních jednání na základě jejich kvantitativního posouzení není podle stěžovatelky správné.

[11] Použití usnesení o zahájení trestního stíhání bylo podle stěžovatelky nezákonné, neboť nesplnilo judikurní limity pro využití důkazů z trestních spisů v daňovém řízení. Informace z tohoto usnesení se staly klíčovým podkladem pro závěr o daňovém podvodu, ačkoliv samy o sobě nemohou podle stěžovatelky obstát. Správce daně z obsahu usnesení dovodil, že pan Š. R. Š. R. vytvořil síť propojených společností, přičemž stěžovatelka se do ní zapojila odběrem zboží od společností Meier Trade s.r.o. a ZaNa MOBIL Plus s.r.o. Zmínil taktéž, že panu R. pronajímala vozidlo a načasování konce její spolupráce s dodavatelem se kryje se zahájením trestního řízení. Tyto skutečnosti ale neprokazují, že o podvodu věděla; daňové orgány z nich přesto dovodily její propojení s organizátorem podvodu a krajský soud se s tímto závěrem ztotožnil. Správce daně kromě tohoto usnesení přímé důkazy o vědomém zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH neopatřil. Ostatní důkazní prostředky prokazovaly toliko některé objektivní skutečnosti o třetích osobách, nikoliv její subjektivní vědomost. Pokud daňový orgán použije protokol nebo záznam z trestního řízení, je nezbytné, aby jej zopakoval jako důkaz, nebo aby se jednalo o méně významný důkazní prostředek. Informace z usnesení o zahájení trestního stíhání však byly přejaty nekriticky. Se žalobní námitkou, jež se týkala užití tohoto důkazu, se krajský soud dostatečně nevypořádal.

[12] Hodnocení objektivních okolností bylo podle stěžovatelky nesprávné a jednostranné; většinu z nich lze vysvětlit obchodní praxí. Souhrn těchto okolností hodnotil krajský soud předpojatě. Zařazení mobilních telefonů mezi rizikové komodity neznamená, že každý obchod s nimi je podezřelý; přistoupit musí další okolnosti. Stěžovatelka obchodovala s důvěryhodnými dodavateli, které jí doporučila důvěryhodná osoba (P. P.).

[13] Rozdělování dodávek vysvětlila stěžovatelka podle svých slov již v daňovém řízení; a bylo motivováno oboustranně přijatelnějšími podmínkami. Krajský soud však v kontextu režimu přenesení daňové povinnosti této argumentaci nepřisvědčil. Podle stěžovatelky měl zvážit, zda by i nezávisle na tomto režimu mohly existovat ekonomické důvody k menším dodávkám. Pokud jde o virtuální sídlo a povahu dodavatelů, stěžovatelka neměla potřebu zkoumat jejich kancelářské zázemí. Nekomaktnost dodavatelů se projevila později, přičemž okolnosti, které nastaly až po ukončení obchodní spolupráce, nelze přičíst k tíži stěžovatelky. Ačkoliv tato námitka byla v žalobě výslovně zmíněna, krajský soud ji odbyl konstatováním, že daňové orgány oddělily nestandardní okolnosti a objektivní okolnosti. Podle stěžovatelky to však bylo nedostatečné.

[14] Krajský soud zařadil mezi podezřelé okolnosti taktéž neexistenci písemných smluv, ačkoliv podle judikatury Nejvyššího správního soudu tato okolnost není sama o sobě důkazem o podvodu na DPH. Potřeba formálních smluv nevznikla; vše probíhalo na základě objednávky e-mailem či telefonicky a zboží bylo dodáno. Za této situace nelze absenci smlouvy považovat za známku podvodu na DPH. Taktéž platba v hotovosti není

pokračování

neobvyklým jevem, někteří obchodní partneři ji preferují a zákon ji nezakazuje. Propojení subjektů skrze osobu P. P. byla překroucena v neprospěch stěžovatelky; stěžovatelka jej přijala jako zkušeného obchodníka v oboru, který přivedl nové dodavatele i odběratele, což je v obchodní praxi běžné.

[15] Stěžovatelka je přesvědčena, že objektivní okolnosti neprokazují, že měla a mohla o podvodu na DPH vědět. Závěr o její vědomé účasti není v souladu s § 92 odst. 5 daňového řádu podložen důkazy. Krajský soud zatížil dokazování subsumpčním omylem, neboť řadu běžných jevů subsumoval pod pojem „*zaviněná účast na podvodu*“. Důkazy svědčící o subjektivní stránce jednání stěžovatelky nesprávně zhodnotil a porušil zásadu *in dubio pro libertate*.

[16] Napadený rozsudek je podle stěžovatelky částečně nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud opomněl několik námitek a důkazů. Upozornil, že část žalobní argumentace byla totožná s odvolacími námitkami a nepovažoval za nezbytné opakovat „již vyřčené“ a odkázal na rozhodnutí žalovaného. Tímto postupem se podle stěžovatelky vyhnul vypořádání mnoha žalobních bodů. Jednalo se konkrétně o namítaný rozpor závěrů žalovaného se stanoviskem GŘ ohledně aplikace § 92a ZDPH. Krajský soud nijak nevysvětlil, proč by nebylo relevantní, nebo proč by se jím neměl řídit. Stěžovatelka upozorňovala i na absenci prokázání ekonomického zvýhodnění v důsledku podvodu na DPH, krajský soud k této námitce uvedl toliko to, že stěžovatelka pouze opakuje obecné tvrzení. Tento paušální závěr však podle ní není dostačující.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se neztotožňuje s právním názorem stěžovatelky. Krajský soud se podle něj podrobně věnoval posouzení existence daňového podvodu, objektivním okolnostem věci a vyslovil i své závěry stran opatření přijatých stěžovatelkou. V průběhu daňového řízení bylo postaveno najisto, že šetřené transakce byly zasaženy podvodem na DPH, stěžovatelka o svém zapojení vědět mohla a měla, přičemž nepřijala opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu zamezila. Informace vyplývající z usnesení o zahájení trestního stíhání potvrzují fakta, která správce daně zjistil o roli jednotlivých článků v řetězci, personálním propojení atd., přičemž se nejedná o stěžejní důkazní prostředek. Napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti netrpí. Nezpůsobuje ji ani skutečnost, že krajský soud převzal závěry rozhodnutí žalovaného, na které se souhlasným dovětkem odkázal. Kasační stížnost označil žalovaný za nedůvodnou a navrhl, aby ji krajský soud zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích uplatněných důvodů, přičemž též zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout 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.

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností, neboť existence takové vady mu zpravidla neumožňuje přezkoumat námitky věcného charakteru, a bez dalšího proto vede ke zrušení napadeného rozsudku. Kasační soud však upozorňuje, že zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno jen těm nejzávažnějším

vadám rozhodnutí, při kterých pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.

[20] Podle stěžovatelky opomenul krajský soud vypořádat některé námitky. Jelikož byla část žalobní argumentace totožná s odvolacími námitkami, odkázal toliko na rozhodnutí žalovaného. Tímto postupem se vyhnul řádnému vypořádání řady žalobních bodů a odbyl i nové aspekty, které žaloba obsahovala. Uvedeným způsobem postupoval například v případě námitky, která se týkala tvrzeného rozporu závěrů žalovaného se stanoviskem GFŘ ve věci aplikace § 92a ZDPH, nebo námitky stran absence prokázání ekonomického zvýhodnění stěžovatelky v důsledku podvodu na DPH.

[21] Jestliže stěžovatelka namítla, že krajský soud „odbyl i nové aspekty, které žaloba akcentovala“, měly by tyto nové aspekty být při komparaci obsahu odvolání a žaloby seznatelné. Nejvyšší správní soud proto nahlédl do správního i soudního spisu, aby jejich obsah porovnal. Související argumentaci našel v bodech 13. a 14. žaloby, přičemž tyto body jsou obsahově téměř totožné s body 8. a 9. odvolání. Ačkoliv stěžovatelka upravila své procesní označení tak, aby odpovídalo řízení o žalobě, do textu zasáhla minimálně, a to pouze na úrovni stylistiky, nikoliv věcného obsahu. Žalovaný k námitce ve svém rozhodnutí uvedl, že pečlivé dělení objednávek, jejichž výše nepřekračovala stanovenou hranici 100 000 Kč, svědčí o umělém rozdělování, což podporuje závěr o tom, že plnění bylo zasaženo podvodem na DPH. Poukázal taktéž na Informaci Generálního finančního ředitelství k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016, č. j. 2552/15/7100-2011-011073, podle níž mohou být některá jednání plátců posouzena jako jednání s cílem vyhnout se aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti. Uzavřel, že správce daně posoudil situaci správně, a nikoliv v rozporu se stanoviskem GFŘ, na které stěžovatelka odkazovala. Jelikož stěžovatelka obsah námitky do žaloby pouze převzala a se závěry žalovaného nepolemizovala, nelze krajskému soudu vytýkat, že závěrům žalovaného přisvědčil a odkázal na ně.

[22] Stěžovatelka rovněž namítla, že v souvislosti s podvodem na DPH nebylo prokázáno její ekonomické zvýhodnění. Ačkoli byla zjištěna chybějící daň, neměla z ní žádný prospěch. Krajský soud se však s touto argumentací vypořádal pouze stručným konstatováním, že šlo o obecné tvrzení, což považuje stěžovatelka za nedostatečné. Krajský soud zcela pominul, že zboží nenakupovala podezřeले levně, nýbrž za tržní ceny.

[23] Krajský soud v rámci shrnutí žalobní argumentace v odstavci 33 napadeného rozsudku mj. uvedl, že podle tvrzení stěžovatelky byly ceny, za které zboží nakupovala od svých dodavatelů, přiměřené okolnostem. Argumentaci však vyhodnotil jako totožnou s tou, kterou stěžovatelka vznesla již v odvolání. V odůvodnění napadeného rozsudku proto odkázal na závěry žalovaného, se kterými se ztotožnil. Taktéž v tomto případě Nejvyšší správní soud zkoumal, zda krajský soud nepostupoval tak, že by tímto postupem „odbyl i nové aspekty, které žaloba akcentovala“ a opět proto porovnal obsah žaloby a odvolání. Námitka je v obou podáních obsažena shodně v odstavci 12, písmeno a.; stejně jako v případě předchozí námitky se však liší toliko procesním označením stěžovatelky v závislosti na typu konkrétního řízení („daňový subjekt“ vs. „žalobce“). Argumentace stěžovatelky tak zůstala beze změny a krajskému soudu proto nelze vyčítat, jestliže na ni reagoval prostřednictvím odkazu na příslušné části rozhodnutí žalovaného, s nimiž vyslovil souhlas. Ani tato námitka proto není důvodná.

[24] Kromě výše uvedených námitek, které stěžovatelka vymezila v závěru kasační stížnosti, nalezl Nejvyšší správní soud námitku nepřezkoumatelnosti i v jiné části jejího textu. V rámci argumentace, podle níž daňové orgány nepřípustně vycházely z podkladů obsažených v trestním spisu, totiž stěžovatelka také namítla, že krajský soud se s touto námitkou nevypořádal dostatečně. Konstatoval pouze, že usnesení o zahájení trestního stíhání nebylo jediným důkazem a stěžovatelka měla možnost se k němu vyjádřit. Opomněl však zhodnotit relativní váhu tohoto důkazu a to, zda závěry z něj odvozené skutečně korespondují i s jinými důkazy.

[25] Nejvyšší správní soud však tento názor stěžovatelky nesdílí. Krajský soud se odpovídající námitce věnoval v odstavcích 18 až 21 napadeného rozsudku, v nichž popsal závěry plynoucí z judikatury Nejvyššího správního soudu, jež se týkají použití důkazů získaných v trestním řízení v řízení daňovém. Poté popsal, jaké informace správce daně z usnesení o zahájení trestního stíhání zjistil a konečně, učinil závěr o tom, že z něj správce daně nevycházel jako z jediného, resp. stěžejního důkazu, který by prokazoval existenci daňového podvodu. Ani tato námitka proto není důvodná. Lze tedy uzavřít, že napadený rozsudek netrpí vadami podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[26] Pokud jde o námitky věcné povahy, stěžovatelka v kasační stížnosti konstatovala, že mezi stranami nebylo sporu o tom, že prokázala naplnění zákonných podmínek na nárok na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH. Namítla však, že krajský soud nesprávně vyložil a aplikoval judikaturu SDEU a Nejvyššího správního soudu ohledně daňových podvodů. Podle ní nebyly podmínky odepření nároku na odpočet naplněny. Jednotlivé námitky směřovala proti závěru o existenci podvodu na DPH a zejména proti hodnocení objektivních okolností, které měly svědčit o tom, že se svým jednáním účastnila plnění, jež bylo součástí podvodu na DPH.

[27] Před vlastním vypořádáním námitek považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné připomenout obecná východiska ve vztahu k daňovým podvodům, ostatně těmito teoretickým východiskům vymezila v kasační stížnosti prostor i sama stěžovatelka. Podvody na DPH se opakovaně zabývala judikatura SDEU. 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). 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*).

[28] Odkazovanou judikaturu SDEU převzal 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, čj. 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 jeho 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).

[29] Judikatura Nejvyššího správního soudu také opakovaně zdůraznila požadavek, aby zjištěné skutečnosti svědčící o podvodu na DPH, resp. o tom, že subjekt daně věděl či vědět mohl a měl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, byly hodnoceny souhrnně, nikoli selektivně a izolovaně (rozsudky ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 314/2020-50, či ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Skutkovou situaci je vždy nutné posoudit komplexně a vyhodnotit, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu nasvědčují splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39). To znamená, že jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit je izolovaně. Síla zjištěných objektivních skutečností může totiž spočívat právě v jejich komplexnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42).

[30] Krajský soud v napadeném rozsudku předně popsal skutková zjištění a charakterizoval, jakým způsobem probíhalo obchodování v řetězci zasaženém podvodem na DPH (odstavce 12 až 16 napadeného rozsudku). Shrnl právní východiska případu včetně relevantní a rozsáhlé judikatury správních soudů, kterou se při rozhodování řídil. Následně se zabýval existencí daňového podvodu (odstavce 28 až 35 napadeného rozsudku), hodnocením objektivních okolností (odstavce 36 až 48 napadeného rozsudku) a v závěru i přijatými opatřeními (odstavce 49 a 50 napadeného rozsudku).

[31] Hodnocení objektivních okolností věnovala stěžovatelka značnou část kasační argumentace. Krajskému soudu vytkla, že je hodnotil předpojatě, ignoroval jednotlivá vysvětlení a nepřipustil, že v konkurenčním prostředí může nastat souběh vícero ne zcela standardních, ale legálních jevů, aniž by se jednalo o daňový podvod. Stěžovatelka se snaží každou jednotlivou objektivní okolnost zpochybnit, opomíjí však, že síla objektivních okolností tkví právě v jejich komplexnosti, jak ostatně bylo uvedeno výše. Nejvyšší správní soud nadto ve své judikatuře opakovaně připomíná, že *„každý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, odst. 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 Afs 7/2011-619)“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55).

[32] Ačkoliv v určitém obchodním vztahu mohou být konkrétní okolnosti transakce zcela racionálně vysvětlitelné nebo mohou odpovídat běžné obchodní praxi mezi smluvními stranami, ve svém souhrnu mohou svědčit o tom, že stěžovatelka o své účasti na podvodu na DPH vědět mohla a měla tak, jak v nyní projednávané věci. Přijmout logiku, kterou prosazuje stěžovatelka a posuzovat jednotlivé objektivní okolnosti izolovaně

pokračování

a bez širšího kontextu by v konečném důsledku *de facto* mohlo znamenat vyprázdnění tohoto kroku vědomostního testu. Jak správně konstatoval krajský soud, konkrétní objektivní okolnosti lze skutečně zpochybnit do takové míry, že ztratí na významu a důležitosti. Zdůraznil však celkový obraz, který je poji dohromady. Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu ztotožňuje s krajským soudem, že objektivní okolnosti měly stěžovatelce signalizovat zvýšenou potřebu být obezřetnější, a to právě z důvodu, že se může daňového podvodu účastnit. Obchodování s mobilními telefony jakožto rizikovou komoditou doprovázené dělením jednotlivých dodávek tak, aby nepřesáhly maximální výši 100 000 Kč v kontextu režimu přenesení daňové povinnosti zavdává pochybnosti, jež další objektivní okolnosti dále ve svém souhrnu podtrhují. Skutečnost, že platby dodavatelům probíhaly v hotovosti, a to poté, co stěžovatelka přijala finanční prostředky od svých odběratelů a teprve vyplatila dodavatele, vzniklé pochybnosti umocňuje, stejně jako absence písemných smluv či virtuální sídlo dodavatelů.

[33] Stěžovatelka v kasační stížnosti mj. namítla, že uskutečňování menších dodávek pod limitem 100 000 Kč nelze označit za protiprávní nebo podezřelé. Takové jednání není bez dalšího podvodem na DPH ani podle stanoviska GŘ, na které poukázala. Krajský soud však přijal narativ žalovaného, podle něhož bylo dělení dodávek umělé a podezřelé, aniž by vyvrátil alternativu, že se jednalo o běžnou obchodní taktiku.

[34] Jelikož stěžovatelka nepřednesla v souvislosti s touto námitkou novou žalobní argumentaci, krajský soud odkázal na závěry rozhodnutí žalovaného. Žalovaný v tomto rozhodnutí obsah stanoviska GŘ nerozporoval, poukázal nicméně na skutečnost, že pečlivé dělení objednávek do částky 100 000 Kč svědčí spíše jejich umělému rozdělování a podporuje závěr o tom, že obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje. Daňové orgány a taktéž krajský soud hodnotily jednání stěžovatelky v intencích konkrétních skutkových okolností a dospěly k tomu, že mělo za cíl vyhnout se aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti. Zásadní je (jak ostatně bylo několikrát zmíněno výše) právě hodnocení tohoto jednání v celkovém kontextu, nikoliv jako izolovaného jevu.

[35] Pokud jde o virtuální sídla dodavatelů, stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že dodavatelé s ní komunikovali normálně a zboží dodávali, pročez neměla potřebu zkoumat jejich kancelářské zázemí. Krajský soud nereflektoval, že tyto skutečnosti nemusela zjišťovat taktéž proto, že se nejednalo o neznámé dodavatele „z ulice“; stěžovatelka s nimi navázala obchodní vazby skrz osobu P. P., který pro ni byl zárukou určité důvěry. Teprve s odstupem času se ukázalo, že společnosti dodavatelů byly nekontaktní a účelové, což se ale projevilo později. Stěžovatelce tak nelze přičítat k tíži okolnosti, které nastaly až po ukončení její obchodní spolupráce s dodavateli. Krajský soud ji však odbyl konstatováním, podle něhož daňové orgány dostatečně oddělily nestandardní a objektivní okolnosti. Podle stěžovatelky tak tomu nebylo; v rámci objektivních okolností jmenoval i skutečnosti, které vědět nezbytně nemohla, například, že její dodavatel je *ready-made* společnost bez provozovny.

[36] Jestliže stěžovatelka namítla, že osoba P. P. pro ni byla dostatečnou garancí určité důvěry, jedná se čistě o její obchodní rozhodnutí. Okolnosti jejich spolupráce však spolu s dalšími objektivními okolnostmi vytvářejí obraz o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla nebo mohla a měla vědět. Pokud jde o to, zda jí byly kladeny

k tíži okolnosti, které vyšly najevo později a v okamžiku realizace transakcí o nich nemohla vědět, nelze této námitce přisvědčit. Uvedené totiž z ničeho neplyne. Nekompatibilita daňových subjektů a skutečnost, že se jednalo o *ready-made* společnosti, hodnotily daňové orgány jako nestandardní okolnosti relevantní pro posouzení existence daňového podvodu. Nešlo však o objektivní skutečnosti, které by byly zkoumány k okamžiku realizace obchodních transakcí a z nichž by bylo možné usuzovat, že stěžovatelka věděla či mohla vědět, že se podílí na podvodu na DPH.

[37] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vysvětlil, že daňové orgány od sebe přehledně oddělily *nestandardní okolnosti*, které nasvědčovaly existenci daňového podvodu (a jsou tedy předmětem přezkumu v rámci 1. kroku testu), a tzv. *objektivní okolnosti*, jež daňové orgány zkoumají ve 2. kroku testu. Ačkoliv stěžovatelka s tímto závěrem nesouhlasí, její námitce nelze přisvědčit. Skutečnost, že dodavatelé stěžovatelky byly *ready-made* společnosti bez provozovny, zmiňuje krajský soud v odstavci 31 napadeného rozsudku, jež se však zabývá existencí daňového podvodu, nikoliv zkoumáním objektivních okolností. V rámci hodnocení objektivních okolností krajský soud toliko mj. zmínil, že dodavatelé měli virtuální sídlo. Žalovaný postupoval obdobně; v odstavcích 88 a 89 svého rozhodnutí uvedl, že dodavatelé stěžovatelky měli virtuální adresu sídla, nedisponovali webovými stránkami a na internetu nebylo možné dohledat jakékoliv informace o jejich činnosti. Námitka tudíž není důvodná.

[38] Nejvyšší správní soud uzavírá, že všechny výše uvedené skutečnosti svědčí ve svém souhrnu o nestandardnosti uzavíraných obchodních transakcí. Argumentace, podle níž „[ž]alovaný ani soud nepředložili jediný důkaz, že stěžovatel o neodvádění daně dodavateli věděl, nebo že by byl přímo účasten na fiktivních plněních“ je lichá. Nezbytné je poznamenat, že stěžovatelce je přisuzována nedbalostní forma zavinění, jež se projektuje v mnohokrát akcentovaném závěru daňových orgánů, že o podvodu na DPH *mohla a měla vědět*, nikoliv *věděla*. Podezření mohla pojmout právě s ohledem na přítomnost sady objektivních okolností. Závěry daňových orgánů jsou vystavěny na řadě důkazů, které správce daně shrnul ve zprávě o daňové kontrole a vycházel z nich i žalovaný ve svém rozhodnutí. Stěžovatelka závěry daňových orgánů odmítá jako celek a namítá, že závěr o její „*vědomé účasti (...) není podložen důkazy v souladu s § 92 odst. 5 daňového řádu*“ a taktéž, že krajský soud zatížil dokazování subsumpčním omylem. Taková tvrzení jsou spíše obecným odmítnutím závěrů daňových orgánů a krajského soudu než cílenou argumentací, jež by měla potenciál vyvrátit hodnocení konkrétního důkazního prostředku. Jestliže námitka směřovala proti hodnocení jednotlivých objektivních okolností, nelze opět než připomenout, že jejich význam tkví v jejich posouzení jakožto celku, a to při současném respektování výjimečnosti odmítnutí nároku na odpočet DPH.

[39] Nesprávný je podle stěžovatelky taktéž závěr krajského soudu ohledně přijetí opatření k zamezení účasti na podvodu na DPH. Daňové orgány ani krajský soud neidentifikovaly, jaká konkrétní opatření měla přijmout. Srovnání s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 252/2017-31 vyznívá v její prospěch. Podle stěžovatelky žádný právní předpis v předmětném zdaňovacím období nestanovoval povinnost daňového subjektu dokumentovat prověřování obchodního partnera. Stěžovatelka jednala v intencích běžné podnikatelské praxe a žádné varovné signály neregistrovala.

pokračování

[40] Kasační argumentace ohledně přijetí opatření k zamezení účasti stěžovatelky na podvodu na DPH se zjednodušeně řečeno, vztahovala zejména k absenci výčtu opatření. Této námitce však nelze přisvědčit. Povinností daňových orgánů totiž není uvést, jaká *konkrétní* opatření měl daňový subjekt přijmout, nýbrž toliko vysvětlit, proč byla přijatá opatření nedostatečná (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70). Jinými slovy, úkolem daňových orgánů není *ex post* konstruovat povinnosti, které byl daňový subjekt povinen splnit. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení zpochybňovala existenci daňového podvodu a zjištění správce daně, tento postoj je patrný taktéž ze žaloby, v níž explicitně uvedla, že „*v daném případě nemohlo dojít k podvodu na DPH, neboť se jednalo o standardní obchodní případ mezi dlouhodobě spolupracujícími společnostmi s nežádoucím ekonomickým výsledkem. K přijetí opatření k zamezení účasti žalobce na podvodu také nebyl důvod*“. Pouze pro úplnost lze dodat, že zcela jistě mohla některá opatření učinit; s ohledem na rizikovost obchodované komodity tak mohla například vyloučit aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti. Ostatně, tuto možnost zmínil i správce daně (viz čl. 3.3.6 zprávy o daňové kontrole). Námitka tak není důvodná.

[41] Stěžovatelka taktéž namítla nezákonnost použití usnesení o zahájení trestního stíhání v daňovém řízení, a to z důvodu nenaplnění judikатурních limitů pro využití tohoto důkazu. Informace z něj se podle stěžovatelky staly klíčovým podkladem pro závěr o daňovém podvodu, ačkoliv samy o sobě nemohou obstát. Skutečnosti, které z něj správce daně dovodil, podle stěžovatelky neprokazují, že o podvodu na DPH věděla. Daňové orgány z těchto indicií přesto dovodily její propojení s organizátorem podvodu a krajský soud se s tímto závěrem ztotožnil. Správce daně si kromě předmětného usnesení přímé důkazy o vědomém zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH neopatřil. Nadto, pokud daňový orgán použije protokol nebo záznam z trestního řízení, je nezbytné, aby jej zopakoval jako důkaz, nebo aby se jednalo o méně významný důkazní prostředek. Informace z usnesení o zahájení trestního stíhání však byly přejaty nekriticky.

[42] Ani této námitce nelze přisvědčit. Informace, které z usnesení o zahájení trestního stíhání vyplývají, toliko podtrhují další zjištění správce daně a tvoří jejich ústřední pilíř. Jinými slovy, závěr správce daně, že obchodní řetězec, jehož součástí byla i stěžovatelka, byl zasažen podvodem na DPH, informace z usnesení o zahájení trestního stíhání pouze potvrzují. Tento důkaz nebyl v řízení jediný, nýbrž byl doplněn dalšími (například výslechy v daňovém řízení), které ve svém souhrnu tvoří celek a daňové orgány z něj vycházely v rámci konstatování existence daňového podvodu. Jelikož se o stěžejní důkaz nejednalo, námitka stěžovatelky ohledně tvrzené nemožnosti klást otázky svědkům či jinak ověřit pravdivost tvrzení policie není taktéž důvodná. Stěžovatelka měla možnost se k důkazu vyjádřit písemně a její právo nebylo v tomto směru zkráceno.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] 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.

[44] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla 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. ř. s.).

V Brně dne 10. července 2026

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu