



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Barbory Berkové v právní věci žalobkyně: **ENERGIE 2010 s. r. o.**, se sídlem U Vodojemu 619, Benátky nad Jizerou, zastoupené JUDr. Miroslavem Zamiškou, advokátem se sídlem Na příkopě 23, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2016, č. j. 29786/16/5300-22441-701848, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 8. 10. 2018, č. j. 46 Af 25/2016 – 48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Dne 12. 1. 2015 vydal Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) platební výměry, jimiž vyměřil žalobkyni nadměrné odpočty za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 485 Kč a za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 37 138 Kč. Žalovaný rozhodnutí potvrdil. Žalovaný neuznal žalobkyni uplatněné nároky na odpočet daně, které si nárokovala v souvislosti s plněními přijatými od společnosti Manera international s. r. o. (dále jen „Manera“). Společnost Manera se jako zhotovitel zavázala provést pro žalobkyni dílo „zprostředkování, analýza a koordinace dílčích podkladů pro vypracování algoritmu automatizace technologického procesu čištění průmyslově – komunálních odpadních vod ČOV

města YUGORSK (RF) v souladu se zadáním a povolením použití patentu: RU No 2296110 dat. 15. 08. 2005“. Žalovaný nezpochybnil prokázání formálních a hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu. Shledal však, že plnění mezi společnostmi Manera a žalobkyní je článkem řetězce zatíženého podvodem na DPH. Celý řetězec měl vypadat následovně: Standard s. r. o. (Rusko) → VIPERS GSM s. r. o. (ČR) (dále jen „Vipers“) → Manera (ČR) → žalobkyně (ČR) → Ural Process Engineering Company Ltd. (Rusko) (dále jen „UPEC“). U společnosti Vipers žalovaný identifikoval chybějící daň a zároveň uzavřel, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní daňového podvodu.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Krajského soudu v Praze. Krajský soud žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji.

[3] Krajský soud uvedl, že žalovaný identifikoval v dodavatelském řetězci chybějící daň a byla zjištěna řada objektivních okolností, které svědčí o tom, že transakce s vypracováním algoritmu automatizace technologického procesu čištění průmyslově – komunálních odpadních vod byly zasaženy podvodným jednáním za účelem krácení daně.

[4] Především se jednalo o zjištění, že mezi společnostmi v řetězci byly uzavřeny smlouvy se stejným předmětem plnění. Porovnáním smluv mezi společnostmi Standart – Vipers, Vipers – Manera a Manera - žalobkyně soud zjistil, že smlouvy jsou obsahově téměř shodné a liší se pouze v otázce určení termínu dodání díla, ceny díla, platebních podmínek a výše smluvní pokuty sjednané pro případ nedodržení termínu ze strany zhotovitele. Ačkoliv smlouvy se liší v použití patentů (mezi žalobkyní a společností Manera mělo být dílo zhotoveno s použitím patentu z roku 2009, v dalších článcích řetězce pak s použitím patentu z roku 2005), z vyjádření jednotlivých společností jasně vyplývá, že se jednalo o totéž dílo. Tvrzení žalobkyně, že nedocházelo k opakovanému přeprodávání zboží, resp. služby, a tedy nebyl naplněn znak tzv. karuselového podvodu, je vyvráceno zjištěnými skutečnostmi, neboť se tak přinejmenším formálně („papírově“) dělo.

[5] Soud souhlasil se správcem daně, že podle textu jednotlivých předávacích protokolů bylo mezi společnostmi předáváno celé kompletní dílo v rozsahu příslušných smluv o dílo, přičemž není patrné, jakou hodnotu jednotliví zhotovitelé přidali svým vlastním úsilím k hodnotě přeprodávaného algoritmu. Navzdory tomu, že mezi společnostmi mělo být předáváno hotové dílo, byla cena v řetězci více než pětikrát navýšena z původních 857 365 Kč na konečné 4 336 700 Kč (170 000 EUR).

[6] Existence daňového podvodu a skutková zjištění daňových orgánů nejsou zpochybněna ani tím, že na sebe první a druhý předávací protokol mezi společnostmi Standart – Vipers a Vipers – Manera časově nenavazují, v důsledku čehož se z listin jeví, že žalobkyně předala dílo společnosti UPEC dříve, než je společnost Standart (první zjištěný subjekt řetězce) měla předat společnosti Vipers. Nenavazující předávací protokoly, obsah faktury ze dne 10. 12. 2012 vystavené žalobkyní pro společnost UPEC i fotodokumentace, která byla pořízena Celním ředitelstvím Praha dne 11. 12. 2012 a kterou žalobkyně předložila správci daně, naopak svědčí o zatížení obchodního řetězce podvodem na DPH, neboť vypovídají o tom, že obchodní transakce nemohly proběhnout tak, jak se podává z listin vyhotovovaných zúčastněnými subjekty.

[7] Nestandardnost celé transakce pak dokresluje to, že ruská společnost UPEC se dle zjištění správce daně věnuje projektům týkajícím se čištění odpadních vod od roku 1992, je vlastníkem patentů na čištění odpadních vod, jakož i vlastníkem dalších patentů a

pokračování

licencí v oblasti ekologických projektů. Přesto společnost UPEC zadala vypracování jednoho konkrétního algoritmu na čištění odpadních vod české společnosti – žalobkyni, která s takovým typem projektu neměla zkušenost a nedisponovala ani personálem, který by byl schopen zakázku realizovat. Společnost Manera, s níž žalobkyně uzavřela smlouvu, se na problematiku čištění odpadních vod rovněž nezaměřovala a její kvalifikační předpoklady měly spočívat v tom, že zná osoby, které se podobnou činností v minulosti zabývaly. V období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2013 neevidovala Česká správa sociálního zabezpečení u společnosti Manera žádného zaměstnance. Dále správce daně zjistil, že ani společnost Vipers se projektům čištění odpadních vod běžně nevěnovala a rovněž nedisponovala zaměstnanci, kteří by byli schopni vytvořit požadovaný algoritmus.

[8] S odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu pak krajský soud konstatoval, že je na správci daně, aby prokázal buď vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takovou neobezřetnost, že kdyby k ní nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat. Při posuzování vědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu má správce daně za úkol hodnotit, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu. To, jaká opatření přijal a proč byl v dobré víře, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, však musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně. Tyto závěry nezměnil ani žalobkyní zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60 (dále též rozsudek *VYRTYCH*).

[9] Krajský soud se dále ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně postupovala přinejmenším velice neobezřetně. Kdyby postupovala obezřetněji, mohla by zjistit, že se svou činností zapojila do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. O daňovém podvodu tedy vědět mohla a měla.

[10] Soud vyzdvihl zejména skutečnost, že žalobkyně neměla žádné zkušenosti s vypracováním obdobného díla, na které přijala zakázku, ani nezaměstnávala k tomu kvalifikované osoby. Bez jakéhokoli výběrového řízení pověřila žalobkyně vypracováním zakázky společnost Manera, a to na základě „*doporučení rodinných přátel jednatele společnosti Manera*“, jakož i s ohledem na skutečnost, že zaměstnanec žalobkyně Ing. K. znal jednatele společnosti Manera, a tak žalobkyně společnosti Manera důvěřovala a po dlouholeté známosti neměla důvod pochybovat o kvalitách a schopnostech této společnosti. Takový způsob výběru obchodního partnera soud nepovažoval za dostatečně pečlivý. Dále soud uvedl konkrétní okolnosti zřejmé ze správního spisu, ze kterých dovodil, že žalobkyně nemohla nevědět o existenci subdodavatelů, které nikterak neprověřovala. Závěrem soud dodal, že pochybnosti o tom, zda žalobkyně nevěděla přímo o existenci podvodu, plynou ze zápisu v diáři Ing. K., který se měl opakovaně scházet s „Volodou“. Jednatel společnosti Vipers se jmenoval Volodymyr Grygoruk. Byť žalobkyně tvrdila, že se jednalo o přezdívkou jednatele společnosti Manera (Oleksandr Nevmerzhytskyi), je dle soudu pravděpodobnější vysvětlení, že se Ing. K. domlouval přímo s osobou jednající za společnost, u níž došlo ke zkrácení daně.

[11] Závěrem se soud ztotožnil s námitkou žalobkyně, že žalovaný v souzené věci vycházel z výpovědi Ing. K. ze dne 6. 1. 2014, ačkoliv v související věci týkající se zdaňovacích období leden – březen 2013 označil tutéž svědeckou výpověď jako

nedůvěryhodnou. Soud postup žalovaného považoval za chybný a odkázal na svůj rozsudek č. j. 46 Af 24/2016 - 38, týkající se zdaňovacích období leden – březen 2013, v němž vysvětlil, proč pokládá výpověď ze dne 6. 1. 2014 za věrohodnou. S ohledem na to, že v nynější věci žalovaný ze svědecké výpovědi správně vycházel a zohledňoval ji ve svých úvahách, nebyl dán důvod, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[12] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatelka v první řadě namítá, že krajský soud neprovedl jí navržený důkaz sdělením a usnesením Krajského ředitelství policie Středočeského kraje. Bylo-li odloženo trestní stíhání Ing. M. K. v souvislosti s krácením daně, znamená to, že osoba jednající za stěžovatelku nespáchala trestný čin a tedy jej nemohla spáchat ani právnická osoba, tj. stěžovatelka. Tento závěr tedy vyznívá jednoznačně ve prospěch stěžovatelky a důkaz měl být proveden.

[14] Stěžovatelka dále tvrdí, že v řízení nebylo nijak prokázáno, že byla v domnělém obchodním řetězci společností porušena daňová neutralita. Skutečností, zda společnost Vipers či jiný subjekt z domnělého řetězce odvedl daň či nikoli, se správce daně ani žalovaný ve svých rozhodnutích vůbec nezabývali.

[15] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem soudu, že uzavřené smlouvy byly obsahově téměř shodné. Dle stěžovatelky je podle množství odlišných znaků jednotlivých smluv, které v napadeném rozsudku vyjmenoval sám krajský soud, naopak zřejmé, že jednotlivé smlouvy se mezi sebou lišily výrazně. Smluvní vztahy mezi jednotlivými subjekty řetězce navíc nebyly stěžovatelce známy, proto se stěžovatelka těžko může vyjádřit ke smlouvám, ve kterých není smluvní stranou.

[16] Dále stěžovatelka uvádí, že použití patentu z roku 2009 fakticky znamená i využití části patentu z roku 2005. Tato skutečnost byla oběma subjektům známa, byla předmětem jejich smluvního vztahu, proto v ní nespátřuje žádné pochybení a není třeba z této skutečnosti vyvozovat nestandardnost.

[17] Co se týče výše úplaty za vypracování algoritmu, dle názoru stěžovatelky byla stanovena v přiměřené výši. Pokud tento názor krajský soud nesdílel, měl nechat zpracovat znalecký posudek, což stěžovatelka zmiňovala již v žalobě.

[18] Nenavazující časová posloupnost předávacích protokolů, tedy jak si pro stěžovatelku neznámé společnosti Standart a společnost VIPERS předávaly dokumenty v době, kdy již předala dílo společnosti UPEC, jasně dokazuje, že teorie správce daně, žalovaného i krajského soudu o podvodném řetězci obchodů postrádá racionální základ a stojí pouze na smyšlených faktech. S touto stěžovatelčinou námitkou se nicméně správní orgány ani krajský soud nevypořádaly. Dle stěžovatelky naopak tyto skutečnosti vyvrací závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole, že předmět plnění vznikl v Ruské federaci a byl vypracován společností Standart, z čehož při své úvaze při rozhodování správce daně i žalovaný chybně vycházeli.

pokračování

[19] Fotodokumentace pořízená celním orgánem pak prokazuje, že zdanitelné plnění bylo skutečně vypracováno a odesláno odběrateli, to bez ohledu na dvě jazykové verze, které byly odeslány odběrateli a bez ohledu na odlišná data v předávacích protokolech, které byly vypracovány společnostmi, o nichž stěžovatelka neměla povědomí. Krajský soud přitom neuvádí žádný argument, podle něhož by dílo mělo být nesprávně vypracované.

[20] Stěžovatelka dále brojí proti nepodloženému závěru krajského soudu, že pan K. se scházel s jednatelem společnosti VIPERS. Tento závěr se nezakládá na pravdě. Při výslechu si Ing. K. na jméno jednatele společnosti Manera nemohl vzpomenout, neboť jej s ohledem na komplikovanou výslovnost nepoužíval a jednatele oslovoval familiárně z důvodu dlouholeté známosti jako „Voloďu“. Z tohoto krátkodobého výpadku paměti Ing. K. nelze dle stěžovatelky usuzovat, že si byla vědoma toho, že část prací byla prováděna společností Manera a část dodavatelsky. Z obou výpovědí Ing. K. obsažených ve správním spise vyplývá, že stěžovatel zakázku pro společnost UPEC přijal na základě doporučení a díky dřívější dobré zkušenosti a spolupráci se společností UPEC. Jelikož se znal s jednatelem společnosti Manera a měl o této společnosti samé dobré reference, o nic víc se nestaral a pouze za účelem dokončení plnění byly uskutečňovány schůzky, aby předmětný algoritmus automatizace technologického procesu odpadních vod plně vyhovoval odběrateli. Stěžovatelka byla přesvědčena o tom, že společnost Manera vypracování algoritmu automatizace zařídí a hotový produkt dodá, což se také stalo. Jednání se společností Manera doložila stěžovatelka zápisy v deníku.

[21] Krajský soud i žalovaný nesprávně posoudili povinnost důkazního břemene stěžovatelky. Stěžovatelka tvrdí, že splnila svou povinnost tvrzení a unesla své důkazní břemeno. K tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *VYRTYCH*. Tento rozsudek dle stěžovatelky potvrzuje její názor, že nelze prověřovat všechny subjekty v domnělém řetězci, když v případě dodavatelů dodavatele stěžovatelky toto bylo mimo její povědomí a možnosti. Stěžovatelka měla povědomí pouze o společnosti Manera jako o svém dodavateli. O existenci společností Vipers a Standart stěžovatelka nevěděla a ze strany správce daně či žalovaného nebyla tato skutečnost nijak prokázána. Prokázat, že stěžovatelka nejednala v dobré víře a neučinila veškeré rozumná opatření, aby se vyhnula podvodnému jednání má správce daně, nikoliv stěžovatelka. K tomu odkazuje na rozsudek ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 – 52. Stěžovatelka prokázala, že splnila formální a hmotněprávní podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně z předmětných plnění přijatých od společnosti Manera. Stěžovatelka tedy již neměla co prokazovat, naproti tomu ze strany orgánů finanční správy byly formulovány závěry na základě pouhých domněnek a na základě okolností, které samy o sobě nenasvědčují nic o existenci daňového podvodu.

[22] Stěžovatelka dále uvádí, že zachovala náležitou míru obezřetnosti a v dostupných mezích se o svých obchodních partnerech snažila zjistit maximum informací. V roce 2012 ještě nebylo možné ověřit, zda subjekt je či není veden v seznamu nespolehlivých plátců, a tak stěžovatelka vycházela z informací dostupných v obchodním a insolvenčním rejstříku, kde nic nenasvědčovalo tomu, že by měla o svých obchodních partnerech pochybovat. Zároveň je přesvědčena, že jednala s péčí řádného hospodáře dle § 52 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech. Díky pozitivním zkušenostem z dřívější se společností Manera byla stěžovatelka v dobré víře. Žádné jiné subjekty jí

nebyly známy a ani být známy nemohly a z dokazování nevyplývalo nic, co by svědčilo o opaku.

[23] Dále stěžovatelka nesouhlasí s postupem krajského soudu, který sice shledal, že správce daně postupoval chybně, když ze stejné výpovědi Ing. K. ze dne 6. 1. 2014 v projednávané věci bez dalšího vycházel a v související věci týkající se zdaňovacího období leden – březen 2013 ji označil za nedůvěryhodnou, ovšem tento nedostatek nepromítl do výroku napadeného rozsudku. Stěžovatelka považuje za nepřijatelné, aby důkaz, který byl v jednom rozhodnutí vyhodnocen jako nedůvěryhodný, byl v podobném případě se stejnými účastníky vyhodnocen jako vyhovující. Stěžovatelka se domnívá, že žalovaný výpověď hodnotil účelově a svévolně. Stejně postupoval žalovaný i u výpovědi Ing. K. ze dne 21. 2. 2014, k ní se však krajský soud v rozsudku nijak nevyjádřil.

[24] Závěrem stěžovatelka uvádí, že nebyly prokázány všechny podstatné znaky karuselového podvodu. Stěžovatelka postupovala v souladu s právními předpisy a neuznání odpočtu daně z přidané hodnoty je nepodložené a účelové.

[25] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. K námitce neprovedení důkazů žalovaný uvádí, že trestní a daňové řízení sledují odlišné cíle, nedostatek důvodů pro zahájení trestního stíhání Ing. K. tak není v nyní posuzovaném případě relevantní. Krajský soud postupoval správně a svůj závěr logicky odůvodnil. Žalovaný v řízení prokazatelně identifikoval chybějící daň a narušení neutrality DPH společností Vipers. Žalovaný považuje za neopodstatněnou argumentaci stěžovatelky, že okolnosti týkající se jiných subjektů v řetězci než jeho dodavatele, jí nemohly být známy. V rámci posuzování toho, zda byl daný obchodní řetězec zasažen podvodem na DPH, je vědomost daňového subjektu o daných nestandardnostech nerozhodná. Vědomost daňového subjektu o těchto okolnostech je rozhodná až v rámci vědomostního testu, kdy správce daně zkoumá, zda daňový subjekt o podvodu věděl či minimálně vědět měl a mohl. K výši plnění žalovaný uvádí, že se nezabýval cenou obvyklou, ale pouze konstatoval jakožto jednu z okolností svědčících o podvodu, že v řetězci došlo k navyšování ceny za shodné plnění přeprodávané mezi jednotlivými články tohoto řetězce. K otázce použití patentů a časové návaznosti předávání díla odkazuje žalovaný na svoje rozhodnutí a rozsudek krajského soudu. Žalovaný dále uvádí, že není sporu o tom, že ve vztahu k vědomosti daňového subjektu o podvodu a přijetí opatření k zabránění účasti na něm, nese důkazní břemeno správce daně. Má však za to, že správce daně a žalovaný důkazní břemeno unesli a prokázali, že stěžovatelka o své účasti na podvodu věděla či minimálně vědět měla a mohla. K hodnocení výpovědi Ing. K. žalovaný uvádí, že v jiném daňovém řízení ji hodnotil jako nevěrohodnou, což krajský soud odmítl v rozsudku ze dne 8. 10. 2018, č. j. 46 Af 24/2016, v nyní projednávané věci však výpověď posuzoval správně jako věrohodnou. Pochybení spočívající v tom, že totožná výpověď byla ve dvou daňových řízeních hodnocena odlišně, není bez dalšího samo o sobě vadou, která by způsobila nezákonnost rozhodnutí o odvolání.

[26] K vyjádření žalovaného stěžovatelka podala repliku, v níž opakuje svou argumentaci z kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[27] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[28] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[29] V projednávané věci je mezi stěžovatelkou a žalovaným zejména sporné, zda plnění, jež stěžovatelka přijala, bylo součástí řetězce transakcí zasažených daňovým podvodem a zda o této skutečnosti stěžovatelka věděla, či mohla a měla vědět.

III. A Judikатурní východiska

[30] Nejvyšší správní soud pouze ve stručnosti obecně shrnuje, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (§ 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok).

[31] Judikatura Soudního dvora (např. již zmíněný *Optigen*, či rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11), ze které vychází ve své rozhodovací praxi i Nejvyšší správní soud, pojmem „podvod na DPH“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem dříve šesté směrnice, nyní směrnice 2006/112/ES o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

[32] Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, a že daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63).

[33] Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Je možné přihlédnout k tomu, zda se jedná o obchodování s rizikovou komoditou, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek a pohledávky byly řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či naopak o umělé navyšování cen, zda nedocházelo k neprokázaným úhradám vysokých částek v hotovosti, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů apod. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38).

[34] Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě realizovaných plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH. Zároveň ovšem platí, že je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343).

[35] Pokud daňový subjekt v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, nelze po něm požadovat, aby v rámci „obezřetnosti“ předvídal a prověřoval všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, věc *VYRTYCH*).

[36] V rámci hodnocení vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání tedy musí správce daně vzít v úvahu také to, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu (např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014 - 59). To, jaká opatření přijal a proč byl v dobré víře, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, však musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47).

III. B K existenci daňového podvodu

[37] Stěžovatelka v první řadě namítá, že správní orgány se nezabývaly otázkou chybějící daně a tím, zda byla porušena daňová neutralita.

[38] Tato námitka není důvodná. Správce daně a následně žalovaný na základě odpovědi dožádaného správce daně jasně určili, že v obchodním řetězci nebyla odvedena daň společností Vipers, která přijala plnění z Ruské federace, byla proto povinna přiznat daň při pořízení služby ve třetí zemi dle § 108 odst. 1 písm. c) bod 1 zákona o DPH. To však neučinila a uplatnila si odpočet daně dle § 72 zákona o DPH jako u plnění přijatého od dodavatele z tuzemska. Správce daně vyzval společnost Vipers k odstranění tohoto nezákonného stavu, společnost však přestala se správcem daně komunikovat a stala se nekontaktní. Je tedy zřejmé, že v řetězci transakcí byla porušena daňová neutralita a správce daně identifikoval chybějící daň. Samotná skutečnost, že v řetězci transakcí nebyla

pokračování

odvedena daň, však automaticky nezakládá podvod na dani. Povinnost prokázat, že byl spáchán daňový podvod, nese správce daně (viz judikatura výše).

[39] Dále stěžovatelka rozporovala jednotlivé okolnosti, na základě kterých správní orgány a následně krajský soud identifikovaly, že transakce byly zasaženy daňovým podvodem.

[40] V první řadě dle stěžovatelky sám krajský soud uvedl tolik rozdílností uzavřených smluv, že to samo o sobě vyvrací jeho závěr o shodnosti smluv mezi jednotlivými společnostmi. S touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Krajský soud srovnáním smluv mezi jednotlivými články obchodního řetězce (Standart – Vipers, Vipers – Manera, Manera – stěžovatelka) dospěl stejně jako žalovaný k závěru, že jsou téměř totožné. Zejména předmět plnění byl vymezen ve všech smlouvách identicky, a to jako „zprostředkování, analýza a koordinace dílčích podkladů pro vypracování algoritmu automatizace technologického procesu čištění průmyslově – komunálních odpadních vod ČOV města YUGORSK (RF) v souladu se zadáním a povolením použití patentu: RU No 2296110 dat. 15. 08. 2005“. Smlouvy jsou shodné i ve formulaci všech dalších bodů, kterými jsou doba plnění, cena díla, platební podmínky, kvalitativní a technické podmínky, provádění díla, předání díla, odstoupení od smlouvy, sankce a závěrečná ustanovení. Liší se pouze v předpokládaných položkách jako je cena díla a platební podmínky či datum předání. Dále obsahují drobné odlišnosti například ve výši smluvní pokuty (2 000 000 Kč a 4 000 000 Kč) či náhradní lhůtě pro provedení díla (5 dní a 10 dní), na které krajský soud záměrně upozornil, a konstatoval, že i přes tyto odlišnosti jsou smlouvy ve zbytku formulovány zcela totožně.

[41] Na základě tohoto zjištění krajský soud uzavřel, že v řetězci společností bylo minimálně formálně předprodáváno stejné dílo s navyšováním ceny, přičemž u společnosti Vipers správce daně identifikoval chybějící daň a proto uzavřel, že se jednalo o kolotočový podvod. Stěžovatelka sice namítá, že nebyly prokázány podstatné znaky karuselového podvodu, na tuto její námitku však již odpověděl krajský soud a stěžovatelka v kasační stížnosti nenabízí žádné argumenty k vyvrácení jeho závěrů.

[42] Namítá-li stěžovatelka, že ostatní společnosti v řetězci neznala a nemůže se tak vyjádřit k formulaci jimi uzavíraných smluv, je třeba zdůraznit, že žalovaný shodnost smluv nekladl stěžovateli k tíži, pouze z této okolnosti ve spojení s dalšími indiciemi usoudil na zasažení transakce daňovým podvodem. Skutečnost, že stěžovatelka mohla a měla o daňovém podvodu vědět, dovozoval z okolností, které se jí bezprostředně týkaly.

[43] K použití rozdílných patentů stěžovatelka tvrdí, že patent z roku 2009 obsahoval též patent z roku 2005, přičemž o této skutečnosti smluvní strany věděly a není třeba z ní usuzovat na jakoukoliv nestandardnost. Tato námitka se však v daném případě míjí s podstatou věci.

[44] Stěžovatelka se společností Manera uzavřela smlouvu na zpracování algoritmu za využití patentu z roku 2005, dodatkem ke smlouvě však bylo dohodnuto též využití patentu z roku 2009. Z následujících smluv mezi společnostmi Manera – Vipers a Vipers – Standart, však již nevyplývá, že by dílo mělo být realizováno za pomoci patentu z roku 2009, smlouvy obsahují pouze ustanovení o použití patentu z roku 2005. S ohledem na skutečnost, že stěžovatelka dílo nevytvářela, ale jeho vytvoření zadala další společnosti, která pro jeho dodání uzavřela smlouvu obsahující specifikaci algoritmu za použití patentu

z roku 2005, nemohla následně společnost Manera dodat stěžovatelce algoritmus reflektující patent z roku 2009.

[45] K otázce výše úplaty je pak třeba uvést, že krajský soud se nevyjadřoval k přiměřenosti ceny díla, pouze se ztotožnil se žalovaným, že cena za totéž plnění byla v řetězci několikrát navýšena, což považoval za podezřelou okolnost. Nejvyšší správní soud považuje za nutné dodat, že přeprodávání totožného zboží či služby za navýšovanou cenu není samo o sobě podvodným jednáním, neboť podstatou činnosti každého podnikatele je zásadně dosáhnout zisku. V projednávaném případě se však zejména ve spojení s dalšími okolnostmi případu jedná o indicii, že prověřované transakce nebyly obvyklými obchodními případy.

[46] Stěžovatelka dále namítá, že z nenavazující posloupnosti předávacích protokolů je zřejmé, že daňový podvod nemohl proběhnout tak, jak jej správce daně popsal. Krajský soud se dle jejího názoru touto námitkou nezabýval.

[47] Nejvyšší správní soud se s tvrzením stěžovatelky neztotožňuje. Krajský soud se otázkou posloupnosti předávacích protokolů zabýval, stejně jako žalovaný, pouze z nich dovodil opačný závěr, než stěžovatelka. Nesouhlas s právním názorem krajského soudu však nelze zaměňovat za nedostatečné vypořádání námitek.

[48] Z listin založených ve správním spise vyplynulo, že stěžovatelka předala hotové dílo objednateli (společnosti UPEC) dne 29. 11. 2012 na CD nosiči a dne 12. 12. 2012 fyzicky v papírové podobě. Tomu odpovídá i vystavená faktura a fotodokumentace pořízená celním úřadem dne 11. 12. 2012. Společnost Manera předala stěžovatelce dílo dne 26. 11. 2012, od společnosti Vipers jej obdržela dne 20. 11. 2012, ovšem společnost Standart předala dílo společnosti Vipers až dne 20. 12. 2012.

[49] Jak žalovaný, tak krajský soud uvedli, že se jedná o zásadní okolnost, ze které pramení nesrovnalosti v daném řetězci. Ačkoliv správce daně nerozporoval, že předmětná služba zpracování algoritmu byla dodána (což je zřejmé též z fotodokumentace pořízené celním úřadem, na kterou stěžovatelka odkazuje) v dané věci je nesporné, že stěžovatelka sama algoritmus nevytvořila. Jeho vytvoření zadala společnosti Manera, která však také nebyla sama schopna dílo vytvořit a jeho zpracování zadala dále společnosti Vipers, též bez zkušenosti v této oblasti, či zaměstnanců schopných dílo provést. Dále správní orgány disponovaly smlouvou mezi společností Vipers a ruskou společností Standard. Žalovaný uvedl, že z výše uvedených skutečností není zřejmé, kým byl algoritmus ve skutečnosti vypracován, neboť ani jedna z českých společností k tomu nedisponovala znalostmi a z předávacích protokolů vyplývá, že stěžovatelka od společnosti Manera převzala a koncovému zákazníkovi, společnosti UPEC, dílo předala dříve, než společnost Standart předala dílo společnosti Vipers.

[50] Z výše uvedeného plyne, že závěr žalovaného o podvodném řetězci obchodů nepostrádá racionální základ, jak tvrdí stěžovatelka, neboť listiny shromážděné správcem daně (jednotlivé smlouvy a dílo a k nim vážící se protokoly o předání) si odporují, tedy není možné, aby bylo dílo předáváno tak, jak to plyne z předávacích protokolů a zároveň ani jedna z českých společností nebyla schopna dílo, které bylo předmětem obchodu mezi stěžovatelkou a ruskou společností UPEC vytvořit. Že předmět plnění mohl vzniknout v Rusku, vyslovil správce daně jako domněnku, která nebyla shromážděnými důkazy

pokračování

prokázána ani vyvrácena. Na závěr o existenci daňového podvodu však vzhledem k výše uvedenému nemá vliv.

III. C K vědomosti stěžovatelky o podvodu

[51] Obecně lze zopakovat, že odmítnout nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, i když byla transakce zasažena daňovým podvodem, lze pouze tehdy, prokáže-li správce daně, že daňový subjekt o tom, že se účastní podvodného plnění, věděl, či vědět mohl a měl. I zde tedy leží důkazní břemeno na správci daně. Pokud správce daně prokáže, že existují objektivní okolnosti, na základě kterých si měl být daňový subjekt vědom své účasti na daňovém podvodu, je na samotném daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal opatření, která měla jeho účasti zabránit a že byl v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu. Tyto okolnosti však musí správci daně tvrdit a také prokazovat daňový subjekt (srov. judikaturu citovanou v části III. A rozsudku).

[52] Krajský soud hodnotil projednávanou věc v souladu s těmito východisky, nelze tedy přisvědčit námitce stěžovatelky, že krajský soud nesprávně posoudil rozložení důkazního břemene a že její povinností bylo pouze prokázat splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu daně dle § 72 a 73 zákona o DPH.

[53] Ani rozsudek ze dne 28. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48, na který stěžovatelka odkazuje, její tvrzení nepodporuje. V tomto rozsudku v souladu s již výše uvedenou judikaturou Nejvyšší správní soud vyslovil, že ve fázi, kdy správce daně zjišťuje, zda je transakce součástí daňového podvodu, může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť je na správci daně, aby existenci daňového podvodu prokázal. O tom však v projednávané věci není sporu. Rozsudek ve věci *VYRTYCH* výše uvedené judikurní závěry, ze kterých správně vycházel jak žalovaný, tak krajský soud, také nezpochybnil. V dané věci Nejvyšší správní soud uvedl, že povinnost prověřování věrohodnosti obchodních partnerů není bezbřehá a po daňových subjektech nelze požadovat, aby měli povědomost o „nekonečně dlouhém řetězci osob“. I tento rozsudek je však založen na premise, že vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu prokazuje správce daně a přijatá opatření a dobrou víru daňového subjektu prokazuje sám daňový subjekt. To ostatně vysvětlil ve svém rozsudku i krajský soud v bodě 41.

[54] Žalovaný korigoval závěr správce daně, že stěžovatelka o daňovém podvodu musela vědět, z jím shromážděných objektivních skutečností však vyplynulo, že o něm minimálně vědět mohla a měla. S tímto závěrem se ztotožnil i krajský soud.

[55] Soud akcentoval skutečnost, že stěžovatelka přijala zakázku v oboru, ve kterém neměla žádné zkušenosti, ani zaměstnance, kteří by byli schopni vytvořit dílo, které se zavázala dodat. Zároveň v tomto postavení pověřila zpracováním díla další společnost, údajně na doporučení rodinných přátel jednatele této společnosti, což krajský soud v této situaci nepovažoval za dostatečně uvážlivý výběr obchodního partnera. Dle krajského soudu bylo namístě, aby stěžovatelka přinejmenším ověřila, že společnost Manera má s předmětem plnění zkušenosti, aby v souvislosti s tím požadovala reference od jejích skutečných odběratelů (nikoli přátel jednatele) a aby se zajímala o to, kdo konkrétně (kteří

zaměstnanci, popř. externisté nebo subdodavatelé) bude na projektu takto odborné povahy pracovat. Nezjišťovala-li žalobkyně ani tyto základní informace, vypovídá to o její naprosté neobezřetnosti při výběru obchodního partnera a o nedostatečnosti opatření přijatých k prevenci účasti na daňovém podvodu.

[56] Dále soud ve shodě s žalovaným uvedl, že stěžovatelka nemohla o existenci dalších subjektů stojících mimo společnost Manera nevědět. V této souvislosti odkázal na přílohu č. 1 ke smlouvě o dílo č. 2/2012 uzavřené mezi stěžovatelkou a společností Manera, v níž je specifikován rozsah požadovaných prací, které měla společnost Manera jako zhotovitel realizovat. Podle sedmého bodu této přílohy se společnost Manera zavázala k tomu, že provede „*ve spolupráci s kooperujícími firmami kontrolu algoritmu předaných na CD*“. Jednatel společnosti Manera v odpovědi finančnímu úřadu ze dne 3. 5. 2013 výslovně uvedl, že „*kontroly algoritmu CD se účastnila společnost VIPERS GSM s. r. o., Manera International s. r. o., Energie 2010 s. r. o.*“. V odpovědi ze dne 10. 11. 2013 na výzvu k prokázání skutečností zástupce žalobkyně (toho času společnost AUTO-INFO plus s. r. o.) mimo jiné napsal: „*ze společnosti Manera international s. r. o. bylo jednáno s jejím jednatelem panem Olexandrem Nevmerzhytski a se spolupracovníky firmy Manera z Ruské federace*“ či že „*dle povědomí byla část prováděna společností Manera international s. r. o. a část dodavatelsky*“. Dne 21. 2. 2014 Ing. K. vypověděl, že povětšinou jednal s jednatelem společnosti Manera a že „*mnohokrát u toho byli i jiní lidé, jejichž jména si nepamatuji. Byli to jejich partneři a většinou byli ruské národnosti*“.

[57] I dle Nejvyššího správního soudu je tedy zřejmé, že stěžovatelka si musela být zapojení jiných subjektů do vytváření díla vědoma. Souhlasí také s krajským soudem, který uvedl, že nezajímala-li se žalobkyně za nastíněných podmínek o identifikaci subdodavatelů (což sama potvrdila) a o rozsah spolupráce mezi nimi a společností Manera, svědčí to o jejím neobezřetném přístupu.

[58] Nelze se tak ztotožnit se stěžovatelčinou námitkou, že zachovala dostatečnou míru obezřetnosti a v dostupných mezích se o svých partnerech snažila zjistit maximum. Lustrace obchodního partnera v obchodním rejstříku je zcela jistě první krok, který by měl každý daňový subjekt učinit, ovšem za situace, kdy společnost vstupuje do nového odvětví, ve kterém nemá žádné zkušenosti a v daném oboru s obchodním partnerem dříve nespolečně pracovala, je na místě zvýšená obezřetnost. Ačkoliv stěžovatelka tvrdí, že díky pozitivním zkušenostem z dřívějška se společností Manera byla v dobré víře, z výše uvedeného jasně plyne, že nemohla nevědět o tom, že společnost Manera pro ni sjednané dílo ve skutečnosti nerealizuje. Zároveň ani nijak nekonkretizovala historii své obchodní spolupráce s touto společností. Nadto znal-li zaměstnanec stěžovatelky, pan K., jednatele společnosti Manera, muselo mu být známo, že tato společnost nedisponuje žádnými zaměstnanci, kteří by byli sjednané dílo schopni provést. Varovným signálem v dané věci měla být pro stěžovatelku také skutečnost, že společnost, která se v oboru čištění odpadních vod pohybuje a specializuje, zadala zakázku jí jako společnosti zcela nezkušené s podobnými projekty. Tvrzení, že zakázku pro společnost UPEC stěžovatelka přijala na základě doporučení a dřívější spolupráci, je zcela obecné a stěžovatelka jej nijak neupřesnila.

[59] Další stěžovatelčina námitka směřuje proti závěru, že Ing. K. se scházel s jednatelem společnosti Vipers. Krajský soud se v této souvislosti věnoval skutečnosti, že Ing. K. si při své výpovědi nemohl vzpomenout na jméno jednatele společnosti Manera, neboť „*má*

pokračování

divné jméno“, ačkoliv se s ním údajně dobře zná. Následně tvrdil, že mu z důvodu dlouholeté známosti a komplikované výslovnosti jeho jména říká Volod'a. Schůzky s Volod'ou plynou i ze zápisů v diáři Ing. K.. Již správní orgány poukázaly na skutečnost, že jednatel společnosti Manera se jmenuje Oleksandr Nevmerzhytskyi, zatímco jméno jednatele společnosti Vipers je Volodymyr Grygoruk. Jako pravděpodobnější vysvětlení situace se tak soudu jevilo, že Ing. K. se scházel přímo s jednatelem společnosti Vipers. Lze souhlasit se stěžovatelkou, že tato skutečnost nebyla v daňovém řízení najisto prokázána, a jedná se tak o pouze o úvahu krajského soudu. Sama skutečnost, že Ing. K. nebyl schopen uvést ani křesné jméno jednatele společnosti Manera, se kterým se údajně znal a často scházel, je však další podezřelou okolností a i bez spekulace týkající se osoby, se kterou se ve skutečnosti Ing. K. scházel, lze uzavřít, že správní orgány dostatečně prokázaly, že stěžovatelka měla a mohla vědět, že se svým plněním účastní daňového podvodu, přičemž neprokázala přijetí dostatečných opatření, aby své účasti na podvodu zabránila.

III. D Ostatní námitky

[60] Stěžovatelka spatřuje pochybení krajského soudu v tom, že neprovedl jí navrhovaný důkaz - sdělením a usnesením Krajského ředitelství policie Středočeského kraje, kterým byla odložena trestní věc podezření ze spáchání přečinu kráčení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1 trestního zákoníku podezřelého Ing. K..

[61] Tato námitka není důvodná. Krajský soud odůvodnil, proč navrhovaný důkaz neprovedl a Nejvyšší správní soud se s tímto odůvodněním ztotožňuje. Krajský soud správně uvedl, že závěr orgánu činného v trestním řízení o nedostatku důvodů pro zahájení trestního stíhání fyzické osoby (Ing. M. K.) nezavazuje správce daně ve zjišťování skutkového stavu potřebného pro jeho vlastní právní závěr o účasti právnické osoby (stěžovatelky) na daňovém podvodu. Závěry vyšetřujících orgánů se odvíjí především od jednání konkrétního subjektu, a proto nelze očekávat, že ohledně všech vyšetřovaných subjektů bude učiněno stejné výsledné hodnocení.

[62] Stěžovatelka namítá, že nespáchal-li trestný čin Ing. K., nemohla jej spáchat ani ona sama. Tato argumentace však není správná. Jak konstatoval již krajský soud, trestní a daňové řízení závisí na jiných skutkových zjištěních. Upozornil též, že pro trestný čin podle § 240 trestního zákoníku se vyžaduje zavinění ve formě úmyslu, přitom účast na daňovém podvodu může založit i jednání nedbalostní. To je přitom podstatou i nyní projednávané věci. Žalovaný neprokázal, že stěžovatelka o daňovém podvodu věděla, ovšem objasnil, že o něm vědět měla a mohla. Nadto žalovaný posuzoval jednání přičitatelné právnické osobě, tedy nejen pana K., který transakci zaštiťoval, ale například i jednatelky společnosti p. Tesařové, která podepisovala předávací protokoly.

[63] Z výše uvedeného je zřejmé, že skutečnost, zda byla odložena trestní věc pana K., není relevantní okolností pro závěr o daňovém podvodu a vědomosti stěžovatelky o něm, krajský soud proto správně vyhodnotil navrhovaný důkaz jako nadbytečný.

[64] Stěžovatelka dále nesouhlasí se způsobem, jakým krajský soud posoudil její námitku týkající se hodnocení výpovědi svědka pana K.. Nejvyšší správní soud však ve vypořádání této námitky krajským soudem pochybení neshledal. V rozsudku ze dne 8. 10. 2018, č. j. 46 Af 24/2016 – 38, který se týkal téže stěžovatelky a zdaňovacích období leden –

březen 2013, soud uvedl, že v daném řízení postupoval správní orgán chybně, když považoval za nevěrohodnou stejnou výpověď, ze které v jiném (nyní přezkoumávaném) řízení vycházel. Zároveň soud vysvětlil, proč má za to, že výpověď Ing. K. nebyla nutně nevěrohodná. V nyní projednávané věci však krajský soud pochybení správních orgánů neshledal, neboť z předmětné výpovědi vycházely. Nejvyšší správní k tomu dodává, že stěžovatelka se nemůže dovolávat nekonzistentního hodnocení výpovědi v řízení, ve kterém správce daně nepochybil. Nesprávný postup správce daně shledal krajský soud v jiném řízení, tato vada však dle jeho názoru neměla vliv na zákonnost rozhodnutí. Pokud stěžovatelka s tímto závěrem krajského soudu nesouhlasila, mohla proti rozsudku č. j. 46 Af 24/2016 – 38 podat kasační stížnost, což však neučinila. Je pravdou, že k výpovědi Ing. K. ze dne 21. 2. 2014 se krajský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku nevyjádřil, již v rozsudku č. j. 46 Af 24/2016 – 38 však uvedl, že ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden – březen 2013 skutečně byla nekonkrétní, jak ji hodnotil žalovaný, neboť Ing. K. se vyjadřoval k obchodnímu případu projednávanému v nynější věci. V nyní souzené věci pak žalovaný z výpovědi vycházel, neexistuje zde tedy žádný rozpor v hodnocení důkazů, na který stěžovatelka poukazuje.

IV. Závěr a náklady řízení

[65] Stěžovatelka se svými námitkami nespěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[66] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 12. února 2020

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu