



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **ExaSoft Czech a.s.**, IČO 27855872, sídlem Dlouhá třída 1226/44a, Havířov – Podlesí, zastoupená JUDr. Jaromírem Kremerem, advokátem, sídlem Úzká 1108, Orlová, Lutyně, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. října 2019 č. j. 43743/19/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 18. března 2021 č. j. 25 Af 1/2020 - 57,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 24. listopadu 2015 daňovou kontrolu žalobkyně na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2012 až prosinec 2013.

[2] Patnácti dodatečnými platebními výměry ze dne 22. října 2018 správce daně žalobkyni doměřil DPH v celkové výši 933 600 Kč a zároveň jí uložil povinnost uhradit

penále z doměřené daně. Správce daně neuznal nárok žalobkyně na odpočet DPH ze zdanitelných plnění (marketingových a reklamních služeb) přijatých od společnosti PROPAG-STORM a.s. (dále jen „PROPAG-STORM“) proto, že tato plnění byla zasažena podvodem na DPH, o němž žalobkyně věděla, nebo alespoň měla vědět.

[3] Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání. Ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2013 jí vyhověl v rámci autoremedury již správce daně. Ve zbývajícím rozsahu žalovaný odvolání zamítl rozhodnutím označeným v návěti. Konstatoval, že podvod na DPH spočíval v tom, že vždy jeden z dodavatelů v řetězci, jímž posuzované plnění procházelo, neodvedl daň, respektive byl nekontaktní a nebylo možné ověřit jím vykázanou daň ani to, zda jde o daň z plnění poskytnutého žalobkyni. Následně žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH, což narušilo neutralitu daně. Chování obchodních korporací v řetězci bylo nestandardní. První články řetězce nakupovaly a prodávaly reklamní služby za ceny odpovídající hodnotě služeb, společnost PROPAG-STORM (dodavatel žalobkyně) je však nakupovala za ceny mnohonásobně vyšší. Z ceny, kterou žalobkyně zaplatila společnosti PROPAG-STORM, se jí přibližně 80 – 85 % ze základu daně vracelo zpět. Některé články řetězce pouze formálně vystavovaly faktury, sídlily na virtuálních adresách, po skončení obchodování přestaly spolupracovat se správcem daně a měly za společníky či jednatele cizí státní příslušníky či osoby, které je fakticky neřídily. Statutární ředitelka a členka dozorčí rady společnosti PROPAG-STORM se navíc přiznaly policii, že k nadhodnocení plnění došlo právě za účelem podvodu na DPH, aby bylo možné odběratelům vyplácet tzv. vratky. Žalobkyně musela mít o daných transakcích pochybnosti, neboť stejně jako ostatní klienti společnosti PROPAG-STORM věděla, že reklama je mnohonásobně nadhodnocena a že jí bude přibližně 80 % základu daně vráceno zpět, a nezajímala se o to, na jakých akcích bude mít reklamu. Žalobkyně neměla žádný výstup týkající se výběru dodavatele reklamních služeb, smlouvy sjednávala prostřednictvím třetí osoby, která k tomu neměla žádné zmocnění, což její dodavatel bez výhrad akceptoval. Dodavatel znal pouze objem finančních prostředků, které chce žalobkyně investovat, což svědčí o tom, že primárním cílem žalobkyně nebyla reklama, ale vratky peněžních prostředků. Následně se žalobkyně nezabývala rozdíly mezi smluvním ujednáním a skutečným provedením reklamy, které se nepromítly do konečné ceny služeb, a neměla žádný přehled o ekonomickém přínosu reklamy. Žalovaný nepovažoval chování žalobkyně za obezřetné, s ohledem na nestandardní okolnosti spolupráce se společností PROPAG-STORM měla věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům.

[4] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozsudkem označeným v návěti. Konstatoval, že ze zjištění žalovaného vyplývá chybějící daň nejen u společnosti PROPAG-STORM, ale především u jejích dodavatelů. Rozdíl mezi DPH na vstupu a na výstupu u dodavatelů společnosti PROPAG-STORM byl ve výši milionů Kč (s ohledem na mnohonásobné navýšení ceny plnění v této části řetězce), dodavatelé však přiznali a odvedli daň toliko v řádech desítek tisíc Kč, došlo tedy k porušení daňové neutrality. Závěr o existenci podvodného řetězce podporuje též nekontaktnost společností působících uprostřed řetězce (tzv. středových společností), nejde však o jedinou okolnost, na níž by žalovaný své závěry vystavěl, nýbrž o jednu z řady vzájemně se doplňujících skutečností. Krajský soud sice přisvědčil žalobkyni, že žalovaný neměl vycházet z výsledků daňové kontroly u společnosti PROPAG-STORM, již byla

pokračování

doměřena DPH proto, že neprokázala přijetí zdanitelného plnění od svých dodavatelů, což je závěr neslučitelný se závěrem o daňovém podvodu, k tomuto pochybení nicméně došlo při řešení otázky, která společnost v řetězci konkrétně neodvedla daň, jejíž zodpovězení nebylo pro závěr o podvodu na DPH nutné. Toto pochybení tudíž nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Krajský soud dále uznal, že chybějící daň má být primárně vymáhána po tom daňovém subjektu, který ji měl odvést a neodvedl, nicméně v posuzované věci je to prakticky vyloučeno s ohledem na nekontaktnost středových společností a na to, že společnost PROPAG-STORM byla zrušena. Krajský soud rovněž konstatoval, že žalobkyni nesvědčí ochrana legitimního očekávání jen proto, že jiným odběratelům společnosti PROPAG-STORM nebyla DPH za podobné transakce doměřena. Neshledal pochybení ani v hodnocení výpovědi svědkyň O. (statutární ředitelky společnosti PROPAG-STORM) a K. (členky dozorčí rady téže společnosti), které odpovídaly dalším shromážděným důkazům i sobě navzájem. Věrohodnost svědkyň podporuje i fakt, že mají v paralelně vedeném trestním řízení postavení spolupracujících obviněných, o které by v případě nepravdivé výpovědi přišly. Krajský soud naopak nepřisvědčil závěru žalovaného ohledně nevěrohodnosti svědka D., který měl žalobkyni společnost PROPAG-STORM doporučit. Jeho výpověď až na jednu nepodstatnou okolnost (vyplácení „vratek“ žalobkyni, které není pro identifikaci daňového podvodu rozhodující) neodporovala dalším zjištěním, svědek tedy nebyl nevěrohodný, jeho výpověď však nevyvrátila závěr o existenci podvodu na DPH. Hodnocení výpovědi svědka M., marketingového ředitele žalobkyně, jako vnitřně rozporné označil krajský soud za poněkud zkratkovité, tato výpověď však byla částečně v rozporu s výpověďmi svědkyň O. a K. a částečně nekonkrétní.

[5] Krajský soud dále konstatoval, že správce daně sice neporovnal cenu posuzovaného plnění s jinými reklamními agenturami ani neprovedl korekci ceny o přidanou hodnotu, nicméně zjistil její výrazné navýšení a ob stojí jeho úvaha, že pro takové navýšení nebyl důvod, neboť středové společnosti, u nichž k navýšení došlo, k plnění nepřidaly žádnou hodnotu. Žalovaný žalobkyni zcela oprávněně vytýká pasivitu při ověřování výše požadované ceny, žalobkyně výběr dodavatele nezaložila na výhodnosti jeho nabídky. Právě vysoká cena plnění (přes 4 miliony Kč za rok) a to, že žalobkyně tuto cenu neověřila u jiného subjektu a že společnost PROPAG-STORM není členem Asociace reklamních agentur, měly v žalobkyni vyvolat zvýšenou pozornost. Žalobkyně však ani na výzvu správce daně neprokázala, že by přijala rozumná opatření, aby zabránila své účasti na daňovém podvodu.

[6] Krajský soud se dále ztotožnil se žalovaným, že lze odeprít nárok na odpočet jen ve vztahu k některým plněním z jediné smlouvy, splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet se totiž posuzuje za každé zdaňovací období zvlášť. Závěr žalovaného o nízké sledovanosti sportovních akcí, na kterých bylo prezentováno logo žalobkyně, sice není důkazně podepřen, nicméně podle názoru krajského soudu lze považovat za notoriету, že v českých zemích je významný rozdíl mezi sledovaností volejbalu, futsalu, silových sportů či stolního tenisu ve srovnání s prvoligovou kopanou. Ve vztahu k jiným sportům (basketbalu, házené a tenisu) žalovaný skutečně jen spekuloval, ani toto pochybení však nezatížilo rozhodnutí žalovaného nezákonností, neboť k němu došlo v rámci hodnocení adekvátnosti přijatých opatření, kde žalovaného netíží důkazní břemeno. Na zákonnost rozhodnutí žalovaného neměla vliv ani skutečně nepřiměřeně krátká lhůta, kterou správce

daně stanovil žalobkyni pro vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, neboť žalobkyně svou argumentaci mohla uplatnit a také uplatnila v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Krajský soud neshledal, že by správce daně stanovil krátkou lhůtu k vyjádření účelově, aby zabránil prekluzi.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[7] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že výsledek daňového řízení u společnosti PROPAG-STORM je v rozporu se závěrem o existenci řetězového podvodu. Tento rozpor žalovaný ani krajský soud neodstranili. Společnosti PROPAG-STORM byla doměřena daň z důvodu neunesení důkazního břemene, žalovaný nesprávně identifikoval chybějící daň i u této společnosti. V daňovém řízení tedy nebylo prokázáno, u kterých dodavatelů společnost PROPAG-STORM reklamní služby skutečně nakoupila, což vylučuje závěr o daňovém podvodu. Stěžovatelka dále namítla porušení ochrany legitimního očekávání, které spatřuje v tom, že správce daně nezjistil žádné nedostatky u společnosti Europea Distribution a.s., která je součástí stejného holdingu jako stěžovatelka a obchodovala se společností PROPAG-STORM stejným způsobem jako stěžovatelka. Žalovaný porušil i zásadu rovnosti, neboť nikdy nerozporoval identické transakce mezi společností PROPAG-STORM a jejím odběratelem Vidaron a.s.

[8] Stěžovatelka též zopakovala námitky proti hodnocení výpovědí svědkyň K. a O. Dle jejího názoru nelze svědkyně považovat za věrohodné, neboť vypovídaly jako trestně obviněné osoby, v jejichž zájmu je minimalizovat hrozící trestní postih. Svědkyně se nepodílely na vytvoření údajného řetězce, informace měly pouze z doslechu. Nelze též přehlížet, že předtím, než byly obviněny, vypovídaly zcela odlišně. Navíc byly životními partnerkami a lze předpokládat, že se na svých výpovědích předem dohodly. Výpověď svědka M. pak nelze hodnotit jako obecnou, neboť svědek si kvůli časovému odstupu nemusel na řadu okolností vzpomenout. Podstatné je, že potvrdil obchodní spolupráci se společností PROPAG-STORM.

[9] S odkazem na výpověď svědka M. pak stěžovatelka uvedla, že od společnosti PROPAG-STORM nepořídila jednotlivé služby, nýbrž balíček služeb, a ani sám správce daně nebyl schopen srovnat cenovou nabídku od této společnosti s jinou reklamní agenturou. Služby nabízené společností PROPAG-STORM byly na trhu jedinečné, což potvrdila i svědkyně O.. Za této situace bylo logické srovnat tuto nabídku s televizní reklamou (tedy s produktem, který by také prezentoval stěžovatelčino logo v televizním vysílání), což svědek M. učinil se závěrem, že nabídka PROPAG-STORM je výhodná. Stěžovatelčino logo bylo umístěno na utkáních vysílaných na televizních stanicích, které nelze označit za neatraktivní. V daňovém spise chybí důkazy ohledně srovnání atraktivity. Stěžovatelka nikdy nejednala přímo se sportovními kluby, na což nemá personální kapacity, nýbrž vždy s reklamními agenturami, přičemž nenašla agenturu, která by jí byla schopná poskytnout stejnou službu jako PROPAG-STORM. Krajský soud i žalovaný srovnávají nesrovnatelné. Nabídka od společnosti PROPAG-STORM jí byla od počátku prezentována jako neměnná s tím, že ji mohla pouze přijmout, nebo odmítnout. Požadavek žalovaného na účast společnosti PROPAG-STORM v Asociaci reklamních agentur považuje stěžovatelka za absurdní. PROPAG-STORM byla ověřeným

pokračování

dodavatelem stěžovatelky již od roku 2010, i před zahájením spolupráce měla stěžovatelka na činnost této společnosti pozitivní reference. Stěžovatelka nikdy neobdržela žádné vrátky, o nichž hovoří žalovaný. V době uzavírání smlouvy stěžovatelka nemohla vědět o údajném podvodném jednání. Namítla, že navrhovala ustanovení znalce, který by posoudil cenu u rozporovaných transakcí, avšak správce daně jej účelově neustanovil. Touto námitkou se žalovaný ani krajský soud nezabývali. Stěžovatelka své povinnosti při dokazování splnila, správce daně na ni nezákonně přenesl důkazní břemeno stran přijetí rozumných opatření pro předcházení účasti na daňovém podvodu. Na výzvu k prokázání skutečností stěžovatelka reagovala řadou námitek proti postupu správce daně, který se s nimi nevypořádal a doručil stěžovatelce obsáhlý výsledek kontrolního zjištění. Žádosti stěžovatelky o prodloužení lhůty k vyjádření správce daně účelově nevyhověl s ohledem na blížící se prekluzi, kterou však zapříčinil správce daně vlastní nečinností. Stěžovatelka též zpochybnila závěr, že před zahájením daňové kontroly nereklamovala rozdíly mezi smluvním ujednáním a skutečným provedením služeb. Poukázala na to, že rámcová smlouva se společností PROPAG-STORM vymezovala pouze maximální možný rámec, konkrétní definice objednaných služeb vyplývala až z příloh (dodatků) k této smlouvě. Není pravda, že stěžovatelka neměla přehled o ekonomickém přínosu reklamy. U marketingových aktivit typu *brand-building* je hlavním ukazatelem vývoj obratu, který krajský soud nezohlednil. Rovněž namítla, že svědek D. za ni nejednal, ani k takovému jednání nebyl pověřen, výjimečně společnosti PROPAG-STORM pouze předával informace od stěžovatelky.

[10] Stěžovatelka též trvá na své námitce, že nelze rozporovat nárok na odpočet uplatněný u jednoho balíčku služeb pouze částečně. Se společností PROPAG-STORM uzavřela rámcovou smlouvu na celé roky 2012 a 2013, avšak žalovaný jí odepřel nárok na odpočet pouze za 3 měsíce roku 2012 a 11 měsíců roku 2013.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že stěžovatelka napadá jeho jednotlivé závěry a nereaguje na odůvodnění rozsudku krajského soudu. Žalovaný souhlasí se stěžovatelkou, že byly splněny hmotněprávní a formální podmínky pro vznik nároku na odpočet, avšak dotčené plnění bylo zasaženo podvodem. Na daňová řízení u společnosti PROPAG-STORM a u stěžovatelky je třeba nahlížet odděleně, společnost PROPAG-STORM se nacházela ve zcela odlišné důkazní situaci než stěžovatelka, vůbec neprokázala přijetí zdanitelného plnění, a proto se v jejím případě správce daně nemohl zabývat otázkou daňového podvodu. To, že společnost PROPAG-STORM neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění, však neznamená, že se tato transakce neuskutečnila. Krajský soud potvrdil, že v nekontaktnosti středových společností řetězce lze spatřovat chybějící daň. Žalovaný trvá na tom, že narušení daňové neutrality spolu s dalšími nestandardnostmi prokazuje existenci podvodu na DPH. Souhlasí i se závěrem krajského soudu, že nedošlo k porušení legitimního očekávání stěžovatelky. V hodnocení výpovědi svědkyň O. a K. ze strany žalovaného neshledal krajský soud žádné pochybení. Tyto výpovědi navíc nebyly jediným důkazem, nýbrž součástí komplexního souboru důkazů. Žalovaný kladl stěžovatelce k tíži pouze ty okolnosti, které mohla ovlivnit. Samotná skutečnost, že jiný subjekt na trhu nenabízí obdobnou službu, je podezřelá. O umělém navýšení ceny za přijatá zdanitelná plnění nebylo pochyb, nebylo tudíž nutné ustanovovat znalce. Výzvou k prokázání skutečností správce daně stěžovatelce pouze umožnil, aby prokázala rozumná opatření, která přijala, aby se účasti na daňovém podvodu vyhnula. Ve

zbývajících bodech odkázal žalovaný na odůvodnění svého rozhodnutí, vyjádření k žalobě a odůvodnění rozsudku krajského soudu.

[12] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného stěžovatelce na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[14] Podle § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) nejsou v kasační stížnosti přípustné takové námitky, *které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatelka v žalobě proti rozhodnutí žalovaného nerozebírala vyhodnocování účinnosti reklamy typu *brand-building* na základě vývoje jejího obratu, ani nenamítala, že měl správce daně na její návrh nechat zpracovat znalecký posudek. Tyto námitky tudíž nejsou v kasační stížnosti přípustné. Zároveň nelze krajskému soudu vytýkat, že se jimi nezabýval, neboť byl při posuzování rozhodnutí žalovaného vázán žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

[15] Nejvyšší správní soud dále souhlasí se žalovaným, že stěžovatelka z převážné části opakuje své žalobní námitky (byť v poněkud jiné struktuře, než jak je prezentovala v žalobě) a často vůbec nereaguje na způsob, jakým je vypořádal krajský soud, především v těch případech, kdy krajský soud závěry žalovaného určitým způsobem korigoval (konkrétně v otázce chybějící daně a tzv. vratek). To bude mít nutně vliv na vypořádání jejích námitek ze strany Nejvyššího správního soudu. Kasační stížnost je totiž mimořádným opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.), v řízení před Nejvyšším správním soudem nedochází k opakovanému přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí. Právě proti rozsudku krajského soudu, nikoli proti rozhodnutí žalovaného, měla stěžovatelka směřovat své výhrady.

[16] Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je plátce DPH oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro uskutečňování plnění dále vymezených v písm. a) – e). Základní podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet je existence daňového dokladu [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty]. Mezi účastníky řízení není sporné, že stěžovatelka tyto zákonné podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH splnila, neboť předložila bezvadné daňové doklady a prokázala, že zdanitelná plnění od společnosti PROPAG-STORM skutečně přijala a použila je ke své ekonomické činnosti. Stěžovatelka tuto okolnost v kasační stížnosti opakovaně zdůrazňovala, nešlo však o důvod, pro který jí žalovaný nárok na odpočet nepřiznal.

[17] Jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 6. srpna 2020 č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že splní-li daňový subjekt zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, lze mu jej odeprít jen v případě, že správce daně prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva. V případě daňového podvodu musí správce daně vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylicít řetězec skutkových okolností, ze

pokračování

kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. října 2018 č. j. 9 Afs 333/2017 - 63). Za podvod na DPH označuje judikatura „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 směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018 č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, shodně též rozsudek ze dne 25. září 2014 č. j. 9 Afs 57/2013 - 37). Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice o DPH považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 6. července 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, jakož i rozsudek ze dne 21. června 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech *Mahagében a Petér Dávid*).

[18] Pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že nebyla odvedena DPH (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. června 2019 č. j. 2 Afs 162/2018 - 43). Nejvyšší správní soud připomíná, že podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli člen řetězce mnoha různými způsoby. „K podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce. Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. března 2021 č. j. 9 Afs 160/2020 - 49). Za chybějící daň v rámci podvodného řetězce však nemůže být označeno jakékoli neuhrazení daně. Rozhodující je, aby objektivní okolnosti v konkrétním případě ukazovaly na to, že porušení daňové neutrality bylo následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění, chybějící daň tedy musí mít s podvodným jednáním v řetězci nějakou souvislost (srov. posledně citované rozsudky č. j. 9 Afs 160/2020 - 49 a 2 Afs 162/2018 - 43). Daňové orgány přitom nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musejí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2015 č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[19] Závěry krajského soudu ohledně existence podvodu na DPH jsou v souladu s citovanou judikaturou. Krajský soud s ohledem na zjištění správce daně podrobně popsaná ve zprávě o daňové kontrole identifikoval chybějící daň u tzv. středových společností (dodavatelů společnosti PROPAG-STORM), u nichž docházelo ke skokovému navýšení ceny plnění, aniž by k němu byla přidána jakákoli hodnota, a které přiznaly a odvedly daň řádově nižší, než jaký u nich byl skutečný rozdíl mezi DPH na výstupu a na vstupu (v podrobnostech viz body 33 – 36 napadeného rozsudku). Tyto závěry stěžovatelka nijak nezpochybnila, pouze namítala, že žalovaný nesprávně identifikoval chybějící daň u společnosti PROPAG-STORM, avšak zcela pominula, že v tomto dílčím

bodě jí dal krajský soud za pravdu (zejména bod 41 napadeného rozsudku). To však nic nemění na závěru, že stěžovatelka byla zapojena do řetězce, v němž došlo k daňovému úniku, přičemž není podstatné, že se tak stalo na vzdálenějších článcích dodavatelského řetězce (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2020 č. j. 6 Afs 154/2020 - 47).

[20] Stěžovatelka namítala, že společnosti PROPAG-STORM byla doměřena daň s ohledem na to, že neprokázala přijetí zdanitelných plnění od svých dodavatelů, což vylučuje závěr o řetězovém podvodu. Krajský soud jí přisvědčil v tom, že tyto závěry nejsou kompatibilní, dovedl však, že nejde o vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť žalovaný z výsledků daňové kontroly u společnosti PROPAG-STORM vycházel pouze při řešení otázky, kdo konkrétně neodvedl daň, kterou krajský soud považoval za nadbytečnou (bod 41 napadeného rozsudku).

[21] Nejvyšší správní soud znovu připomíná, že žalovaný není povinen prokázat, kterým článkem v řetězci byl konkrétně spáchán daňový podvod, postačí, pokud postaví na jisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (již citované rozsudky č. j. 6 Afs 130/2014-60 či č. j. 9 Afs 333/2017 - 63). Pokud tedy žalovaný z výsledků daňové kontroly u společnosti PROPAG-STORM vycházel pouze při identifikaci toho článku řetězce, u něhož došlo k daňovému úniku – přičemž krajský soud jeho závěry korigoval v tom směru, že se tak stalo až u některého z dodavatelů této společnosti (viz bod [19]) – je třeba přisvědčit krajskému soudu, že pochybení v této dílčí otázce nemá vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného jako celku.

[22] Nejvyšší správní soud tedy činí dílčí závěr, že žalovaný v daňovém řízení identifikoval řetězec společností, jímž procházely reklamní služby, které nakonec pořídila stěžovatelka od společnosti PROPAG-STORM.

[23] Nejvyšší správní soud dále souhlasí s krajským soudem, že obchodní transakce v řetězci dodavatelů stěžovatelky neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V tomto směru lze na prvním místě zopakovat, že ke skokovému nárůstu cen plnění došlo u společností, které k němu nepřidaly žádnou hodnotu a plnění fakticky pouze přefakturovaly, navýšení ceny tudíž nemělo žádné rozumné opodstatnění.

[24] Skutečnost, že k navýšení ceny plnění u středových společností docházelo uměle, potvrdily i svědkyně O. a K.. Nejvyšší správní soud zcela souhlasí s hodnocením těchto svědkyň jako věrohodných. Pro opačný závěr nestačí, že jsou tyto svědkyně trestně stíhány. Krajský soud navíc správně vyzdvihl skutečnost, že svědkyně O. a K. byly v trestním řízení označeny za spolupracující obviněné, což je podmíněno tím, že státnímu zástupci oznámily skutečnosti způsobilé významně přispět k objasnění zločinu a zavázaly se podat úplnou a pravdivou výpověď o těchto skutečnostech [§ 178a odst. 1 písm. a) zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád)], přičemž pokud by tento svůj závazek porušily, nebyly by nadále za spolupracující obviněné považovány (tamtéž, odst. 3 *in fine*). Jelikož se výpovědi svědkyň v daňovém řízení shodovaly s jejich výpověďmi v řízení trestním, lze usuzovat, že svědkyně i v daňovém řízení vypovídaly pravdivě (při absenci konkrétních skutečností, které by svědčily o opaku). Krajský soud též zcela správně konstatoval, že výpovědi svědkyň obsahově odpovídají dalším důkazům, které správce daně v průběhu daňové kontroly shromáždil. Rovněž odlišnosti mezi

pokračování

prvními a pozdějšími výpověďmi svědkyň vysvětlil krajský soud logicky – první výsledky v daňovém řízení totiž proběhly ještě před zahájením trestního řízení a v té době mohly mít svědkyně zájem na tom, aby se celá záležitost „zametla pod koberec“. Naproti tomu po zahájení trestního řízení již bylo jejich hlavní motivací vypovídat pravdivě, a udržet si tak status spolupracujících obviněných, který jim v případě odsuzujícího rozsudku může pomoci k mírnějšímu trestu [§ 39 odst. 1, § 41 odst. 1 písm. n), § 46 odst. 2 a § 58 odst. 5 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník].

[25] Ve vztahu k výpovědi svědka D. stěžovatelka opět nijak nereagovala na závěry krajského soudu, který tohoto svědka na rozdíl od žalovaného považoval za věrohodného. Ani výpověď tohoto svědka však nevyvrátila závěry žalovaného o existenci daňového podvodu. Krajský soud dospěl k závěru, že výpověď svědka byla v souladu s ostatními důkazy, což stěžovatelka nerozporuje. Pouze namítá, že za ni tento svědek (právně) nejednal a že veškeré smlouvy podepisoval její jednatel, což nepopírá zjištění krajského soudu a žalovaného, že svědek D. právní jednání mezi stěžovatelkou a společností PROPAG-STORM zprostředkoval.

[26] O existenci podvodu svědčí i následná nekontaktnost středových společností. Tato okolnost sice sama o sobě neznamená chybějící daň, jak z rozsudku krajského soudu nesprávně dovozoval žalovaný, nicméně Nejvyšší správní soud již mnohokrát judikoval, že právě nekontaktnost či náhlé ukončení činnosti společností zapojených do dodavatelského řetězce je jednou z indicií svědčících o existenci daňového podvodu (například výše citované rozsudky č. j. 1 Afs 304/2019 - 33 a č. j. 1 Afs 53/2016 - 58).

[27] Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný v daňovém řízení identifikoval a popsal okolnosti, které ukazují na podvodný řetězec, do kterého byla zapojena i stěžovatelka.

[28] To však samo o sobě pro odepření nároku na odpočet DPH nestačí. Jak uvedl Soudní dvůr například v rozsudku ze dne 11. května 2006 ve věci *C-384/04 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Proto je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k její účasti na podvodu (výše citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 53/2016 - 58).

[29] Nejvyšší správní soud se ztotožnil i se závěrem krajského soudu, že stěžovatelka alespoň měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí daňového podvodu. V tomto směru lze poukázat především na zjištění správce daně o nepřiměřené ceně plnění, která měla být stěžovatelce podezřelá. Stěžovatelka sice uváděla, že služby od společnosti PROPAG-STORM srovnala s nabídkou jiných reklamních služeb a zjistila, že cena těchto služeb není přemrštěná, nepředložila však v tomto směru žádný důkaz. Výpověď svědka M., marketingového ředitele stěžovatelky, byla skutečně poměrně obecná, potvrdila sice obchodní spolupráci se společností PROPAG-STORM, tu však žalovaný nezpochybňoval.

Stěžovatelka nijak nekonkretizovala či nepodložila ani své tvrzení, že nabídka společnosti PROPAG-STORM byla výhodná a jedinečná v tom, že zahrnovala balíčky služeb. Neuvedla, jak se tyto balíčky lišily oproti službám poskytovaným jinými subjekty a v čem byly tak zvláštní, aby to odůvodnilo jejich několikanásobně vyšší cenu. Svědkyně O. sice skutečně označila služby přeprodávané v rámci řetězce za jedinečné, avšak pouze s ohledem na možnost konečných zákazníků získat zpět tzv. vratky ve výši 80 – 85 % základu daně. Stěžovatelka přitom setrvale popírá, že tyto vratky inkasovala.

[30] Stěžovatelka též namítá, že neměla důvod reklamovat rozdíly mezi rámcovou smlouvou a poskytnutými službami, neboť konkrétní obsah plnění byl vymezen až v přílohách (dodatcích) k rámcové smlouvě. K tomu lze uvést, že cena sjednaná v rámcové smlouvě byla stanovena k předmětu plnění vymezenému jako zajištění reklamy stěžovatelky při koncertních turné českých nebo zahraničních hudebních skupin, zpěváků, zpěvaček, Miss aerobik, vyhlásování nejlepších sportovců v daných sportech nebo při tenisových turnajích, silových sportech, utkání reprezentace ČR v kopané, 1. Gambrinus ligy v kopané, reprezentace ČR v hokeji, reprezentačních a ligových utkáních házené mužů a žen, futsalu, stolního tenisu a dalších sportů vysílaných na stanicích ČT Sport, TV NOVA Sport, Sport 2, Sport 1, Eurosport aj. (str. 16 zprávy o daňové kontrole). Předmět plnění vymezený v rámcové smlouvě lze samozřejmě dále specifikovat s tím, že nemusí být využity všechny původně avizované kulturní a společenské akce, v takové situaci lze však oprávněně očekávat, že pokud budou akce, na kterých je prezentována reklama stěžovatelky, obecně méně atraktivní (přičemž Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že vyšší atraktivita prvoligového fotbalu ve srovnání například se silovými sporty či s dorosteneckými soutěžemi je notorií, přizpůsobí se tomu i výsledná cena reklamy. Právě tak je třeba chápat požadavek krajského soudu, aby stěžovatelka reklamovala nedodržení smluvních ujednání ohledně umístění reklamy a zajímala se o to, jaká plnění za své peníze dostává (bod 84 napadeného rozsudku). To, že stěžovatelka neřešila poměr mezi na počátku sjednanou cenou a konečnou podobou reklamních služeb, je tedy další okolností svědčící o její neobezřetnosti.

[31] Nejvyšší správní soud dále podotýká, že stěžovatelka si částečně protiřečí tím, že na jednu stranu uvádí, že jí byla nabídka společnosti PROPAG-STORM od počátku prezentována jako neměnná a mohla ji jen akceptovat, nebo odmítnout, a na druhou stranu popisuje spolupráci s touto společností tak, že jí na začátku zadala objem finančních prostředků, které je ochotná do reklamy investovat, a teprve na základě toho pro ni společnost PROPAG-STORM připravila nabídku. Takový průběh sjednávání smlouvy svědčí o tom, že stěžovatelce skutečně příliš nezáleželo na tom, jaké služby dostane za zaplacenou cenu (kterou nelze považovat za nízkou, cena za roční rámcovou smlouvu překročila 4 miliony Kč). Po rozumně jednajícím podnikateli navíc lze požadovat, aby i v rámci takto nestandardně probíhajícího kontraktačního procesu ověřil, zda prezentovaná cena odpovídá nabízeným službám.

[32] Nejvyšší správní soud uznává, že stěžovatelka se společností PROPAG-STORM spolupracovala již dva roky před posuzovanými zdaňovacími obdobími, to však samo o sobě nemůže převážit nad řadou podezřelých okolností, které tuto spolupráci provázely, jak správně uvedl i krajský soud.

pokračování

[33] Na základě uvedeného lze přisvědčit krajskému soudu, že okolnosti identifikované žalovaným svědčí o tom, že stěžovatelka si mohla a měla být vědoma, že reklamní služby, které nakoupila od společnosti PROPAG-STORM, mohou být zasaženy podvodem, přičemž nepřijala potřebná opatření, aby své účasti v podvodném řetězci zabránila. V tomto směru lze zopakovat především to, že stěžovatelka nijak zvlášť nekontrolovala, jaké plnění přesně od společnosti PROPAG-STORM dostává a zda jeho kvalita odpovídá sjednané ceně. Cenové rozdíly lze přitom považovat za okolnost, kterou lze při obvyklé míře opatrnosti zjistit a ekonomicky racionálně reflektovat (viz výše citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, bod 42).

[34] Nejvyšší správní soud sice souhlasí se stěžovatelkou, že ohledně existence daňového podvodu tíží důkazní břemeno správce daně (již citovaný rozsudek 6 Afs 170/2016 - 30), nicméně na daňovém subjektu je, aby prokázal, že učinil vše, co po něm bylo možné rozumně požadovat, aby se o podvodu dozvěděl a aby zabránil své účasti na něm (srov. opět již citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, popřípadě rozsudek ze dne 11. července 2013 č. j. 1 Afs 59/2013 - 34). Přesněji řečeno, „nevyvrací-li daňový subjekt zjištění správce daně, nenabízí-li jiné možné varianty skutkového děje, nerozporuje-li dosud učiněné závěry, do jisté míry tím může za určitých okolností zjednodušit důkazní pozici správce daně. Pokud správce daně prokáže objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH a daňový subjekt k tomu žádnou kvalifikovanou obranu nenabídne, nelze po správci daně vyžadovat, aby za daňový subjekt domýšlel všechna myslitelná tvrzení či možné skutkové verze a v rozhodnutí se s nimi vypořádal. Totéž platí o situaci, kdy daňový subjekt sice o tom, že se svými transakcemi účastní podvodu, nevěděl, ale jen proto, že se nechoval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat – nenabídne-li daňový subjekt sám omluvitelné vysvětlení své neobezřetnosti, nelze po správci daně požadovat, aby za něho taková hypotetická vysvětlení domýšlel a prověřoval je“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. května 2018 č. j. 9 Afs 194/2017 - 34). Výzvu správce daně k prokázání skutečností je tudíž nutno chápat tak, že správce daně stěžovatelce dal prostor, aby mu toto vysvětlení poskytla, nikoli tak, že na ni opět přenesl důkazní břemeno. Krajský soud sice skutečně na jednom místě svého rozsudku důkazní břemeno stěžovatelky ve vztahu k přijatým opatřením zmínil (bod 84), tato dílčí nesprávnost však nic nemění na celkové nedůvodnosti stěžovatelčiny námitky.

[35] Nejvyšší správní soud se dále zaměřil na námitku porušení zásady rovnosti a ochrany legitimního očekávání stěžovatelky opřenou o skutečnost, že u jiných odběratelů společnosti PROPAG-STORM, které s ní obchodovaly stejným způsobem jako stěžovatelka, správce daně daňový podvod neidentifikoval.

[36] „Ideovým základem konceptu ochrany legitimního očekávání je přesvědčení, že ti, kdo jednájí v oprávněné důvěře v existující právo, resp. v právo, jak se jim s přihlédnutím k okolnostem a dobré víře obsahově jeví, by neměli být zklamáni ve svých očekáváním, že v souladu s právem jednájí a že jejich jednání také právo demokratického právního státu nakonec poskytne svou ochranu. V nejtýpčtější podobě se ochrana legitimního očekávání, ve vazbě na ochranu právní jistoty, v oboru správního práva upíná k vázanosti správy vlastní ustálenou správní praxí, ustáleným výkladem procesních i

hmotných právních pravidel, veřejně deklarovanou politikou v mezích správního uvážení, interní výkladovou či aplikační směrnici, anebo k závaznosti konkrétního a kvalifikovaného ujištění o právu či procesním postupu, poskytnutého orgánem veřejné moci adresátu jeho správy“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. března 2020 č. j. 1 Afs 4/2019 - 54). Legitimní očekávání přitom obecně mohou založit pouze jednání a postupy, které jsou v souladu se zákonem a v jeho mezích, tedy *secundum et intra legem*, nikoli *contra legem* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. dubna 2017 č. j. 6 As 98/2016 - 54). Správní praxí zakládající legitimní očekávání se rozumí „ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi“ (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 21. července 2009 č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS).

[37] Stěžovatelce legitimní očekávání ve smyslu citované judikatury vzniknout nemohlo. V době, kdy stěžovatelka prováděla posuzované transakce, respektive před zahájením daňové kontroly, totiž neexistovala ustálená praxe orgánů finanční správy, která by v případech podobných tomu stěžovatelčinu přiznávala nárok na odpočet DPH, ani se stěžovatelce nedostalo konkrétního ujištění, že její postup je v souladu se zákonem (jako tomu bylo v citovaných případech č. j. 1 Afs 4/2019 - 54 a 6 As 98/2016 - 54).

[38] Rozhodnutí žalovaného nelze považovat za nezákonné jen proto, že v jiných případech, které stěžovatelka považuje za totožné, nebyl daňovým subjektům odepřen nárok na odpočet. Nejvyšší správní soud nemá dostatek informací, aby mohl posoudit, zda byl postup správce daně ve vztahu ke společností Europea Distribution a. s. a Vidaron a. s. v souladu se zákonem, ostatně to není ani jeho úkolem, neboť předmětem tohoto řízení je daňová povinnost stěžovatelky. Rozdílný postup správce daně v obdobných případech je sice obecně nežádoucí (srov. § 8 odst. 2 daňového řádu), pokud však v nyní posuzovaném případě žalovaný odepřel žalobkyni nárok na odpočet v souladu se zákonem – což je závěr, na kterém se Nejvyšší správní soud s krajským soudem shoduje – nelze jeho rozhodnutí zrušit jen proto, že vůči jiným daňovým subjektům tak nepostupoval (výjimkou by byla situace, kdy by byl postup správce daně v rozporu s ustálenou a dlouhodobou praxí, o níž však v tomto případě nic nesvědčí).

[39] Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit ani námitce stěžovatelky, že jí nelze odepřít nárok na odpočet z jedné smlouvy („jednoho balíčku“) jen částečně. Podstatou této námítky je argument, že stěžovatelka uzavírala se společností PROPAG-STORM rámcovou smlouvu vždy na jeden rok, přesto jí žalovaný doměřil daň jen za tři měsíce roku 2012 a jedenáct měsíců roku 2013.

[40] V první řadě Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka si ve své argumentaci protiřečí. Na jednu stranu totiž dovozuje, že společnost PROPAG-STORM jí na základě rámcové smlouvy poskytla jedno „roční“ plnění, zároveň v rámci jiné námítky však tvrdí, že rámcová smlouva vymezovala předmět plnění pouze obecně a rozhodující byly jednotlivé dodatky (přílohy), které k ní postupně uzavírala. Tyto argumenty vedle sebe nedávají smysl. Navíc je nesporné, že společnost PROPAG-STORM stěžovatelce vystavovala faktury každý měsíc (s výjimkou prosince 2013, což je důvod, proč stěžovatelce za tento měsíc nakonec nebyla DPH doměřena). Správci daně proto nelze

pokračování

vytýkat, že na každou takto fakturovanou „službu“ pohlížel jako na samostatné zdanitelné plnění učiněné v konkrétním zdaňovacím období. Z postupu správce daně nadto nelze dovodit, že by na plnění přijatá od společnosti PROPAG-STORM v měsících lednu – září 2012 pohlížel jinak než na plnění přijatá ve zbývajících měsících roku 2012 a v roce 2013. Prvních devět měsíců roku 2012 nebylo předmětem kontroly z toho prostého důvodu, že v okamžik zahájení daňové kontroly (dne 24. listopadu 2015) ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím již uplynula lhůta pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu).

[41] Nakonec se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že správce daně účelově nevyhověl žádosti stěžovatelky o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění.

[42] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem, který učinil již žalovaný v napadeném rozhodnutí, že měl správce daně prodloužit lhůtu k vyjádření alespoň o jeden den (tedy o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení stěžovatelka žádala – srov. § 36 odst. 2 daňového řádu). Lze se ztotožnit i se závěrem krajského soudu, že desetidenní lhůta k seznámení s výsledky kontrolního zjištění v rozsahu 157 stran byla nepřiměřeně krátká. Nešlo však o vadu, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Jak správně uvedl krajský soud, stěžovatelka veškeré své výhrady mohla uplatnit, a také uplatnila v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, jímž se žalovaný řádně zabýval. Ostatně daňové řízení je konstruováno tak, že případné vady prvostupňového řízení je třeba napravit v řízení odvolacím (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. dubna 2009 č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Pochybení správce daně při seznámení stěžovatelky s výsledky kontrolního zjištění nelze považovat za tak závažné, aby zcela znemožnilo doměření daně. Je tudíž třeba uzavřít, že stěžovatelčina procesní práva sice byla porušena, avšak rozhodnutí žalovaného jen z toho důvodu nelze považovat za nezákonné (obdobně srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. ledna 2017 č. j. 1 Afs 151/2016 - 39).

[43] Stěžovatelka má sice pravdu, že správce daně vydal dodatečné platební výměry až na konci lhůty pro stanovení daně, nicméně jak správně uvedl krajský soud, nelze dovozovat, že žádosti stěžovatelky o prodloužení lhůty k seznámení s výsledky kontrolního zjištění nevyhověl jen proto, aby stihl daň doměřit ještě před uplynutím prekluzivní lhůty. Stěžovatelka žádala o prodloužení lhůty, která končila dne 6. září 2018, do 30. září 2018, přičemž lhůta pro stanovení daně končila až dne 24. listopadu 2018. Mezi dnem, do kterého chtěla stěžovatelka lhůtu prodloužit, a koncem prekluzivní lhůty, tudíž zbývalo ještě dost času, aby správce daně ukončil daňovou kontrolu a vydal dodatečné platební výměry (ty byly ostatně vydány až dne 22. října 2018 a doručeny stěžovateli dne 1. listopadu 2018). Postup správce daně tudíž nelze považovat za účelový.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že žalovaný v daňovém řízení identifikoval dostatek okolností svědčících o tom, že plnění, které žalobkyně přijala od společnosti PROPAG-STORM, bylo zasaženo podvodem na DPH, o němž žalobkyně alespoň musela vědět, přičemž žalobkyně si nepočínala dostatečně obezřetně a nepřijala potřebná opatření,

aby své účasti na podvodu zabránila. Kasační stížnost žalobkyně tudíž není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však náklady nad rámec běžné úřední činnosti, protože se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 1. října 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu