



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **MEDAS PLUS s.r.o.**, sídlem Jahnova 956/3, Ostrava, zastoupená JUDr. Miroslavem Zamiškou, advokátem, sídlem Na Příkopě 583/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2019, č. j. 22740/19/5300-21444-711869, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 6. 2021, č. j. 25 Af 48/2019-64,

t a k t o :

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení případu**

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) platebními výměry ze dne 5. 11. 2015, č. j. 3047209/15/3203-50523-801157, a ze dne 15. 9. 2015, č. j. 2742755/15/3203-50523-801157, vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2013 (ve výši 5 880 440 Kč) a listopad 2013 (ve výši

5 154 486 Kč). Odvolání proti těmto rozhodnutím žalovaný zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví a prvostupňové platební výměry potvrdil.

[2] V odůvodnění rozhodnutí žalovaný poukázal na skutečnost, že přestože žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně z plnění přijatých od společností REWAST ODPADY s.r.o. (dále jen „REWAST“) a CI Intect, s.r.o. (dále jen „CI Intect“), plnění byla zasažena podvodem na DPH, a proto z nich žalobkyni nenáleží nárok na odpočet. Dále uvedl, že osoby působící v uvedených společnostech (včetně společnosti žalobkyně) a ve společnosti ABK - Steel s.r.o. (dále jen „ABK - Steel“), která byla odběratelem žalobkyně, byly v trestních řízeních uznány vinnými ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby.

[3] Žalovaný identifikoval dva následující řetězce subjektů, mezi nimiž byly realizovány transakce s betonářskou ocelí zasažené podvodem na DPH:

Řetězec A:

**BE Group** →  
**VALSABBIA** → **TENLOFT** → **CI Intect** → **žalobkyně** → **ABK - Steel**

Řetězec B:

**BE Group** → **NBC** → **REWAST** → **žalobkyně** → **ABK - Steel**

[4] Společnost BE Group (plným názvem BE Group Slovakia s.r.o.) a VALSABBIA (plným názvem VALSABBIA SLOVAKIA s.r.o.) dodávaly betonářskou ocel tuzemským odběratelům, společností TENLOFT (plným názvem TENLOFT s.r.o.) a NBC (plným názvem NEXT Business Corporation s.r.o.), které se krátce po uskutečnění sporných plnění v dotčených zdaňovacích obdobích roku 2013 staly nekontaktními, nepodaly daňová přiznání a neodvedly daň na výstupu. Společnosti CI Intect a REWAST (jako další články řetězce a přímí dodavatelé betonářské oceli žalobkyni) sice daňová přiznání podaly, daň na výstupu však rovněž neodvedly.

[5] Žalovaný v rozhodnutí podrobně popsal nestandardní okolnosti obchodních transakcí uskutečňovaných ve shora popsáných řetězcích, svědčící pro existenci daňového podvodu: neodvedení daně články řetězce předcházejícími žalobkyni (chybějící daň); absence webových stránek u těchto článků; virtuální (či pouze formální) sídla některých společností; jednalo se o nově založené společnosti či společnosti bez historie obchodní činnosti v daném odvětví; nejen oba přímí dodavatelé žalobkyně, ale rovněž oba subdodavatelé se posléze stali pro správce daně nekontaktními, následně byly tyto společnosti byly zrušeny s likvidací; přímý dodavatel žalobkyně (společnost CI Intect) nikdy nezveřejnil účetní závěrku, společnost REWAST tak učinila naposledy v roce 2010, ani jejich dodavatelé účetní závěrku nezveřejnili; transakce velkých objemů a značné hodnoty probíhaly v rychlém sledu za sebou v počtu desítek případů v každém zdaňovacím období; oba řetězce byly personálně propojeny - činnost obou přímých dodavatelů žalobkyně zajišťoval jediný totožný zaměstnanec, jednatelé těchto společností neznali k obchodním případům žádné informace, odkazovali pouze na tohoto zaměstnance; obdobně byly personálně propojeny rovněž bezprostředně předcházející články obou řetězců; přímí dodavatelé žalobkyně zboží pouze přefakturovali (bez

pokračování

zapojení vlastních finančních prostředků), zboží nijak nekontrolovali a účtovali pouze desetinu na trhu obvyklé marže (v případě řetězce B společnost NBC dokonce prodávala zboží společnosti REWAST za cenu o téměř 15 % nižší, než za kolik je sama pořídila).

[6] Stran objektivních okolností nasvědčujících vědomosti (či alespoň možné vědomosti) žalobkyně o účasti na daňovém podvodu žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně o své účasti na podvodném jednání věděla. Dle žalovaného tomuto závěru nasvědčovala následující zjištění: transakce značných objemů a hodnoty probíhaly v rychlém sledu za sebou v počtu desítek případů v každém zdaňovacím období, a to vždy od stejného dodavatele ke stejnému odběrateli (s postupným přechodem v čase od řetězce B k řetězci A); přímí dodavatelé žalobkyně měli nevýznamnou (REWAST), či vůbec žádnou (CI Intect) obchodní historii v daném odvětví; mezi žalobkyní a dodavateli nebyly uzavřeny žádné písemné smlouvy (žalobkyně žádnou smluvní dokumentaci nepředložila); žalobkyně věděla, od kterého zahraničního výrobce betonářská ocel pochází (nestandardně disponovala jeho dodacími listy), znala rovněž zahraničního dodavatele na počátku řetězce (společnost BE Group), doprava se většinou uskutečňovala přímo od výrobce (či zahraničního dodavatele) přímo k odběrateli žalobkyně (ABK - Steel). Uvedené skutečnosti dle žalovaného dokládají závěr o umělém vytvoření obchodních řetězců, jejichž součástí byla žalobkyně i oba její dodavatelé; žalobkyně neprováděla fyzickou kontrolu dodávaného zboží, vycházela pouze z informací od odběratele, že zboží dorazilo do místa určení; k platbám docházelo neobvykle bez zapojení vlastních finančních prostředků žalobkyně, doba splatnosti pro odběratele byla nezvykle krátká (1 až 3 dny); o formálním začlenění žalobkyně v řetězcích svědčila rovněž neobvykle nízká výše marže (max. 1,5 %) oproti běžné výši v daném oboru zjištěné na základě znaleckého posudku (cca 10 %).

[7] Žalovaný se nicméně navzdory shledané vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu DPH zabýval též otázkou, zda žalobkyně přijala veškerá možná opatření, aby své účasti na podvodu zabránila. Uzavřel, že dobrá víra u ní nebyla osvědčena. Žalovaný nepovažoval za dostatečné prověření obchodních partnerů ve veřejném rejstříku a v evidenci plátců DPH. Opětovně poukázal na absenci zveřejněných účetních závěrek přímých dodavatelů žalobkyně, neexistenci webových stránek, což mělo (i s ohledem na vysoký objem obchodů ve stejných řetězcích) vzbudit u žalobkyně pochybnosti a vést k její vyšší obezřetnosti. Přestože právní úprava nevyžaduje u dotčených obchodních transakcí uzavření smluv písemně, dle žalovaného bylo s ohledem na uskutečnění plnění značeného rozsahu předpokládáno.

[8] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Krajský soud v Ostravě rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. K námitkám zpochybňujícím naplnění znaků daňového podvodu krajský soud zopakoval výčet indicií, které vedly žalovaného k závěru o existenci podvodu v řetězcích subjektů. Krajský soud přisvědčil žalobkyni v tom, že jednotlivé zjištěné okolnosti nelze samy o sobě hodnotit jako rozporné s právními předpisy. Ve svém souhrnu však představují indicie nasvědčující závěru, že plnění v řetězcích společností byla zatížena daňovým podvodem. K námitce, že společnost TENLOFT nesplnila daňové povinnosti z důvodu úmrtí jediného jednatele, krajský soud uvedl, že tato skutečnost neměla zásadní vliv na závěr o existenci podvodu. Jmenovaná společnost realizovala intenzivní obchodní činnost i po úmrtí jednatele, prováděla bankovní úhrady ve prospěch svého dodavatele v řetězci a za společnost nadále jednal její

zaměstnanec. Krajský soud v této souvislosti rovněž upozornil na nestandardní personální propojení obou řetězců popsané výše.

[9] Krajský soud se ztotožnil také se závěrem žalovaného, že žalobkyně věděla (anebo alespoň vědět mohla a měla) o zapojení do podvodu, přičemž poukázal na žalovaným zjištěné nestandardní okolnosti svědčící pro tento závěr. Ve vztahu k existenci dobré víry u žalobkyně krajský soud uvedl, že oba řetězce vykazovaly značné množství nestandardních okolností, nejednalo se o nahodilé obchody, žalobkyně tedy měla věnovat zvýšenou pozornost kontrolním mechanismům a ověřit údaje o svých dodavatelích, což neučinila. Opatření proto ve shodě s žalovaným hodnotil jako nedostatečná. Krajský soud uzavřel, že žalovaný unesl důkazní břemeno ohledně prokázání existence podvodu i toho, že žalobkyně věděla (anebo vědět mohla a měla), že řetězce byly zasaženy podvodem.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, a to s poukazem na bod 54 odůvodnění, který obsahuje výčet indicií nasvědčujících tomu, že řetězec společností může být zatížen daňovým podvodem. Stěžovatelka namítala, že krajský soud se omezil pouze na sdělení, že může jít o indicie ke zjištění daňového podvodu, nikoli že by v souzené věci byla těmito skutečnostmi zjištěna její vědomá účast na daňovém podvodu. Z rozsudku dle stěžovatelky rovněž nevyplývá, na základě jakých konkrétních skutečností byl zjištěn daňový podvod a její vědomé zapojení do něj, ačkoli krajský soud měl tyto skutečnosti za prokazané. Nepřezkoumatelnost rozsudku stěžovatelka spatřovala také v tom, že se nevypořádal s žalobní námitkou opakovaného porušování právních předpisů správcem daně, který dle stěžovatelky doručoval písemnosti nesprávně prostřednictvím držitele poštovní licence namísto do datové schránky.

[11] Ve vztahu k věci samé stěžovatelka namítala, že jí z hlediska objektivních okolností nasvědčujících vědomosti o zapojení do daňového podvodu bylo kladeno k tíži, že se společnosti TENLOFT (v řetězci A) a NBC (v řetězci B) staly nekontaktními a nepodaly daňová přiznání. Stěžovatelka uvedla, že v době realizace obchodů s betonářskou ocelí neměla tušení o existenci těchto článků řetězců, ani o jejich budoucí nekontaktnosti a nepodání daňových přiznání. Dle stěžovatelky měly být posuzovány pouze okolnosti existující v době dotčených obchodů, nikoli okolnosti vzniklé později.

[12] Stěžovatelka rozporovala také objektivní okolnosti, které měly dle krajského soudu postačovat pro závěr o jejím vědomém zapojení do podvodu. Opakování obchodů mezi stejnými obchodníky je dle stěžovatelky běžnou praxí, nebylo proto třeba měnit vztahy vybudované na vzájemné důvěře a ověřené praxi. V oblasti hutnictví je okruh podnikatelů omezen, proto na řetězcích s jediným dodavatelem a odběratelem nelze dle jejího názoru spatřovat nic zvláštního. Krajský soud neuvedl, jaké množství obchodních případů, jaká rychlost jejich sledu a jaká finanční hodnota plnění by byla uspokojivá. K nedostatku zkušeností v odvětví u přímých dodavatelů stěžovatelka uvedla, že se opírala o zkušenost zaměstnance těchto společností, který nejprve pracoval pro REWAST a poté pro CI Intect. Závěry krajského soudu vedou ve svých důsledcích k tomu, že daňový subjekt nemůže

pokračování

začít spolupracovat se subjektem, který je v oboru nový a nezkušený. K neexistenci písemných smluv stěžovatelka uvedla, že zákon nepožaduje pro nákup a prodej movitých věcí (betonářské oceli) písemnou formu smluv. Rámcové smlouvy byly předloženy již v řízení před správcem daně, krajský soud ani žalovaný je však nezohlednili. K vědomosti o původu zboží a zajištění jeho přepravy stěžovatelka sdělila, že s ohledem na omezené množství výrobců oceli v Evropě je logické, že výrobce znala. Neznala však bezprostřední dodavatele svých dodavatelů. Jediná přeprava od výrobce až ke konečnému odběrateli není dle stěžovatelky ničím neobvyklým, naopak je ekonomicky odůvodnitelná. K neprovádění fyzické kontroly zboží stěžovatelka poukázala na aktivní účast na celém obchodním případě (poptávku, jednání o ceně, domluvu termínů dodání) s výjimkou přepravy zboží. Dodací listy a faktury vystavovala odběrateli až po prověření toho, kde se dodávka nachází a zda dorazila na místo určení. Závěr o neprovádění fyzické kontroly zboží je tedy dle stěžovatelky nepravdivý. V mnoha případech navíc bylo zboží dováženo do pronajatého skladu, kde procházelo přes ostrahu, která zboží kontrolovala. K nezapojení vlastních finančních prostředků do obchodních případů stěžovatelka poukázala na péči řádného hospodáře, kdy se tímto způsobem vyhýbala finanční tísní. V řadě případů stěžovatelka hradila zálohové faktury. Rovněž skutečnost, že výše obchodní marže byla ve sporných obchodních případech nižší než obvyklá, neprokazuje nestandardnost stěžovatelčina obchodování. Ani nižší výše marže totiž nevylučuje generování zisku. Stěžovatelka poukázala na jednoduchou strukturu její společnosti, minimum zaměstnanců, nízké provozní náklady, krátkou splatnost pohledávek a objem zboží. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 11/2009-274, měla za to, že v řízení byla prokázána její nevědomost o účasti na daňovém podvodu.

[13] Stěžovatelka nesouhlasila ani se závěry krajského soudu ohledně nepřijetí dostatečných opatření. Naopak měla za to, že dobrou víru prokázala. V této souvislosti uvedla, že přímé dodavatele kontrolovala prostřednictvím obchodního a insolvenčního rejstříku a rovněž daňového portálu, kde nezjistila nic podezřelého. Domnívala se, že vycházela z maxima informací dostupných v dané době (kdy neexistoval institut nespolehlivého plátce ani povinnost podávat kontrolní hlášení). Stěžovatelka poukázala na totožného zaměstnance obou dodavatelů, který pro ni představoval známého a spolehlivého obchodního partnera. Do obchodních vztahů proto vstupovala s dobrou vírou a s cílem realizovat ekonomický profit z uskutečněných transakcí, což bylo naplněno. Webové stránky obou dodavatelů neexistovaly, právní úprava však jejich zřízení nevyžadovala a nevyžaduje. V roce 2013 nebylo běžné, že by obchodníci s hutním materiálem měli zřízeny internetové stránky. Rovněž nezveřejňování účetní závěrky představuje v praxi častý jev, ze kterého nelze dovozovat, že se jedná o znak neseriózního podnikání konkrétní společnosti.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že stěžovatelka v kasační stížnosti pouze opakuje námitky, které již uplatnila v předchozích řízeních. Žalovaný dle vlastního přesvědčení prokázal nejen neodvedení daně v řetězci subjektů (chybějící daň), ale rovněž další nestandardní okolnosti prokazující, že k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání. V podrobnostech k tomu žalovaný odkázal na příslušné pasáže odůvodnění jím vydaného rozhodnutí. Odmítl názor stěžovatelky, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatelka kritizuje dílčí část odůvodnění rozsudku, aniž zohledňuje jeho celkový kontext. Dle žalovaného zaměňuje (resp. nerozlišuje) části věnované existenci podvodu a části týkající se vědomosti stěžovatelky o něm. K namítané

dílčí nepřezkoumatelnosti spočívající v tvrzeném nevypořádání žalobní námítky nesprávného doručování v daňovém řízení žalovaný uvedl, že tato námítka byla formulována velmi obecně (stěžovatelka blíže nekonkretizovala, o doručování jakých písemností se jednalo). Dále v této souvislosti uvedl, že rozhodující je materiální hledisko, neboť stěžovatelka se s písemnostmi fakticky seznámila.

[15] Žalovaný se dále ve vyjádření podrobněji věnoval objektivním okolnostem svědčícím o vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce. Dále připomněl, že stěžovatelka nejenže neuzavřela písemné smlouvy, aby jako řádný hospodář ošetřila obchody v rádech milionů korun, ale nepředložila ani žádné písemné objednávky. Pokud namítala, že smlouvy předložila v daňovém řízení, ze spisového materiálu tato skutečnost dle žalovaného nevyplývá. Žalovaný se vyjádřil také k systému „plateb pozpátku“ (nezapojení vlastního kapitálu). Závěrem upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019-63, vydaný ve věci totožné stěžovatelky a obchodů se stejnou komoditou - betonářskou ocelí.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[17] V posuzované věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda ob stojí závěry daňových orgánů a krajského soudu, že se stěžovatelka účastnila transakcí zatížených daňovým podvodem na DPH, o němž věděla či vědět mohla a měla.

[18] Podvodem na DPH judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) označuje zejména situace, kdy 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 harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (viz rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd* [v likvidaci] *a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04; nebo ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-80/11 a C-142/11).

[19] Rovněž ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu posuzuje daňový podvod shodně a zdůrazňuje, že znakem podvodu je ve smyslu judikatury SDEU „skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte“, čímž dochází k narušení daňové neutrality. „Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu“ a prokazovat „vědomost o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu“ (viz rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve věci *VYRTYCH*, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 69, a řada rozsudků na něj navazujících; např. výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 314/2020-50, bod 13), rozsudek ze dne 15. 11. 2021,

pokračování

č. j. 8 Afs 343/2019-38, bod 13, nebo rozsudek ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021-41, bod 15).

[20] Při úvaze, zda lze daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, vychází judikatura Nejvyššího správního soudu z testu, v němž jsou posuzovány následující podmínky: 1) existence podvodu, 2) existence objektivních skutkových okolností svědčících o tom, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl, anebo vědět měl a mohl, 3) neexistence dostatečných rozumných opatření, jimiž by daňový subjekt minimalizoval riziko své účasti na podvodu, neboli absence dobré víry (viz např. rozsudek ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, ve věci *NURA*, bod 41, rozsudek ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, bod 33, rozsudek ze dne 15. 12. 2020, č. j. 4 Afs 136/2020-31, bod 22, nebo již citovaný rozsudek č. j. č. j. 10 Afs 314/2020-50, bod 14). Zároveň platí, že jednotlivé skutkové okolnosti mohou hrát roli ve více krocích testu (rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ve věci *Easy Working*, bod 43, již citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 428/2019-39, bod 34, nebo rozsudek ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, ve věci *PM Trading*, bod 33).

[21] Důkazní břemeno stran prvních dvou podmínek tíží s ohledem na § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, správce daně, a nelze je přenášet na daňový subjekt. V případě unesení důkazního břemene správcem daně má pak daňový subjekt možnost zvrátit učiněná zjištění prokázáním nenaplnění třetí podmínky, tedy prokáže-li daňový subjekt, že přijal dostatečná opatření, jimiž riziko účasti na podvodu minimalizoval (viz výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 182/2018-42 ve věci *Easy Working*, body 37 až 42, nebo rozsudek ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020-55, body 22 a 23). Dokazování správce daně ohledně naplnění prvních dvou podmínek spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích, avšak natolik silných nepřímých důkazů (střípků mozaiky), které nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (viz výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 206/2020-41 ve věci *PM Trading*, body 35 a 47).

[22] Nejvyšší správní soud se však nejprve zabýval dílčími námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu, které stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila.

[23] K námitce nepřezkoumatelnosti ve vztahu k bodu 54 odůvodnění rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud uvádí, že tato námitka je lichá již ze své podstaty. Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že se v něm zabývá pouze indiciemi prokazujícími existenci daňového podvodu (tedy podmínkou 1/), nikoli však již tím, jak by tyto indicie měly prokazovat její vědomou účast na podvodu (podmínka 2/). Stěžovatelka však přehlíží, že bod 54 odůvodnění napadeného rozsudku se zabývá právě a jen okolnostmi svědčícími pro naplnění první podmínky. Okolnostmi svědčícími o vědomosti (či možné vědomosti) stěžovatelky o daňovém podvodu, tedy podmínkou druhou, se krajský soud zabýval samostatně, a to v následujících pasážích odůvodnění, konkrétně v bodech 59 až 62. Této skutečnosti si stěžovatelka nepochybně musela být vědoma, neboť závěry ohledně její vědomé účasti na podvodu rovněž v kasační stížnosti zpochybnila.

[24] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce nepřezkoumatelnosti z důvodu údajného nejasného hodnocení a závěrů krajského soudu, zda byl v souzeném případě

prokázán daňový podvod i vědomé zapojení stěžovatelky do něj. Napadený rozsudek nejprve detailně rekapituluje skutkové okolnosti zjištěné správcem daně ve vztahu k oběma podmínkám neuznání odpočtu DPH (v bodech 37 až 42 pro řetězec A; v bodech 44 až 46 pro řetězec B). Následně v části věnované právnímu hodnocení krajský soud zdůraznil vybrané okolnosti, které v daném případě považoval za rozhodné ve vztahu k oběma podmínkám (bod 54 a body 59 až 62). V závěru rozsudku pak provedl celkové zhodnocení, že žalovaný unesl důkazní břemeno, a to jak ve vztahu k existenci daňového podvodu, tak ve vztahu k vědomosti stěžovatelky o něm (bod 66).

[25] Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ani z důvodu namítaného nevypořádání se s žalobní námitkou nesprávného doručování písemností správcem daně. Této otázce se krajský soud (byť stručně) věnoval v bodě 65 odůvodnění napadeného rozsudku, kde uvedl, že stěžovatelka v žalobě vznesla toliko obecné tvrzení, aniž blíže konkretizovala, jakým způsobem měla být v důsledku tohoto postupu zkrácena na svých právech. V žalobě stěžovatelka otázku vadného doručování zmínila pouze v části rekapitulující daňové řízení, text žaloby v této souvislosti toliko neurčitě poukazoval na porušování předpisů při doručování správcem daně, aniž stěžovatelka konkrétně uvedla, při doručování jakých konkrétních písemností mělo dojít k pochybení správce daně, a zejména jak se tato skutečnost negativně promítla do stěžovatelčích práv. Toto odůvodnění považuje Nejvyšší správní soud za dostačující, ostatně ani v kasační stížnosti stěžovatelka neupřesnila, které konkrétní písemnosti měly být vadně doručovány a jaký vliv měla tvrzená vada řízení na zákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného.

[26] Nejvyšší správní soud poté přistoupil k posouzení námitek zpochybňujících zákonnost napadeného rozsudku krajského soudu. V této souvislosti nejprve konstatuje, že není pravdivé stěžovatelčino tvrzení, že by jí žalovaný či krajský soud kladli k tíži, že se společnosti TENLOFT (v řetězci A) a NBC (v řetězci B) staly nekontaktními a nepodaly daňová přiznání, a že by pouze z těchto skutečností byla dovozována vědomost stěžovatelky o jejím zapojení do daňového podvodu. Jak bylo uvedeno výše, veškeré skutečnosti, na základě kterých měl krajský soud ve shodě s žalovaným za prokázanou vědomost stěžovatelky o daňovém podvodu, podrobně rekapituloval v bodech 59 až 62 odůvodnění napadeného rozsudku a vycházel ze skutečností existujících v době sporných obchodů, kterých si stěžovatelka byla, anebo měla a mohla být vědoma.

[27] Ve zbytku kasační stížnosti stěžovatelka zpochybnila naplnění druhé podmínky s poukazem na to, že o účasti na daňovém podvodu nevěděla, ani vědět nemohla a neměla. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka (až na výjimky) nečiní spornými jednotlivá skutková zjištění, nýbrž nesouhlasí s jejich celkovým hodnocením, a dále namítá, že žádná z dílčích skutečností není sama o sobě v rozporu se zákonem. Jak ovšem vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu citované výše, k prokázání naplnění první i druhé podmínky postačuje zjištění provázaného komplexu dostatečně silných dílčích (byť nepřímých) důkazů, které nelze hodnotit izolovaně, nýbrž právě v jejich komplexnosti (např. výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 206/2020-41 ve věci *PM Trading*, body 35 a 47). Učiněná zjištění žalovaného, rekapitulovaná výše v bodě [6] tohoto rozsudku, tak krajský soud správně vyhodnotil jako řetězec nepřímých důkazů, které ve své komplexnosti prokazují, že stěžovatelka o své účasti na daňovém podvodu věděla.

pokračování

[28] Pokud stěžovatelka v dotčených zdaňovacích obdobích nakupovala betonářskou ocel ve velkém objemu pouze od společností zapojených do obou podvodných řetězců, přičemž tyto společnosti neměly obchodní historii ani zkušenosti s obchodováním s danou komoditou a nezveřejňovaly o sobě žádné bližší informace, lze takové transakce hodnotit jako nestandardní a podezřelé. Vysvětlení stěžovatelky, že při navázání spolupráce s oběma přímými dodavateli vycházela z dobré zkušenosti s jejich zaměstnancem, jakož i z dobrých obchodních vztahů, je nutno hodnotit jako nevěrohodné, neboť nevysvětluje, o co se stěžovatelčina důvěra na počátku obchodních vztahů opírala, když logicky žádné zkušenosti s dodavateli ani s jejich zaměstnancem mít nemohla. V řízení bylo dále prokázáno sjednání velmi krátkých lhůt (v délce jednoho až tří dnů) splatnosti faktur u jediného odběratele stěžovatelky, nestandardně nízká výše obchodní marže, znalost nejen konkrétního výrobce oceli, ale rovněž konkrétního zahraničního dodavatele na počátku řetězce (a s tím související otázka, proč bylo nutno zboží nakupovat postupně prostřednictvím několika článků v řetězci), zajištění dopravy od výrobce přímo k odběrateli stěžovatelky a neobvyklé disponování dodacími listy výrobce či absence písemných smluv (ve správním spise žádné rámcové smlouvy založeny nejsou a ani krajskému soudu nebylo jejich doložení daňovým orgánům stěžovatelkou prokázáno), anebo prokázání alespoň písemných objednávek. Na základě souhrnu všech uvedených skutečností se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s hodnocením krajského soudu (a žalovaného), že lze mít vědomou účast stěžovatelky na daňovém podvodu za prokázanou bez důvodných pochybností.

[29] Nejvyšší správní soud zároveň nad rámec uvedeného podotýká, že je mu z jeho rozhodovací činnosti známo, že se v případě stěžovatelky nejedná o jediné dva podvodné řetězce, do nichž byla zapojena. Rovněž ze závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019-58, vyplývá stěžovatelčina vědomost o zapojení do podvodného řetězce společností obchodujících rovněž s betonářskou ocelí, kdy v roce 2012 nakupovala toto zboží od jiného dodavatele, společnosti E-data spol. s r.o. V tomtéž roce však bylo prokázáno rovněž její zapojení do podvodného řetězce s dodavatelem REWAST, který byl jejím přímým dodavatelem i v nyní posuzovaném případě. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud taktéž přisvědčil závěrům krajského soudu a žalovaného, že ve vztahu k tomuto dodavateli stěžovatelka věděla, či přinejmenším vědět mohla a měla, o zapojení do podvodného řetězce (viz bod 44 odůvodnění).

[30] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud považoval za nadbytečné vypořádávat další kasační námitky směřující proti závěrům o nepřijetí dostatečných rozumných opatření, jimiž by stěžovatelka minimalizovala riziko účasti na podvodu. Přestože se krajský soud (stejně jako žalovaný) zabýval i touto třetí podmínkou, učinil tak nad rámec nezbytného, neboť podstatou zkoumání třetí podmínky je možnost daňového subjektu prokázat dobrou víru v to, že nebyl zapojen do řetězce obchodů zatížených daňovým podvodem. Pokud ovšem v souzené věci žalovaný dospěl k závěru, který dle krajského i Nejvyššího správního soudu obstojí, neboť byl doložen dostatkem shromážděných nepřímých důkazů, že zapojení stěžovatelky do podvodného řetězce bylo vědomé, nelze o dobré víře stěžovatelky hovořit ani jen v teoretické rovině. Pouze na okraj Nejvyšší správní soud poznamenává, že i v případě tvrzené nevědomosti o podvodu stěžovatelka nepředložila v souvislosti s nestandardními a podezřelými obchodními případy žádné důkazy, které by prokazovaly její obezřetnost. Stěžovatelkou poukazovaná

dobrá víra proto zůstala toliko v rovině ničím nepodloženého tvrzení, a závěry krajského soudu by tedy obstály i v této otázce.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[31] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[32] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 10. listopadu 2022

Mgr. Ing. Veronika Juříčková  
předsedkyně senátu