



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **TRUMF International, s. r. o.**, se sídlem Brno, Cejl 504/38, zastoupené Mgr. Nikolou Jílkovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Brno, Drobného 324/72, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 16. 12. 2020, č. j. 65 Af 47/2018 - 87,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 5. 2018, č. j. 22844/18/5300-22443-607102 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem osmnáct dodatečných platebních výměrů ze dne 9. 6. 2017, kterými Finanční úřad pro Olomoucký

kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty v celkové výši 4 568 000 Kč za období červen až srpen a říjen až prosinec 2011, a dále za období leden až prosinec 2012. Současně jí stanovil povinnost zaplatit penále v celkové výši 913 600 Kč. Důvodem pro vydání těchto rozhodnutí bylo zjištění, že některé z obchodních transakcí, jichž se žalobkyně v tomto období účastnila, byly zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně věděla nebo vědět mohla. Za tyto transakce jí proto nebyl uznán nárokovaný odpočet daně.

[2] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci, shora uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud uvedl, že žalobkyně figurovala ve dvou okruzích řetězců, které byly zatíženy podvodem na DPH. První okruh se týkal reklamy na závodních vozidlech a přímý dodavatel reklamy pro žalobkyni byla společnost DG Advantage s. r. o. (dále jen „DG Advantage“), druhý okruh se týkal reklamy na sportovních stadionech a přímý dodavatel reklamy byly buď společnosti PRESSTEX PRINT s. r. o. (dále jen „PRESSTEX PRINT“), nebo PRESSTEX MEDIA, SE. (dále jen „PRESSTEX MEDIA“). Žalobkyně byla vždy posledním článkem řetězce. Co se týče prvního okruhu, krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný ve všech šesti řetězcích řádně identifikoval chybějící daň a uvedl spojitost mezi chybějící daní a konkrétní transakcí popsanou v řetězcích. Chybějící daň byla v jednotlivých řetězcích zjištěna buď na základě neplacení DPH, podání negativního daňového přiznání i přes prokázanou existenci zdanitelného plnění, nebo na základě nekontaktnosti, znemožňující ověřit, zda byla daň z předmětné transakce odvedena; krajský soud aproboval názor daňových orgánů, že absolutní nekontaktnost daňového subjektu může být za určitých okolností dostačující pro závěr o chybějící dani. Žalovaný podle krajského soudu rovněž řádně a dostatečně označil okolnosti, které ve spojení s chybějící daní svědčí o tom, že jednotlivé řetězce byly zatíženy podvodem na DPH. Dle krajského soudu tedy daňové orgány v jednotlivých řetězcích správně identifikovaly chybějící daň a také další okolnosti, svědčící závěru, že se nejednalo o standardní obchodní transakce, ale že jejich účelem bylo vylákání výhody na DPH. Daňové orgány rovněž zřetelně vysvětlily, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Krajský soud se ztotožnil rovněž se závěrem žalovaného ohledně objektivních okolností, ze kterých dle něj vyplývá, že žalobkyně nejméně měla a mohla vědět o tom, že jsou jednotlivé transakce zcela nestandardní. Dle soudu tedy daňové orgány dostatečně prokázaly, že ve zjištěných řetězcích, týkajících se reklam na závodních automobilech, došlo k podvodu na DPH a žalobkyně o tomto podvodu mohla a měla vědět. Pokud jde o druhý okruh, krajský soud vyjádřil nesouhlas s názorem žalovaného, že žalobkyni mělo na nestandardnost situace upozornit to, že jak společnosti PRESSTEX PRINT a PRESSTEX MEDIA neplní své daňové povinnosti, vybírají peníze z účtu a že jejich účetnictví není k dispozici. Upozornil, že tyto skutečnosti nemohly být žalobkyni známy, případně nastaly až po uzavření jednotlivých smluv. Přesto shledal žalovaným zjištěné okolnosti dostačujícími pro závěr, že žalobkyně alespoň mohla vědět, že dotčené transakce jsou nestandardní. Žalovaný podle krajského soudu řádně ve všech třech řetězcích druhého okruhu identifikoval chybějící daň a uvedl spojitost mezi chybějící daní a konkrétní transakcí popsanou v řetězci, stejně tak řádně označil okolnosti, které ve spojení s chybějící daní svědčí o tom, že řetězec byl zatížen podvodem na DPH. Krajský soud tak uzavřel,

pokračování

že žalovaný i v druhém řetězci dostatečně vysvětlil, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, a že své důkazní břemeno unesl.

[3] Námitku týkající se nezákonného přenosu důkazního břemene krajský soud označil za nedůvodnou, neboť správce daně výzvou ze dne 9. 3. 2017, č. j. 414929/17/3107-60562-803351, nepřenesl důkazní břemeno ohledně existence podvodu na DPH, nýbrž pouze žalobkyni umožnil vylíčit, jaká opatření přijala k tomu, aby zabránila své (nevědomé) účasti na daňovém podvodu. Krajský soud shledal nedůvodnou rovněž námitku týkající se možné přednostní aplikace institutu ručení podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. K tomu uvedl, že podle ustálené judikatury nebylo možné tento institut v posuzované věci aplikovat, neboť se jedná o institut spadající do fáze placení daní, kdežto odepření nároku na odpočet DPH spadá do fáze nalézacího řízení.

[4] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatelka namítla, že neplnění daňových povinností nemůže být automaticky považováno za podvod na dani, a že krajský soud nahlíží na princip neutrality DPH zcela chybně. To, že si plátce daně nárokuje zaplacenou daň na vstupu, neznamená automaticky získání výhody. Pokud plátce daně požaduje po státu „*refundaci*“ DPH, kterou již zaplatil svému odběrateli, jedná se pouze o navrácení toho, co již zaplatil. DPH musí být pro plátce vždy neutrální, což znamená, že daň, kterou plátce daně uhradí dodavateli, mu musí být formou nároku na odpočet daně státem následně vrácena, což potvrzuje i rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-430/19. V posuzované věci krajský soud ignoroval, že stěžovatelka závazky svým dodavatelům řádně uhradila, takže jí nemohla vzniknout žádná výhoda v podobě čerpání odpočtu daně z přidané hodnoty, neboť se na základě výše uvedených principů u ní chovala DPH zcela neutrálně.

[6] V dalším argumentačním okruhu stěžovatelka namítla, že žalovaný ani krajský soud nepopsali, v čem podvod na dani spočíval a jak z něj stěžovatelka profitovala. Dle stěžovatelky *„za podvod na dani nelze považovat situaci, kdy správce daně dodatečně některému subjektu v řetězci doměří daň například tím, že mu odmítne nárok na odpočet daně na vstupu, a ten tuto dodatečně doměřenou daň nezaplatí, nebo když mu vyměří daňovou povinnost ve výši nula. Stejně tak musí být prokázáno, že daňovým podvodem byla zasazena právě ta plnění, u kterých si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet. Rovněž nepostačí konstatovat, že některý z článků v řetězci je nekontaktní a že nebylo možno u něj plnění ověřit, aniž by bylo prokázáno, že účelem celé transakce bylo získání výhody spočívající v čerpání nadměrného odpočtu z fakturace.“* Krajský soud měl postupovat v rozporu s těmito skutečnostmi, což stěžovatelka podpořila rozsáhlou citací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019 - 32. Ve věci jednoho z přímých dodavatelů stěžovatelky, společnosti PRESSTEX MEDIA, pak *„všechna tvrzení a závěry krajského soudu vyvrací rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2020, č. j. 6 Afs 83/2020 - 32, ve kterém byla řešena totožná situace, totožný dodavatel i totožná období jako v případě stěžovatelky.“* Konečně, krajský soud popsal chybějící daň u jednotlivých společností,

nacházejících se na tvrzené pozici „missing trader“, nedostatečně a v rozporu s odkazovanou judikaturou. Nadto je nesporné, že stěžovatelka svým dodavatelům vše uhradila. Nemohla tedy získat daňové zvýhodnění v podobě odpočtu daně, kterou by svému dodavateli neuhradila. Jedinou výhodu mohl čerpat ten, kdo daň obdržel a neodvedl.

[7] Stěžovatelka se dále vyjádřila k jednotlivým „objektivním“ okolnostem, které měly svědčit o její vědomosti o zapojení do podvodných jednání. Uvedla, že za znak existence podvodu na dani a vědomou účast stěžovatelky na něm nelze považovat, že za některé subjekty v řetězcích jednali tzv. „bílí koně“, nebo že někteří dodavatelé stěžovatelky měli tzv. virtuální sídla. Krajský soud nevysvětlil ani to, proč by mělo být podezřelé, že dodavatelé stěžovatelky nevkládají účetní závěrky do sbírky listin (což je zcela běžné). Ani registrace dodavatele k DPH těsně před uzavřením smlouvy se stěžovatelkou jí nemohla na cokoliv upozornit. Rovněž to, že cena plnění mnohonásobně převyšovala obvyklou cenu, není relevantní. Stěžovatelka žádnou jinou obvyklou cenu neznala, přičemž v řízení ve věci daně z příjmů považoval obdobné ceny za ceny obvyklé sám žalovaný. Také okolnost, že ve smlouvách nebylo řádně specifikováno reklamní plnění, není podstatné; předmětné smlouvy naplňovaly zákonné požadavky a byly platné, přičemž uspořádání smluvních vztahů je zcela na smluvních stranách. Stěžovatelka konečně dodala, že za objektivní okolnosti, které prokazují vědomost účasti na podvodu, lze považovat pouze skutečnosti, které nastaly a byly zjistitelné před samotnými obchody. Obecně podotkla, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019 - 40, zcela vyvrací závěry žalovaného i krajského soudu.

[8] V posledním okruhu kasačních námitek stěžovatelka uvedla, že s ohledem na velké množství pochybností o zjištěném skutkovém stavu a na intenzitu skutečností přičítaných jí k tíži, měla být aplikována zásada *in dubio pro reo*. Za situace, kdy přímý dodavatel stěžovatelky, společnost DG Advantage, byl pro svého správce daně kontaktní, řádně přiznával plnění poskytnutá ve prospěch stěžovatelky, hradil své daňové povinnosti a závazky vůči dodavatelům reklamy, reklamu realizoval a stěžovatelce realizaci dokládal, stěžovatelka nemohla vědět, že je v „nějakém“ řetězci, který ani nemohla znát, spáchán údajný podvod na dani. Ani další okolnosti, včetně například určitých nesrovnalostí ve výpovědích jednatelů stěžovatelky a společnosti DG Advantage, závěry krajského soudu neprokazují. Krajský soud nevysvětlil, proč jednotlivé skutečnosti (nekontaktnost, neplacení nebo doměření daně) zakládají podvod na dani, jak z něj stěžovatelka profitovala a jak o něm mohla vědět v době realizace obchodů. Rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud se rovněž nevypořádal s důvody, proč na posuzovanou věc nelze aplikovat závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Ans /2005, sp. zn. 4 Afs 58/2017 či sp. zn. 7 Afs 66/2013, a v rozsudcích Soudního dvora EU pod sp. zn. C-80/11, C-384/04 a C-285/11, na které poukazovala v žalobě. Od názorů vyslovených v těchto rozhodnutích se krajský soud odchyloval. Bylo tedy zasaženo do ústavně garantovaného práva stěžovatelky ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a ve smyslu čl. 47 Listiny základních práv Evropské unie.

pokračování

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Krajský soud neměl povinnost vypořádat se s každou dílčí žalobní námitkou, přičemž na nosné žalobní argumenty odpověděl. Pokud jde o kasační námitky týkající se neutrality daně, ty jsou nepřijatelnou novotou. Okruh těchto námitek je nadto založen na dezinterpretaci judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU; stěžovatelce může být nárok na odpočet daně odepřen, pokud vznikl na základě podvodného jednání s cílem získat nárok na odpočet daně neoprávněně. Zásady neutrality daně se nemůže dovolávat osoba, která tuto zásadu sama porušila. Ke třetímu okruhu kasačních námitek žalovaný uvedl, že stěžovatelkou citovaná judikatura je zcela nepřiléhavá a zavádějící. Za účelovou dezinterpretaci závěrů daňových orgánů a soudů již přitom byla zástupkyně stěžovatelky v minulosti kárána v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 428/2019. Žalovaný v každém případě všem svým povinnostem dostal a klíčové okolnosti identifikoval a prokázal. Žalovaný konečně podotkl, že na objektivní okolnosti je třeba nahlížet jako na ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které nelze hodnotit odděleně. V posuzované věci zjištěné objektivní okolnosti nepochybně svědčí o tom, že si účast na podvodných obchodních řetězcích zavinila sama stěžovatelka, která ostatně celou řadu okolností ani nerozporuje. Veškeré zjištěné okolnosti jednoznačně prokazují, že stěžovatelka o podvodu na dani věděla či vědět mohla. Kasační stížnost tedy není důvodná.

[10] Stěžovatelka v replice zopakovala, že se v projednávané věci nejednalo o narušení daňové neutrality tak, jak ji chápe judikatura Soudního dvora EU. Pokud totiž byla daň řádně přiznána a nedošlo pouze k jejímu zaplacení, nelze o daňovém podvodu uvažovat. To potvrzuje též stanovisko generální advokátky ve věci C-4/20. Žalovaný tedy existenci podvodu na dani neprokázal. Stěžovatelka dodala, že její dodavatelé daň přiznali a odvedli, a že z uvedených transakcí žádným způsobem neprofitovala, neboť daň svým dodavatelům zaplatila.

[11] Žalovaný na repliku zareagoval podáním, ve kterém uvedl, že citované stanovisko generální advokátky na danou věc nedopadá, neboť se týká odlišné právní otázky [zahrnutí úroků z prodlení do ručení třetí osoby za dluh ve smyslu čl. 205 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)], přičemž Soudní dvůr EU v předmětném rozsudku závěry generální advokátky ani nenásledoval. Pokud jde o tvrzení stěžovatelky, že její dodavatelé daň přiznali a odvedli, to je zcela v rozporu se spisovým materiálem, napadeným rozhodnutím i napadeným rozsudkem. Konečně, žalovaný netvrdil, že by stěžovatelka z předmětných transakcí profitovala.

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Před věcným projednáním kasačních námitek Nejvyšší správní soud považuje za nutné vyjádřit se ke stěžovatelkou zvolenému způsobu kasační argumentace. Nelze si totiž nevšimnout, že v kasační stížnosti (stejně jako v žalobě) je uvedena řada obecných tvrzení, která nejsou jakkoli konkretizována, respektive provázána na nyní posuzovanou věc. Řízení před Nejvyšším správním soudem (stejně jako před krajským soudem) je přitom ovládáno dispoziční zásadou. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti proto do značné míry předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele; takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, či rozsudky téhož soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, nebo ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20).

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Důvodnost této námítky by totiž sama o sobě postačovala ke zrušení napadeného rozsudku, a to bez možnosti vypořádat námítky věcného charakteru. Judikatura Nejvyššího správního soudu v tomto ohledu setrvale vychází z toho, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je dána mimo jiné tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz rozsudky ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, či ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvracet. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Jak k tomu přílehavě uvádí Ústavní soud, „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (viz náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, nebo též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, či ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50).

[16] Stěžovatelka namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku s argumentací, že krajský soud nevysvětlil, (i) proč nekontaktnost některých subjektů posuzovaného řetězce, či neplacení daně, nebo doměření daně některým subjektům v tomto řetězci zakládají podvod na DPH, (ii) jak stěžovatelka z podvodu profitovala, a (iii) jak o něm mohla vědět v době realizace obchodů. Dle názoru kasačního soudu se však krajský soud k těmto otázkám vyjádřil zcela dostatečně. V bodech 19 až 21 odůvodnění svého rozsudku popsal podstatu podvodu na DPH (jeden z účastníků řetězce neodvede, tj. nezaplatí, státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH; doměření daně přitom představuje, zjednodušeně řečeno, přímý následek nezaplacení daně). V podrobnostech nadto krajský soud odkázal na přílehavou judikaturu, ve které jsou různé aspekty podvodu na DPH blíže rozvedeny. V bodě 52 se srozumitelně vyjádřil k tomu, proč je za určitých okolností možné považovat (následnou) nekontaktnost daňového subjektu za charakteristický znak daňového podvodu. V bodech 54 a 74 obecně uvedl, že účelem obchodních transakcí, ze kterých

pokračování

stěžovatelce nebyl uznán odpočet DPH, bylo vylákání výhody na DPH. Netvrdil ale, že by z podvodu „*profitovala*“ sama stěžovatelka, přičemž ovšem současně upozornil, že taková okolnost není v posuzované věci relevantní; povinností soudu nebylo tvrdit či prokazovat, zda a případně jak z podvodu profitovala přímo stěžovatelka. Zejména v bodech 50, 55 a 69 – 71 odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud shrnul objektivní okolnosti, na jejichž základě dospěl k závěru, že stěžovatelka měla o podvodu vědět již v době, kdy předmětné obchody realizovala. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že se krajský soud k předmětným aspektům posuzované věci vyjádřil, a to v rozsahu odpovídajícím žalobním námitkám.

[17] Stěžovatelka krajskému soudu dále vytýkala, že se v napadeném rozsudku nevypořádal s jejími četnými odkazy na rozličná soudní rozhodnutí. Nejvyšší správní soud však ani v této okolnosti nedostatek napadeného rozsudku neshledal. Jak již totiž krajský soud výstižně uvedl v bodě 23 odůvodnění rozsudku, naprostá většina žalobních námitek se pohybovala ve zcela obecné rovině, přičemž stěžovatelka předmětnou judikaturu rozsáhle citovala, aniž by však konkrétní závěry vyplývající z této judikatury navázala na zcela konkrétní skutkové okolnosti nyní posuzovaného případu. Za těchto okolností nebylo povinností krajského soudu, aby se v napadeném rozsudku jednotlivě vyjadřoval ke každému v žalobě zmíněnému judikátu; tak daleko požadavky na přezkoumatelnost napadeného rozsudku nepochybně nesahají. Pro věc je podstatné, že se krajský soud náležitě vypořádal se stěžejními žalobními námitkami, přičemž jeho závěry, vyjádřené zejména v bodech 51 - 56 a 70 – 74 odůvodnění napadeného rozsudku, jsou ve všech ohledech zcela přezkoumatelné.

[18] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) tedy není dán.

[19] Nejvyšší správní soud se dále zabýval okruhem kasačních námitek týkajících se tvrzeného nesprávného náhledu krajského soudu na princip daňové neutrality (viz bod [5] výše). Úvodem je třeba poznamenat, že princip neutrality DPH je s problematikou podvodu na DPH neoddělitelně spojen. S ohledem na šíři žalobních námitek a tomu odpovídajícímu rozsahu odůvodnění napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud shledal, že tento okruh kasačních námitek nelze považovat za nepřipustné novoty ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[20] S odkazem na četnou a oběma stranám známou judikaturu Soudního dvora EU, jakož i judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž stěžovatelka i krajský soud vycházely, je vhodné nejprve připomenout, že základním předpokladem pro konstatování podvodného jednání je skutečnost, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, tedy že v řetězci je zjištěna „*chybějící daň*“.

[21] Odepření nároku na odpočet daně nesplňuje výběr „*chybějící daně*“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný člen řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel směrnice o DPH, neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Stručně řečeno, správce daně je povinen prokázat existenci chybějící daně, není však povinen (neboť to často není ani objektivně možné) vyčíslit výši

chybějící daně „*na korunu přesně*“. Proto je potřeba narušení neutrality chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného, respektive fungování podvodných řetězců, neboť judikatura Soudního dvora EU ani judikatura Nejvyššího správního soudu pojem chybějící daně nikde nedefinuje. Z výše uvedených důvodů je judikaturou Soudního dvora EU chápáno jako podvod na dani již takové jednání, které vede k ohrožení správného výběru daně a ohrožení řádného fungování společného systému DPH.

[22] Samotné narušení neutrality daně však ještě nepostačuje k závěru o podvodném jednání, ale je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání (nikoli například z důvodu podnikatelského rizika). Rozhodné proto je posouzení všech aspektů daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. například rozsudky tohoto soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 58).

[23] Konečně, ani prokázání existence daňového podvodu ještě neopravňuje správce daně nepřiznat uplatněný nárok na odpočet daně, pokud o svém zapojení v podvodném řetězci daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět. Zásady neutrality a právní jistoty se však nemůže dovolávat osoba, která se, byť i jen ve formě nevědomé nedbalosti podílela na daňovém úniku. Za tím účelem byl vytvořen vědomostní test, jehož struktura poskytuje záruku ochrany poctivých podnikatelů, kteří se i přes veškerou svoji obezřetnost mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty (viz například rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 5. 2017, ve věci C - 624/15, *Litdana UAB*, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43).

[24] Nárok na odpočet DPH může být odepřen, jen pokud se jedná o prokazatelný daňový podvod nebo došlo-li k porušení formálních požadavků v takovém rozsahu, že nebylo možné ověřit splnění hmotněprávních podmínek pro takový postup. Podvodný řetězec posuzuje správce daně jako celek, jinými slovy, není třeba, aby konkretizoval, na jakém článku řetězce se daňový subjekt nacházel (*missing trader, buffer, broker*). Naopak při provádění tzv. vědomostního testu (viz odst. [23] výše) je třeba postupovat výhradně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a je třeba posuzovat pouze ty skutečnosti a okolnosti, které daňový subjekt mohl či měl vědět nebo mohl učinit pro to, aby se podvodu vyhnul. Vědomostní test chrání právě ty subjekty, které se v řetězci nacházejí či ocitnou, aniž by o podvodném jednání věděly či vůbec mohly vědět (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31).

[25] Skutečnosti svědčící odepření nároku na odpočet prokazuje správce daně. V první řadě prokazuje existenci podvodu a musí popsat, v čem spočívá, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018 č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, či ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 - 49). 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*“ (srov.

pokračování

rozsudek tohoto soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS). 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 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 EU ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, jakož i rozsudek ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech *Mahagében a Petér Dávid*).

[26] Jak již bylo opakovaně judikováno, základem podvodu je zjištění narušení neutrality daně v řetězci. Nejvyšší správní soud nepopírá, že k neodvedení daně nemusí dojít pouze z důvodu podvodu; je proto třeba zkoumat, zda se jedná skutečně o důsledek podvodného jednání. Podvodem zcela jistě není jen to, že daňový subjekt v řetězci daní, která je mu vyměřena, neuhradí. Aby bylo možné dojít k závěru o podvodu, je nutno posoudit zejména všechny právní, obchodní a personální vztahy mezi zúčastněnými subjekty. Výše již bylo uvedeno, že není povinností správce daně prokázat, kterým článkem řetězce a jakým konkrétním způsobem byl podvod spáchán, musí být však postaveno na jisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočívá (viz například rozsudek tohoto soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[27] Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek v řetězci. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 - 49, uvedl, že „[p]lnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasazeno. 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.“

[28] V rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 47, Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl, že „si je [...] vědom, že prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, protože lpění na něm by mohlo vést k neefektivnosti odhalování daňových podvodů, a tedy i sanování jejich dopadů na veřejný rozpočet. Příčinou bývá často nekontaktnost, nespolupráce či nesolventnost některého ze článků řetězce vedoucí k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovanych v daňovém přiznání, fakticity plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet, doměření daně či jejího exekučního vymáhání. Proto po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost se jich dopátrat.“

[29] Jako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně, které může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání

daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH. Ve výše citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 162/2018 - 47 Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval, že „[d]ůsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. 'chybějící daň', kterýžto pojem Nejvyšší správní soud nevnímá omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).“ Obdobně též například v rozsudku ze dne 13. 8. 2020 č. j. 7 Afs 428/2019 - 39, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o existenci daňového podvodu v případě, ve kterém došlo k detekování narušení neutrality daně právě nastalou nekontaktností společnosti, jež znemožnila ověření správnosti jejich daňových přiznání. V rozsudcích ze dne 14. 11. 2022, č. j. 3 Afs 242/2020 - 32, či ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 - 45, Nejvyšší správní soud vysvětlil, že i vyměření daně ve výši 0 Kč může za určitých okolností znamenat narušení neutrality DPH v transakčním řetězci.

[30] Nejvyšší správní soud na základě těchto judikатурních východisek konstatuje, že krajský soud i žalovaný hodnotili danou problematiku v intencích vyložených principů. Krajský soud dospěl (v souladu se žalovaným) k závěru, že (i) ve zjištěných řetězcích došlo k narušení neutrality daně (byla zjištěna chybějící daň), (ii) v řetězcích byly zjištěny okolnosti, které svědčí o tom, že účelem posuzovaných transakcí bylo vylákání výhody na DPH, a (iii) stěžovatelka s ohledem na zjištěné objektivní okolnosti o těchto podvodech musela či měla vědět. Za této situace je logické, že krajský soud závěry žalovaného o existenci důvodů pro neuznání předmětných nárokových odpočtů daně aproboval. Otázkou, zda stěžovatelce vznikla z účasti na podvodu nějaká výhoda, se krajský soud nezabýval, přičemž to ani nebylo jeho povinností. Jak již totiž bylo zmíněno v odst. [23] tohoto rozsudku, pokud se prokáže, že osoba povinná k dani (stěžovatelka) věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen (viz také rozsudek Soudního dvora EU ze dne 4. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*). To, že stěžovatelka svým přímým dodavatelům nárokovanou daň uhradila, respektive to, zda jí mohla z její účasti na daňovém podvodu vzniknout výhoda, tedy není pro odepření nároku na odpočet DPH relevantní. Podstatné je, že krajský soud dovedl její (přínejmenším nedbalostní) účast na daňovém podvodu.

[31] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že žalovaný ani krajský soud nepopsali, v čem podvod na dani v rámci jednotlivých řetězců spočíval, respektive že nedostatečně popsali chybějící daň. Stěžovatelka k jednotlivým řetězcům pouze namítala, že „není zřejmé, jak došlo ke ztrátě daně“, že „není prokázáno, v čem podvod na dani spočíval“, případně že „není zřejmé, jak došlo ke zvýhodnění kteréhokoliv subjektu“. S ohledem na naprosto obecný charakter těchto námitek kasační soud pro stručnost pouze odkáže na konkrétní části odůvodnění dotčených rozhodnutí, ve kterých se žalovaný i krajský soud všemi okolnostmi podvodu na dani, včetně identifikace chybějící daně,

pokračování

v jednotlivých řetězcích komplexně, obsáhle, a v souladu s ustálenou judikaturou zabývali. Není úkolem kasačního soudu opakovat závěry vyslovené již krajským soudem, pokud se s nimi ztotožňuje, a pokud s nimi stěžovatelka polemizuje pouze v obecné rovině. Pro úplnost lze znovu připomenout, že po daňových orgánech nelze požadovat, aby přesně popsaly, který článek řetězce z neodvedení daně profitoval.

[32] Pokud jde o první řetězec, týkající se reklamy na vozidlech (K.I.T. RACING CS → Mount Futapu → DG Advantage → stěžovatelka), žalovaný se k okolnostem daňového podvodu vyjádřil v bodech 52 - 58 a 159 - 174 svého rozhodnutí, přičemž krajský soud zjištění a závěry žalovaného reflektoval v odst. 26 - 28 odůvodnění napadeného rozsudku; chybějící daň identifikoval u společnosti Mount Futapu. Stěžovatelka v žalobě k tomuto řetězci pouze namítala, že zde „není jasné, zda podvod na dani spočíval v nezaplacení, či v nepřiznání daně“. Tuto tvrzenou „nejasnost“ krajský soud vysvětlil; v odst. 26 odůvodnění rozsudku uvedl, že za dobu, kdy se mělo uskutečnit zdanitelné plnění v tomto řetězci (druhé čtvrtletí 2011), byla společnosti Mount Futapu doměřena DPH v několikanásobné výši oproti DPH přiznané, avšak tato nebyla uhrazena. Stěžovatelka v kasační stížnosti nově bez dalšího tvrdila, že „toto společnosti byla doměřena daň z důvodů neprokázání přijetí zdanitelných plnění, čímž byl celý řetězec popřen žalovaným“, a že se „jedná o skutečnosti, které vznikly až zásahem správce daně v budoucnu a nelze je klást k tíži stěžovatelky.“ Jakkoliv jde o nová tvrzení, která nejsou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. přípustná, Nejvyšší správní soud *obiter dictum* poznamenává, že tyto okolnosti z napadeného rozhodnutí ani z napadeného rozsudku vůbec nevyplývají.

[33] Co se týče druhého řetězce, týkajícího se reklamy na vozidlech (K.I.T. RACING CS → SUNTASUN → DG Advantage → stěžovatelka), žalovaná se k okolnostem daňového podvodu vyjádřila v bodech 59 - 100 a 159 - 174 svého rozhodnutí, přičemž krajský soud zjištění a závěry žalované reflektoval v bodech 30 - 32 odůvodnění napadeného rozsudku. Chybějící daň identifikoval u společnosti SUNTASUN.

[34] U třetího řetězce, týkajícího se reklamy na vozidlech (K.I.T. RACING CS → HALIMAG Trade → DUPRE CONSULT → DG Advantage → stěžovatelka), se žalovaná se k okolnostem daňového podvodu vyjádřila v bodech 101 - 120 a 159 - 174 svého rozhodnutí a krajský soud zjištění a závěry žalované reflektoval v odst. 34 - 37 odůvodnění napadeného rozsudku. Chybějící daň identifikoval u společností HALIMAG a DUPRE CONSULT.

[35] Rovněž ve čtvrtém řetězci, týkajícím se reklamy na vozidlech (K.I.T. RACING CS → Mount Futapu → MACROMEDIA → DG Advantage → stěžovatelka), se žalovaná k okolnostem daňového podvodu obsáhle vyjádřila v bodech 121 - 132 a 159 - 174 svého rozhodnutí; krajský soud tato zjištění a závěry reflektoval v odst. 39 - 41 odůvodnění napadeného rozsudku. Chybějící daň byla identifikována u společnosti Mount Futapu.

[36] V pátém řetězci, ohledně reklamy na vozidlech (J. H. → A. T. MOTOSPORT → Mount Futapu → MACROMEDIA → DG Advantage → stěžovatelka), se žalovaná k okolnostem daňového podvodu vyjádřila v bodech 133 - 140 a 159 - 174 svého rozhodnutí, přičemž krajský soud zjištění a závěry žalovaného reflektoval v odst. 43 - 45

odůvodnění napadeného rozsudku. Chybějící daň byla identifikována u společnosti Mount Futapu.

[37] V šestém řetězci, týkajícím se reklamy na vozidlech (K.I.T. RACING CS → Run Group → MACROMEDIA → DG Advantage → stěžovatelka), se žalovaná k okolnostem daňového podvodu vyjádřila v bodech 141 - 158 a 159 - 174 svého rozhodnutí a krajský soud zde uvedená zjištění a závěry žalovaného reflektoval v odst. 47 - 49 odůvodnění svého rozsudku. Chybějící daň byla identifikována u společnosti Run Group.

[38] V prvním řetězci, ohledně reklamy na stadionech (FC Baník Ostrava → PRESSTEX PRINT → stěžovatelka), se žalovaná k okolnostem daňového podvodu vyjádřila v bodech 195 - 202 a 219 - 221 svého rozhodnutí a krajský soud zjištění a závěry žalovaného reflektoval v odst. 58 - 60 odůvodnění napadeného rozsudku. Chybějící daň byla identifikována u společnosti PRESSTEX PRINT.

[39] V druhém řetězci, týkajícím se reklamy na stadionech (FC Baník Ostrava → PRESSTEX MEDIA → stěžovatelka), se žalovaná k okolnostem daňového podvodu vyjádřila v bodech 203 - 208 a 219 - 221 svého rozhodnutí; krajský soud zjištění a závěry žalovaného reflektoval v odst. 62 - 64 odůvodnění napadeného rozsudku. Chybějící daň byla identifikována u společnosti PRESSTEX MEDIA.

[40] Konečně, ve třetím řetězci, ohledně reklamy na stadionech (SK SIGMA Olomouc a GOLF Aréna → PRESSTEX MEDIA → stěžovatelka), se žalovaná k okolnostem daňového podvodu vyjádřila v bodech 209 - 218 a 219 - 221 svého rozhodnutí a krajský soud zjištění a závěry žalovaného reflektoval v odst. 66 - 68 odůvodnění napadeného rozsudku. Chybějící daň byla identifikována u společnosti PRESSTEX MEDIA.

[41] Co se týče závěrů plynoucích z rozsudku tohoto soudu č. j. 6 Afs 83/2020 - 32, na který stěžovatelka v rámci daného námitkového okruhu odkazovala, ty na posuzovanou věc nedopadají. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost žalovaného, neboť shodně s krajským soudem dospěl k závěru, že žalovaný ve zjištěném řetězci, ve kterém mělo dojít k podvodu na DPH, nedostatečně identifikoval chybějící daň. V tehdy projednávané věci totiž z obsahu spisu totiž nešlo dovodit, že by u dodavatele žalobce (společnosti PRESSTEX MEDIA) došlo k daňovému úniku, který by byl součástí podvodu na DPH; z listin založených ve spise nevyplývalo, že by společnosti PRESSTEX MEDIA byla za období únor - červen 2013 DPH skutečně doměřena. Oproti tomu v nyní posuzovaném případě je relevantní zdaňovací období roku 2012, přičemž zde žalovaný chybějící daň u společnosti PRESSTEX MEDIA řádně identifikoval (za první, druhé a čtvrté čtvrtletí 2012 jí byla doměřena daň, avšak nebyla uhrazena, za třetí čtvrtletí 2012 jí byla vyměřena daň ve výši 0 Kč), a rovněž uvedl spojitost mezi chybějící daní a konkrétní transakcí popsanou v řetězci (viz body 219 - 221 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvodným ani okruh kasačních námitek shrnutý v odst. [6] tohoto rozsudku.

[42] Nejvyšší správní soud se dále zabýval kasačními námitkami týkajícími se zjištěných objektivních okolností, které měly svědčit o tom, že stěžovatelka věděla nebo mohla a měla

pokračování

vědět, že se svým jednáním účastní řady plnění, která jsou součástí podvodu (viz bod [7] tohoto rozsudku). Stěžovatelka existenci zjištěných objektivních okolností nepopírá, pouze obecně zpochybňuje jejich relevanci pro závěr o její vědomé (nedbalostní) účasti na daňovém podvodu.

[43] Žalovaný u prvního okruhu řetězců zjistil tyto objektivní okolnosti svědčící o stěžovatelčině zaviněné účasti na podvodných obchodech: 1) podpisem smluv stěžovatelka vyslovila souhlas s poskytnutím služeb subdodavatelé reklamních služeb, aniž by je znala či o nich cokoli zjišťovala, 2) jednatel stěžovatelky uzavřel smlouvy s cenou, která mnohonásobně převyšovala cenu obvyklou (v některých případech více než dvacetkrát), ačkoliv měl dle vlastních slov obecnou představu o trhu s reklamou a o neobvykle vysokých cenách věděl, 3) dodavatel stěžovatelky v době uzavření smluv nezveřejňoval účetní závěrky, měl virtuální sídlo a jako plátce DPH se registroval těsně před uzavřením předmětných smluv, 4) stěžovatelka vůbec nezjišťovala nabídky poptávaných služeb od jiných společností a vysoká cena nebyla ani odůvodněna například doplňkovými službami, 5) ve smlouvách byl rozsah reklamního plnění specifikován zcela obecně, 6) smlouvy byly fakticky totožné a cena činila ve všech případech 490 000 Kč; v jedné smlouvě však cena činila 1 000 000 Kč, aniž by bylo zřejmé proč, 7) ve výpovědích jednatelů dodavatele a stěžovatelky existovaly rozpory ohledně místa podpisu smluv.

[44] U druhého okruhu řetězců krajský soud vycházel z těchto zjištěných objektivních okolností: 1) jednatel stěžovatelky uzavřel smlouvy za cenu, která mnohonásobně převyšovala cenu obvyklou, ačkoliv měl dle vlastních slov obecnou představu o trhu s reklamou 2) tvrzení stěžovatelky, že nemohla uzavřít smlouvy přímo s „*prvními články řetězce*“, tyto společnosti (sportovní kluby) označily na nepravdivé, 3) smlouvy neobsahovaly přesná ujednání o obsahu reklamního plnění a není z nich zřejmé, jak byla stanovena cena, 4) společnosti PRESSTEX PRINT a PRESSTEX MEDIA nezveřejňovaly účetní závěrky a měly virtuální sídla.

[45] Nejvyšší správní soud již mnohokrát judikoval, že jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit je izolovaně (viz například rozsudky ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 - 104, nebo ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47). Právě to však v posuzované věci činí stěžovatelka. Judikatura jasně vychází z toho, že při posuzování, zda zjištěné okolnosti nasvědčují závěru, že daňový subjekt alespoň mohl a měl vědět o své účasti na podvodných plněních, je třeba zjištěné okolnosti hodnotit v jejich vzájemném souhrnu, což ostatně krajský soud správně uvedl v odst. 21 odůvodnění svého rozsudku. Nejvyšší správní soud se přitom s hodnocením krajského soudu obsaženým v bodech 55 a 71 odůvodnění napadeného rozsudku zcela ztotožňuje. Za stěžejní okolnosti, svědčící o minimálně nedbalostní účasti stěžovatelky na předmětných řetězcích, je třeba označit extrémní rozdíl sjednaných cen plnění oproti cenám obvyklým (490 000 Kč, respektive v jednom případě 1 000 000 Kč oproti cca 40 000 Kč běžné ceny u prvního článku v prvním okruhu řetězců; v druhém okruhu řetězců byly rozdíly ještě mnohem markantnější), které stěžovatelka akceptovala přesto, že měla mít obecnou představu o trhu s reklamou. Ochota stěžovatelky přistoupit k takto vysokým cenám, aniž by zjišťovala nabídky od jiných společností nebo si alespoň zajistila reálně vymahatelnou smluvní dokumentaci, je vskutku krajně podezřelá. Tyto zásadní

okolnosti se přitom vyskytovaly ve všech řetězcích. Další zjištěné okolnosti pak jen Nejvyšší správní soud utvrzují v závěru, že stěžovatelka naprosto nedodržela potřebnou podnikatelskou obezřetnost a neprojevila žádnou snahu se ujistit, že se přijetím plnění nebude podílet na daňovém úniku.

[46] Stěžovatelka v souvislosti s námitkami týkajícími se objektivních okolností obecně odkázala na rozsudek č. j. 2 Afs 297/2019 - 40, ve kterém tento soud uzavřel, že „se žalovanému nepodařilo snést takové důkazy, které by v jednotlivostech (ale i ve svém souhrnu) osvědčovaly, že stěžovatelka věděla nebo mohla a měla vědět, že se předmětnou transakcí účastnila na daňovém podvodu“. Závěry uvedené v tomto rozsudku ovšem na posuzovanou věc nejsou přílehlavé. Ačkoliv zde Nejvyšší správní soud rovněž posuzoval, zda zjištěné objektivní okolnosti osvědčovaly alespoň nedbalostní účast stěžovatelky na daňovém podvodu, penzum zjištěných (a tedy i posuzovaných) objektivních okolností bylo oproti nyní posuzovanému případu naprosto odlišné.

[47] Kasační soud konečně dodává, že žalovaný a krajský soud skutečnost, že některé společnosti, u kterých byla identifikována chybějící daň, byly řízeny prostřednictvím tzv. *bílých koní*, považovali pouze za jednu z okolností svědčících o tom, že řetězec byl zatížen podvodem na DPH (viz odst. 53 odůvodnění napadeného rozsudku), nikoliv za okolnost svědčící závěru, že stěžovatelka mohla a měla vědět o své účasti na podvodném jednání. Krajský soud rovněž v odst. 70 odůvodnění napadeného rozsudku vyjmenoval žalovaným zjištěné okolnosti, které dle jeho názoru neměly vypovídací hodnotu o tom, zda stěžovatelka mohla rozpoznat nestandardnost transakcí, neboť tyto okolnosti jí nemohly být (v době uzavírání smluv) známy. Přesto dospěl ke (správnému) závěru, že i bez těchto okolností závěry žalovaného o vědomé účasti stěžovatelky na podvodných obchodech ob stojí. Poznámka stěžovatelky, že za objektivní okolnosti, které prokazují vědomost účasti na podvodu, lze považovat pouze skutečnosti, které nastaly a byly zjištěné před samotnými obchody, je tedy irelevantní, neboť krajský soud právě takto na věc nahlížel.

[48] Nejvyšší správní soud tedy ani tento okruh kasačních námitek neshledal důvodným, a naopak se ztotožnil se závěry krajského soudu, že stěžovatelka o své účasti na podvodných řetězcích přinejmenším měla a mohla vědět.

[49] Jelikož krajský soud posoudil všechny relevantní věcné otázky správně, nebyly naplněny ani důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[50] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[51] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

pokračování

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. února 2023

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu