



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Business Advisor, a.s.**, IČ 278 25 094, se sídlem Hradní 27/37, Ostrava, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 10. 2020, č. j. 38112/20/5300-21442-809464 a č. j. 38113/20/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 5. 2022, č. j. 25 Af 160/2020-154,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 10. 2020, č. j. 38112/20/5300-21442-809464, žalovaný změnil 21 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též „správní orgán I. stupně“) ze dne 29. 5. 2017, kterými byla žalobci doměřena DPH, včetně penále, za zdaňovací období červen až listopad 2011, duben až prosinec 2012 a březen až srpen a listopad 2013. Rozhodnutím ze dne 15. 10. 2020, č. j. 38113/20/5300-21442-809464, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dvěma dodatečným platebním výměrům, kterými správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období prosinec 2011 a září 2013 a odvoláním napadené dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný odůvodnil ve všech případech doměření daně neuznáním žalobcem nárokovaných odpočtů DPH na vstupu z plnění, která mu měla v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytnout

společnost Propagstorm a. s. (dále jen „Propagstorm“), neboť transakce byla zasažena podvodem na DPH, jehož se žalobce vědomě účastnil.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného žalobu. Krajský soud v Ostravě shora označeným rozsudkem žalobu zamítl. K námitkám týkajícím se porušení ustanovení o řízení předeslal, že takové vady jsou relevantní pouze tehdy, pokud mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. Žádná z tvrzených vad v sobě však zjevně neobsahuje potenciál, a to ani jako jednu z variant možných řešení, že bez ní by byl výsledek řízení jiný. Úkony při zahájení daňové kontroly byly dostačující pro závěr, že daňová kontrola nebyla zahájena toliko formálně pouze za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty k doměření daně, naopak jednáním ze dne 30. 6. 2014 byla zahájena řádně a podle § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (DŘ), došlo v důsledku jejího zahájení k počátku běhu nové lhůty do 30. 6. 2017. K dalšímu prodloužení o 1 rok pak došlo v důsledku oznámení prvostupňových dodatečných platebních výměrů žalobci, a protože v průběhu této prodloužené lhůty nabyla odvolací rozhodnutí právní moci, k zániku práva stanovit daň dosud nedošlo. Krajský soud neshledal žádný vliv na běh této prodloužené lhůty v souvislosti s postupem žalovaného při vyřizování žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledkům odvolacího řízení. Krajský soud souhlasil s žalobcem, že seznámení se s výsledky odvolacího řízení podle § 115 DŘ není toliko formálním úkonem, ale naopak umožňuje daňovému subjektu hájit svá procesní práva. K tomu však žalobce v tomto případě měl dostatečný prostor bez ohledu na výzvu k vyjádření, když nyní posuzované rozhodnutí bylo vydáno až 15. 10. 2020, i případné pochybení žalovaného spočívající v neprodloužení lhůty tak nemohlo vést k nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

[3] Krajský soud ověřil v obou napadených rozhodnutích, že nejsou vystavěny na skutečnostech zjištěných jen z odposlechů a záznamů e-mailových zpráv získaných z trestního spisu. Pokud žalovaný založil do spisu uvedené podklady z trestního řízení, nemělo to vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. U žalobce nenastala situace, kdy by jeho statutární orgán neměl způsobilost jednat jeho jménem nebo bylo sporné, kdo je k tomu oprávněn, což jsou důvody pro obligatorní ustanovení zástupce podle § 26 odst. 1 písm. b) DŘ. Žalovaný proto správně žalobci zástupce neustanovil. Krajský soud nezjistil pochybení spočívající v porušení § 92 odst. 7 DŘ, neboť správce daně i žalovaný dostáli své povinnosti seznámit žalobce se zjištěnými skutečnostmi jak v řízení před správcem daně, tak před žalovaným, a s provedenými i neprovedenými důkazy se vypořádali. Důvodná není ani námitka neprokázání standardu předmětných obchodních operací, protože objektivní skutečnosti jsou posuzovány vždy z hlediska, zda mohou v osobě povinné k dani vyvolat pochybnosti o tom, zda obchodní transakce, jíž se účastní, není zasažena podvodem na DPH, nikoliv z hlediska dodržení standardu zjištěných okolností. Žalobce v žalobě neuvedl, v čem se navzájem liší reklamní plnění v převodních smlouvách, ze kterých žalovaný vycházel, a proč nejde o totéž plnění, které nelze porovnávat, když žádné rozpory nezjistil ani krajský soud. Neuvedl ani, zda tyto údajné rozpory ovlivňují závěr o navýšení ceny. Pouhé konstatování společnosti A Consult Plus spol. s r. o., že dohledala pouze 10-20% smluvní dokumentace, nemůže zpochybnit smluvní dokumentaci shromážděnou a posuzovanou daňovými orgány.

pokračování

[4] Navýšení cen při přeprodeji reklamních práv vyplývá z porovnání smluv, které uzavíraly společnosti E-MOTION a RC Sport se sportovními kluby a za které je nakupovala společnost Propag od středových společností. Navýšení ceny, včetně hotovostních výběrů, žalovaný dostatečně prokázal. Judikatura správních soudů je konstantní v závěru, že navýšení ceny plnění bez jakékoli přidané hodnoty je jedním z charakteristických znaků podvodu, přičemž není podstatné, že se tak stalo na vzdálenějších článcích dodavatelského řetězce. Tvrzená obvyklost ceny plnění není relevantní. Napadená rozhodnutí jsou vystavěna nikoliv na argumentu absolutně vysoké ceny, ale právě na zjištěném bezdůvodném skokovém navýšení ceny posuzovaných reklamních plnění u středových společností. Žalovaný se vypořádal s námitkou ohledně navržených znaleckých posudků ke stanovení ceny obvyklé a vypořádal se rovněž se znaleckými posudky, které jsou součástí daňového spisu pro stanovení nadhodnocení ceny posuzovaných plnění. Stěžejní bylo, zda v řetězci došlo u středových společností u týchž plnění k jejich skokovému navýšení, které nemělo žádnou přidanou hodnotu. Není relevantní, zda toto navýšení bylo skutečně přesně osmiprocentní v průměru nebo se jednalo o navýšení pohybující se kolem této hodnoty, podstatné je, že k němu došlo. Tento závěr nevyžaduje znalecké zkoumání a postačí žalovaným provedená analýza, když významná není obvyklost dosahovaných cen, ale že došlo k jejich navýšení.

[5] Chybějící daň a porušení daňové neutrality žalovaný identifikoval a popsal v celém souboru skutečností. Středové společnosti k reklamním plněním žádnou hodnotu nepřidávaly, práva přes ně prošla jen fakturačně, prováděly hotovostní výběry z bankovních účtů svých nebo společností v tzv. druhé linii. Žalobce proti stěžejním kamenům, na kterých je zjištění daňového úniku vystavěno, žádný konkrétní a uchopitelný argument nestaví, naopak dílem opakuje výhrady uváděné i v daňovém řízení a dílem se zaměřuje na dílčí podrobnosti. Vzhledem k tomu, že závěr žalovaného o daňovém úniku a popisu, v čem spočívá, není těmito námitkami nijak dotčen, jsou žalobní námitky v tomto směru nedůvodné. Daňové orgány neupřednostnily výběr daně u žalobce z důvodu, že by u něj byla vymahatelnost jednodušší než u subjektu, který daň skutečně neodvedl, nýbrž uplatněné nároky na odpočet daně mu odepřely, protože plnění, ze kterých je uplatňuje, byla zasažena podvodem, o kterém žalobce věděl. O nezákonnou dlužnickou solidaritu ani duplicitní výběr téže daně se tak nejedná. Žalovaný odepřel žalobci uplatněný nárok na odpočet DPH z důvodu vědomého zapojení žalobce do podvodu, nikoliv zapojení nedbalostního. Je tak nadbytečné se zabývat preventivními opatřeními, které žalobce měl přijmout, protože jakkoliv by mohla být v jiném případě efektivní, za této situace nemohou žalobce zbavit odpovědnosti za podvod na dani.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl tento rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítl jeho nepřezkoumatelnost, neboť krajský soud se s žalobní argumentací vypořádal povšechně a řadou námitek se vůbec nezabýval. Nezabýval se námitkou, že Ing. D. za stěžovatele reklamu nezadával, a bez dalšího konstatoval, že vědomé zapojení stěžovatele do podvodu má plynout právě z role Ing. D. Z odůvodnění rozsudku však nevyplývá, proč měla být role Ing. D. natolik zásadní, že z ní soud dovodil vědomou účast stěžovatele na podvodu. Jestliže krajský soud nevypořádal námitky, že Ing. D. nebyl do

systemu vratek zapojen, nemohl učinit závěr, že právě role Ing. D. v rámci činnosti stěžovatele odůvodňovala závěr o vědomé účasti stěžovatele na podvodu DPH. Závěry krajského soudu jsou v tomto směru vnitřně rozporné. Krajský soud postupoval nepřezkoumatelně, pokud sám bez znalostí zákonitostí a standardů podnikatelského prostředí fakticky tyto standardy pro účely přezkumu žalobních námitek arbitrárně určil, aniž by ověřil platnost svých předpokladů o fungování podnikatelského prostředí. Úvaha, že by měl stěžovatel postupovat standardně neobezřetně, je nepřezkoumatelná. Krajský soud dále nepřihlédl k námitce nezákonného uplatňování dlužnické solidarity ze strany žalovaného vůči stěžovateli, kdy je stěžovatel povinen hradit DPH v důsledku porušení zákonných povinností jiných subjektů, ačkoliv sám svou zákonnou povinnost splnil. Závěr krajského soudu, že nebylo třeba zkoumat opatření přijatá stěžovatelem k zamezení účasti na podvodu s DPH, je rovněž nepřezkoumatelný. Krajský soud i žalovaný se měli řádně zabývat opatřeními, která stěžovatel přijal s cílem zamezit své účasti na podvodu na DPH. Stěžovatel odmítnul tvrzení krajského soudu, že by žalobní argumentaci vystavěl bez vazby k obsahu rozhodnutí žalovaného. Nelze klást k tíži stěžovatele, že proti argumentaci žalovaného vystavěl vlastní argumentační strukturu a námitky vznesl tak, že z jejich komplexního pojetí vyplynula nezákonnost závěrů žalovaného.

[7] Nezákonný je závěr krajského soudu, že se finanční orgány nedopustily procesních pochybení s přesahem do hmotněprávní sféry stěžovatele, jestliže pochybily při posuzování námítky podjatosti, současně při ukončování daňové kontroly a procesní pochybení zopakovaly na konci odvolacího řízení tím, že žalovaný stěžovateli neprodloužil lhůtu k vyjádření se k zjištěním v rámci odvolacího řízení. Hodnocení krajského soudu, že namítaná procesní pochybení nemohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného, rezignuje na to, aby finanční orgány dodržovaly zákonná procesní pravidla, a ve svém důsledku vylučuje jakoukoli garanci práva na spravedlivý proces v daňovém řízení. Je absurdní, aby při daňové kontrole prováděla úkony podjatá osoba, přičemž námitku podjatosti ani správce daně nevypořádal. Krajský soud nesprávně přisvědčil postupu finančních orgánů, kdy namísto osoby, u níž byla vznesena námitka podjatosti, provedla úkon osoba jiná, čímž mají být zachovány procesní garance stěžovatele. Neprodloužení lhůty k vyjádření mělo zásadní vliv na hmotněprávní postavení stěžovatele a negativně ovlivnilo výsledné rozhodnutí v neprospěch stěžovatele, neboť mu fakticky znemožnilo reagovat na argumentaci žalovaného. Krajský soud přehlédl, že výzva dle § 115 odst. 2 DŘ má koncentrační důsledky, přičemž po jejím uplynutí již žalovaný k uplatněným důkazním návrhům stěžovatele nepřihlíží.

[8] Krajský soud přehlédl, že fakticky byla daňová kontrola zahájena až dne 15. 4. 2015 a že samotné procesní úkony správce daně neměly právní relevanci a správce daně je učinil výlučně s cílem dosáhnout přerušení běhu prekluzivní lhůty pro doměření daně. Podklady nezákonně vložené do daňového spisu negativně ovlivnily výsledné rozhodnutí v neprospěch stěžovatele. Jestliže žalovaný vložil do spisu podklady, jež do něj vložit nesměl, a jejichž zákonnost a obsahová správnost nadto nikdy nebyla osvědčena, a současně je rozporován jak jejich obsah, tak i zákonnost jejich získání v jiných řízeních, postupoval v rozporu se zákonem. Argumentační strohost žalovaný sanoval tím způsobem, že si své vlastní nedostatečně provedené dokazování doplnil o kvazi důkazy, které si zajistil z jiných řízení, konkrétně nezákonně získané záznamy e-mailů a odposlechů. Krajský soud

pokračování

vyhodnotil nepřiléhavě podstatu žalobní námitky, že finanční orgány nedostatečně zkoumaly, zda se jednání stěžovatele vymykalo obvyklému standardu podnikatelského prostředí. Právě definování obvyklého standardu jednání v podnikatelském prostředí umožňuje poměřit, zda vytýkané objektivní okolnosti mohly ve stěžovateli vzbudit podezření, že se účastní obchodních transakcí, které by mohly být stíženy podvodem na DPH. Postup žalovaného neumožnil propojit reklamní plnění na počátku řetězce s plněním poskytnutým na konci řetězce v takové kvalitě, aby osvědčil závěr žalovaného, že stěžovateli bylo poskytnuto plnění obsahově totožné s plněním na počátku řetězce s tím, že stěžovateli byla pouze fakturována vyšší cena. Bez řádného propojení všech poskytnutých plnění nelze dovozovat, že by nemělo plnění poskytnuté společností Propagstorm přidanou hodnotu.

[9] Závěr žalovaného o tom, že středové společnosti nehradily své daňové povinnosti a že v důsledku jednání středových společností a společnosti Propagstorm mělo dojít ke ztrátě 848 milionů korun, je nepodložený důkazními prostředky a je v rozporu s některými stěžovatelem navrhovanými důkazy. Stěžovatel předložil jako důkaz protokol o výsledku svědka Ing. M. W., že společnost DMAX příslušné povinnosti splnila. Postup středových společností po zahájení daňových kontrol nelze klást k tíži stěžovatele, neboť neměl žádné možnosti k ovlivnění jednání středových společností, nebyl s nimi v žádném kontaktu, toto jednání nastalo až po realizaci předmětných obchodních transakcí. Závěr krajského soudu, že by zkoumání ceny obvyklé u reklamy nebylo z hlediska posouzení vědomí stěžovatele o možném podvodu na DPH relevantní, je nezákonný. Žalovaný neprokázal, že by stěžovatel o navyšování ceny reklamního plnění věděl, ani samotné navyšování ceny, a proto je relevantní argumentace ohledně ceny obvyklé přijatého plnění. Nejsou tak zákonné ani závěry o nerelevanci důkazních návrhů na zkoumání ceny obvyklé prostřednictvím znaleckých posudků. Předpoklad, že z tvrzené daňové ztráty profitoval subjekt na konci řetězce, je chybný. Pokud by se však prokázalo, že stěžovatel nakupoval plnění za ceny obvyklé, pak je tím potvrzeno, že ceny v řetězci mohly být deformovány již na jeho začátku. Nepodložené jsou též úvahy krajského soudu, že stěžovatel nedisponoval dostatečným prostorem pro případnou realizaci obchodních jednání. Krajský soud současně účelově vyložil stěžovatelův odkaz na jiné reklamní kampaně a bez důkazní opory přejal spekulativní závěr žalovaného, že i přes investice do reklamy nebyl stěžovatel pro klienty kontaktovatelný. Způsob prezentace stěžovatele nelze vnímat jako podezřelý, kdy tento nebyl žalovaným ani krajským soudem poměřován s propagací jiných se stěžovatelem srovnatelných subjektů. Pokud soud rezignoval na provedení důkazu znaleckým posudkem, nemohl bez příslušných odborných znalostí učinit závěr o tom, že určité jednání bylo podezřelé.

[10] Stěžovatel nesouhlasil se závěry krajského soudu, že v rámci žalobní argumentace nspecifikoval, v čem spatřuje nedostatečnou identifikaci chybějící daně ze strany finančních orgánů. Stěžovatel totiž v rámci bodů 6.41 a 6.42 v konkrétních souvislostech uvedl, proč daň neuhrazená středovými společnostmi nemá souvislost s konkrétním jednáním stěžovatele. Samotné neodvedení daně není podvodem na DPH. Krajský soud navíc neuvedl žádný důvod a důkaz, na jejichž základě spojil plnění, jež mělo být stíženo podvodem, s plněním poskytnutým stěžovateli. Spekulativní je pak závěr krajského soudu o tom, že část zisku měla jít k dispozici Ing. D. Krajský soud neuvedl žádný konkrétní

důkaz o tom, že stěžovatel či Ing. D. jakkoli finančně na ztrátě na DPH profitovali. Krajský soud přehlédl, že odpovědným za úhradu DPH nebyl stěžovatel, ale jeho dodavatel. Finanční orgány fakticky uplatnily vůči stěžovateli dlužnickou solidaritu, ačkoli sám stěžovatel již jednou svou povinnost splnil, přičemž tímto dochází k neoprávněnému dvojímu výběru jedné a téže daně. Závěr krajského soudu, že žalovaný nevyužil výpovědi svědkyně K.a Oborné je účelový a uvedený pouze z toho důvodu, aby krajský soud nemusel obsah těchto výpovědí hodnotit, a to navzdory tomu, že finanční orgány své závěry o výpovědi těchto svědkyň opíraly.

III. Vyjádření žalovaného, replika, duplika a triplika

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Podstatné je, že krajský soud vypořádal stěžejní námitky a jejich smysl, čímž se implicitně vypořádal i s ostatními výslovně neřešenými námitkami. Samotný nesouhlas stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění nemohl bez dalšího založit důvodné pochybnosti ohledně nepodjatosti úředních osob správce daně. Ani participace úřední osoby na doplňování podkladů, která se předtím podílela na daňové kontrole u stěžovatele, nemůže způsobit porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Rozhodnutí o zastavení řízení ve věci žádosti o prodloužení stanovené lhůty představovalo vadu řízení, která však neměla vliv na uplatnění stěžovatelových práv. Ke dni 30. 6. 2014 došlo nejen k formálnímu, ale i k faktickému zahájení daňové kontroly. Žalovaný se řádně vypořádal s navrženými důkazy, tyto buď provedl a vyhodnotil, nebo odůvodnil jejich neprovedení. Stěžovateli nebylo vytykáno, že jedná nestandardně oproti jiným subjektům pohybujícím se v obchodě s reklamou či poradenství. Žalovaný poukazoval na okolnosti, které jsou nestandardní napříč jednotlivými oblastmi podnikání. Nebylo proto namístě zjišťovat, zda se stejně nestandardně chovají i jiné podnikatelské subjekty podnikající ve stejném odvětví. Není přitom nutné být odborníkem v oboru, aby bylo možné dospět k závěru, že předmětný způsob obchodování nebyl běžný. Žalovaný posuzoval věc jako celek, a to optikou toho, zda všechna jeho zjištění umožní učinit závěr o vědomé účasti stěžovatele na daňovém podvodu. Žalovaný provedl rozbor smluvních vztahů, ze kterého je zřejmé, že ačkoli byl předmět jednotlivých na sebe navazujících smluv totožný, cena, kterou hradila společnost Propagstorm svým dodavatelům za reklamní práva, byla vždy mnohonásobně vyšší, než za kolik tato práva pořizovali její dodavatelé od společností RC Sport a E-MOTION. Otázka obvyklé výše ceny reklamy je pro posouzení nyní řešené věci bez významu. Zásadní je, že žalovaný identifikoval masivní navýšení ceny reklamy u středových společností, a to bez jakéhokoli přidané hodnoty těchto společností, které se následně staly pro správce daně nekontaktními.

[12] Ing. D. ovlivňoval a odsouhlasoval realizaci reklamy pro stěžovatele, Ing. P. se svými obchodními partnery nejednal, což dokazují nejen svědecké výpovědi, ale i e-mailová komunikace. Přeprodávání reklamních produktů mezi mnoha společnostmi, navíc ve velmi krátkých časových intervalech, nemá ekonomický přínos ani smysl a je v normálně fungujícím obchodním styku nelogické. Námitka neprokázané souvislosti mezi chybějící daní a daňovým podvodem byla důvodem zrušení původních rozhodnutí o odvolání v rámci předchozího zrušujícího rozsudku. Tento nedostatek však žalovaný odstranil, když porušení daňové neutrality identifikoval a popsal v celém souboru skutečností. Skutečnost, že stěžovatel své daňové povinnosti splnil, není relevantní, když

pokračování

smyslem odepření nároku na odpočet daně z důvodu jeho účasti na podvodu není získání finančních prostředků pro státní rozpočet, ale ochrana systému DPH. Odepření daně proto nesupluje výběr chybějící daně tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí. Závěry o systému vratek žalovaný dovedl z důkazních prostředků, které svědčí pro závěr, že existuje spojitost mezi daňovým podvodem a penězi, které vkládal do reklamy stěžovatel.

[13] Stěžovatel v replice poukázal na to, že krajský soud nevypořádal námitky, že správce daně nezákonně ukončil daňovou kontrolu, ani nevyhodnotil, zda jsou důkazy získané v trestním řízení použitelné v řízení daňovém. Krajský soud měl posoudit, zda důkazy získané žalovaným postačovaly k závěru o vědomé účasti stěžovatele na podvodu s DPH. Závěry o tom, že daňový subjekt jednal neobezřetně, nelze stavět na subjektivní představě o standardech v podnikatelském prostředí. Finanční orgány se fakticky nezabývaly plněním poskytovaným středovými společnostmi. Žalovaný dovozuje existenci systému vratek, aniž by pro svůj závěr o zapojení stěžovatele do tvrzeného systému vratek prokazoval jakýmkoliv důkazy. Podle žalovaného jediným opatřením, jak se mohl stěžovatel vyhnout účasti na předmětném obchodním řetězci, by bylo to, pokud by do těchto transakcí vůbec nevstoupil, což nepřipustně omezuje svobodu podnikání daňových subjektů. Žalovaný není nadán zákonným oprávněním rozhodovat o tom, které obchodní transakce daňové subjekty smí a které nesmí realizovat.

[14] Žalovaný v duplice uvedl, že na základě jednotlivých skutkových zjištění bylo namíste učinit jednoznačný závěr o vědomé účasti stěžovatele na daňovém podvodu. Na samotné reklamě v předmětné věci vůbec nezáleželo, vše bylo postaveno zejména na osobních známostech, doporučeních a kontaktech. K úvaze stěžovatele o dvojím zdanění žalovaný odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/12, ve kterém SDEU vyslovil, že pořizovateli zboží může být odepřen nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu z důvodu, že věděl nebo měl vědět o existenci úniku na DPH, kterého se dopustil původní prodávající při prvním prodeji, i když o tomto daňovém úniku věděl i první pořizovatel. Pořizovateli zboží musí být odepřen nárok na odpočet daně v plném rozsahu, nikoliv pouze ve výši daňového úniku. Odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodu na DPH nesupluje výběr chybějící daně, neboť primárním cílem je ochrana systému DPH.

[15] Stěžovatel v triplice poukázal, že mu nelze klást k tíži neúměrně vysokou cenu plnění, neboť podle závěrů SDEU není ani případná neúměrně vysoká cena plnění důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH. Žalovaný navíc ani neúměrně vysokou cenu plnění neprokázal. Žalovaným odkazovaný rozsudek SDEU nevyvrací podstatu argumentace stěžovatele. Stěžovatel namítal, že finanční orgány řádně nevyčíslily výši chybějící daně jakožto jeden z předpokladů pro závěr o existenci podvodu na DPH, což může vést v konečném důsledku k tomu, že správci daně vyberou na DPH více, než by jim podle zákona měla přináležet.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu mimo jiné pro vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je přitom vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel sám nenamítal.

[19] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto ohledu nelze považovat napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud vystihl podstatu věci, řádně vypořádal veškeré žalobní námitky a podrobně zhodnotil tvrzení stěžovatele. Zdejší soud v této souvislosti připomíná, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem bylo vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace, čemuž dostal (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Nelze přisvědčit stěžovateli, že by krajský soud kladl k jeho tíži, že proti argumentaci žalovaného vystavěl vlastní argumentační systém. Krajský soud pouze přílehavě podotkl, že v důsledku odlišné systematiky žaloby a napadených rozhodnutí pro přehlednost žalobní námitky shrnul do několika okruhů, přičemž nereagoval na každou z četných námitek výslovně. Takový postup je souladný s výše citovanou judikaturou NSS.

[20] Krajský soud se věnoval námitkám stěžovatele stran zapojení Ing. D. do činnosti stěžovatele, a to zejména v bodu 53. napadeného rozsudku. Podrobně zde mimo jiné vysvětlil, proč má za to, že stěžovatel byl fakticky společností Ing. D. Současně krajský soud vysvětlil, proč se ztotožnil se závěry žalovaného, že nárok stěžovatele na odpočet DPH nebyl odepřen z důvodu existence inkasování vratek ze strany Ing. D., a dále odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného (viz zejm. bod 59. napadeného rozsudku). Odkazy krajského soudu na napadené rozhodnutí přitom nezpůsobují nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, neboť jak uvedl kasační soud již v rozsudku ze dne 19. 5. 2015, č. j. 5 Azs 220/2015–35, „[p]odstatou soudního přezkumu není jinými slovy opakovat již jednou vyřčené, logické argumenty podložené zjištěným skutkovým stavem, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Naopak, pokud je rozhodnutí žalovaného řádně odůvodněno a je z něho zřejmé, proč a na jakém základě žalovaný dospěl ke svým závěrům, je přípustné, aby si městský soud tyto závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“ V tomto smyslu nelze v odůvodnění napadeného rozsudku spatřovat vnitřní rozpornost. Krajský soud sice v bodu 48. napadeného rozsudku skutečně poukázal na význam role Ing. D., jakožto jeden z aspektů

pokračování

odůvodňujících závěr o vědomí stěžovatele o podvodu na DPH, čímž měl na mysli zejména skutečnost, že stěžovatel byl fakticky společností Ing. D. (viz zejm. bod 53. napadeného rozsudku). Uvedený závěr však není nikterak v rozporu s konstatováním, že žalovaný neodepřel stěžovateli nárok na odpočet z důvodu, že by bylo prokázáno, že Ing. D. inkasoval vratky. Označené části odůvodnění napadeného rozsudku si tak v žádném smyslu neprotiřečí.

[21] Obecná námitka nepřezkoumatelnosti, že krajský soud bez znalosti zákonitostí a standardů podnikatelského prostředí fakticky tyto standardy pro účely přezkumu žalobních námitek určil, nemá opodstatnění v odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud se k námitce stěžovatele stran neprokázání standardu předmětných obchodních operací vyjádřil zejména v bodech 34. a 35. napadeného rozsudku, kde podrobně vysvětlil, proč pro posouzení subjektivní stránky není podstatný všeobecně platný standard obchodních operací. Pokud krajský soud vyslovil závěr, že tento standard není pro řešení otázky podstatný, není zdejšímu soudu zřejmé, v jakém směru měl krajský soud dle stěžovatele arbitrárně obchodní standardy určovat. Takové stanovení obchodního standardu z odůvodnění napadeného rozsudku nevyplývá, přičemž stěžovatel jej ani blíže nespecifikoval. Krajský soud k námitce uplatnění obchodních standardů mimo jiné uvedl, že *„objektivní skutečnosti jsou posuzovány vždy z hlediska, zda mohou v osobě povinné k dani vyvolat pochybnosti o tom, zda obchodní transakce, jíž se účastní, není zasažena podvodem na DPH, nikoliv z hlediska dodržení standardu zjištěných okolností“* (viz bod 35. napadeného rozsudku). Tento závěr podložil krajský soud mimo jiné odkazem na rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, dle kterého pokud daňový subjekt postupuje obvykle (resp. standardně) neobezřetně, nemůže to svědčit v jeho prospěch. Krajský soud přitom srozumitelně vysvětlil důvody, pro které měl stěžovatel postupovat neobezřetně, resp. srozumitelně označil okolnosti, ze kterých měl stěžovatel alespoň nabýt pochybnosti o nepodvodnosti transakcí (viz např. bod 42 napadeného rozsudku), a současně z odůvodnění rozsudku vyplynulo, že obezřetnost není posuzována vůči konkrétnímu standardu, jak se chybně domníval stěžovatel. Z odůvodnění napadeného rozsudku je dále zřejmé, že pro posouzení subjektivní stránky není podstatný všeobecně platný standard obchodních transakcí, nýbrž vždy jde o komplexní posouzení všech zjištěných okolností, zda v daňovém subjektu nárokujícím odpočet alespoň mohly vyvolat pochybnosti o nepodvodnosti transakce (viz bod 34. napadeného rozsudku).

[22] Krajský soud se řádně vyjádřil též k námitce nezákonného uplatňování dlužnické solidarity, kdy konkrétně v bodu 57. napadeného rozsudku uvedl, že v posuzované věci daňové orgány neupřednostnily výběr daně u stěžovatele z důvodu, že by u něj byla vymahatelnost jednodušší než u subjektu, který daň skutečně neodvedl, nýbrž uplatněné nároky na odpočet daně mu odepřely z důvodu jeho odpovědnosti za tuto daň, protože plnění, ze kterých je uplatňuje, byly zasaženy podvodem, o kterém stěžovatel věděl. O nezákonnou dlužnickou solidaritu ani duplicitní výběr téže daně se tak nejedná. Přezkoumatelný je též závěr krajského soudu, že nebylo třeba zkoumat opatření přijatá stěžovatelem k zamezení účasti na podvodu na DPH, neboť tento závěr krajský soud učinil s odkazem na vědomé zapojení stěžovatele do podvodu (viz bod 62. napadeného rozsudku). Krajský soud se také přezkoumatelně vypořádal s námitkou nezákonného ukončení daňové kontroly, a to zejména v bodech 16. - 18. rozsudku, kde srozumitelně vysvětlil,

proč stěžovatelem tvrzené procesní pochybení nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Ve vztahu k důkazům z trestního řízení pak krajský soud v bodu 26. rozsudku konstatoval, že rozhodnutí žalovaného nejsou vystavěna na skutečnostech zjištěných jen z odposlechů a záznamů e-mailových zpráv získaných z trestního spisu. Pokud přitom žalovaný založil do spisu uvedené podklady z trestního řízení, nemělo to vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. I k této otázce se tedy krajský soud vyjádřil, a jeho rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné. Rovněž k otázce chybějící daně se krajský soud vyjádřil, a to zejména v bodech 54. - 55. rozsudku. Nejvyšší správní soud dodává, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85).

[23] Jelikož zdejší soud neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, věnoval se zbylé části kasační argumentace, v níž stěžovatel jednak namítal četná procesní pochybení, a jednak chybné hmotněprávní posouzení dané věci.

[24] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 DŘ. Podle rozsudku NSS ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015-21, *„daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Teprve takto kvalifikovaný úkon má pak za následek přerušování lhůty pro stanovení daně a započítání běhu nové tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu.“* Lze též odkázat na judikaturu rozšířeného senátu, která se sice týká starší právní úpravy, nicméně je použitelná i na současné znění daňového řádu. Rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, č. 2026/2010 Sb. NSS, uvedl, že úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem (...) přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové, za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky však nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty. Právě uvedenému pojetí okamžiku zahájení daňové kontroly odpovídá též znění § 87 DŘ. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 30. 6. 2014, č. j. 2296383/14/3201-05401-806348, vyplývá, že při jednání za přítomnosti stěžovatele byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly, tj. jaké daně a kterých zdanitelných období se kontrola týká. Současně správce daně začal zjišťovat a ověřovat skutečnosti rozhodné pro daňové povinnosti (viz s. 3 - 4 protokolu). Správce daně tak při tomto jednání přistoupil k prověřování daňového základu a dalších okolností rozhodných pro stanovení daně, nikoli pouze k získání podkladových informací (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2022, č. j. 7 Afs 231/2021-31).

[25] Daňová kontrola tak byla řádně zahájena dne 30. 6. 2014, tedy ještě v průběhu tříleté prekluzivní lhůty pro všechna zdaňovací období, o něž v souzené věci jde (běh tříleté prekluzivní lhůty v souladu s § 148 odst. 1 DŘ a podmínkami pro podávání

pokračování

daňových přiznání podle zákona o DPH započal pro nejstarší zdaňovací období běžet 25. 7. 2011 a pro další zdaňovací období pak dále vždy 25. dne v následujícím měsíci). Řádné zahájení daňové kontroly mělo za následek běh nové prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť podle § 148 odst. 3 DŘ, *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámení výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn*. Lhůta pro stanovení daně pak byla následně prodloužena v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) DŘ o 1 rok v důsledku oznámení výše označených dodatečných platebních výměrů. Oznámením předchozích rozhodnutí o odvolání ze dne 19. 6. 2018 došlo k dalšímu prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok. Po dobu soudního sporu, který byl ukončen vydáním zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 12. 2019, č. j. 22 Af 31/2018-97, lhůta pro stanovení daně neběžela [§ 148 odst. 4 písm. a) DŘ]. Rozhodnutí o odvolání řešená v nyní souzené věci tak nabyla právní moci v rámci lhůty pro stanovení daně. Nutno podotknout, že nedošlo ani k uplynutí objektivní desetileté lhůty ve smyslu § 148 odst. 5 DŘ.

[26] K námitkám stěžovatele směřujícím k pochybení správce daně v souvislosti s vyřízením námítky podjatosti Nejvyšší správní soud předně podotýká, že námitka podjatosti úřední osoby musí nabývat kvalit důvodných pochybností o nepodjatosti. To znamená, že ne jakákoli námitka podjatosti bude způsobilá vyvolat odklad postupu ve věci samé. Tomu odpovídá též dikce § 77 odst. 3 DŘ, podle kterého *úřední osoba, o jejíž nepodjatosti jsou důvodné pochybnosti, smí do doby, než bude rozhodnuto o tom, zda je vyloučena, provést ve věci jen neodkladné úkony*. Jak dále rozvíjí komentářová literatura, *„[j]sou-li o nepodjatosti konkrétní úřední osoby důvodné pochybnosti, smí tato osoba do doby rozhodnutí o podjatosti a jejím případném vyloučení z řízení či jiného postupu provádět pouze neodkladné úkony. V této souvislosti je třeba upozornit, že uvedené důsledky mají pouze důvodné (nikoli jakékoli) pochybnosti o nepodjatosti úřední osoby (...). Podávání bezdůvodných námitek podjatosti úřední osoby by tak nemělo sloužit jako prostředek k prodlužování řízení či jiného postupu ze strany (...) daňového subjektu (zpravidla za účelem uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření či dodatečné vyměření daně) (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K. a Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011, komentář k § 77, dostupný z právního informačního systému Aspi; podtržení doplněno). Obdobně viz praktický komentář: „námitka musí nabývat kvalit důvodných pochybností o nepodjatosti. To znamená, že ne jakákoliv námitka podjatosti bude způsobilá vyvolat odklad postupu ve věci samé“ (Rozeňal, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, komentář k § 77, dostupný z právního informačního systému Aspi).*

[27] Ze správního spisu zdejší soud ověřil, že za podjaté osoby označil stěžovatel (podáním ze dne 24. 5. 2017) Ing. I. K., která prováděla daňovou kontrolu, a ředitele prvostupňového správce daně. Důvod pro jejich podjatost spatřoval stěžovatel v tom, že Ing. K. uvedla ve výsledku kontrolního zjištění, že skutečnosti zjištěné při daňové kontrole korespondují se zjištěními orgánů činných v trestním řízení uvedenými v obžalobě. Podáním ze dne 24. 5. 2017 se stěžovatel omluvil z jednání ve věci projednání zprávy o ukončení daňové kontroly mimo jiné z důvodu, že podal námitku podjatosti úředních osob. V průběhu řízení stěžovatel rozšířil námitku podjatosti o další úřední

osoby, kdy namítal podjatost Ing. S. a Ing. H., a to z důvodu, že se Ing. S. podílela na provádění daňové kontroly a spolupodepsala zprávu, která obsahovala výsledek kontrolního zjištění. Podjatost Ing. H. stěžovatel dovozoval z toho, že je přímou nadřízenou Ing. S. Rozhodnutím ze dne 4. 11. 2017, č. j. 46783/17/5100-41451-806485, žalovaný rozhodl, že ředitel správního orgánu I. stupně není vyloučen z žádného řízení nebo jiného postupu při správě daní u stěžovatele. Ředitel správního orgánu I. stupně následně rozhodnutím ze dne 14. 11. 2017, č. j. 3572043/17/3200-11450-807169, rozhodl, že úřední osoba Ing. I. K. není vyloučena z žádného řízení nebo jiného postupu při správě daní stěžovatele. Totéž vyslovil ředitel správního orgánu I. stupně ve vztahu k úředním osobám Ing. H. a Ing. S. (rozhodnutím ze dne 14. 11. 2017, č. j. 3572079/17/3200-11450-807169).

[28] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s žalovaným, jehož postup aproboval krajský soud, že opakované námítky podjatosti stěžovatele vůči osobám provádějícím daňovou kontrolu nemohly založit účinky předpokládané v § 77 odst. 3 DŘ, neboť samotný nesouhlas stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění nemohl bez dalšího založit důvodné pochybnosti ohledně nepodjatosti úředních osob správce daně. Postup správního orgánu I. stupně, který projednal zprávu o daňové kontrole, resp. tuto zprávu doručil stěžovateli do datové schránky předtím, než rozhodl o námitkách podjatosti, tedy nebyl v rozporu s daňovým řádem. Nadto je nutno poznamenat, že komentářová literatura zaujímá shovívavé stanovisko i vůči případům, kdy úřední osoba, u níž nastaly účinky dle § 77 odst. 3 DŘ, a která tak může činit pouze neodkladné úkony, v tom smyslu, že „[p]řestoupení povinnosti úřední osoby, o jejíž nepodjatosti jsou důvodné pochybnosti, činit ve věci do konečného rozhodnutí o její (ne)podjatosti pouze neodkladné úkony, nicméně nevede automaticky k nezákonnosti úkonů ostatních“ (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K. a Žiškova, M. op. cit.). Jak navíc připustil kasační soud, ani „samotné vydání rozhodnutí vyloučenou úřední osobou obecně nemusí automaticky vést ke zrušení napadeného správního rozhodnutí“ (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 As 15/2016 - 47). I kdyby tedy v dané věci činily úkony osoby podjaté, nemuselo by to automaticky bez dalšího znamenat nezákonnost rozhodnutí vydaných ve věci samé. Z výše uvedeného pak dále vyplývá, že správce daně řádně vypořádal námítky podjatosti, námitka, že tak neučinil, je tedy nedůvodná.

[29] Žalovaný sice pochybil, pokud v prvním odvolacím řízení (tj. před zrušením předchozích rozhodnutí žalovaného rozsudkem Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 31/2018 - 97, viz výše) neprodloužil stěžovateli lhůtu k vyjádření se k zjištěným skutečnostem v předchozím odvolacím řízení a řízení o této žádosti zastavil (rozhodnutím ze dne 30. 5. 2018, č. j. 24915/18/5300-21442-809464). Nejvyšší správní soud se však ztotožnil s žalovaným i krajským soudem, že toto pochybení nemělo vliv na zákonnost nyní napadených rozhodnutí. Předně je nutno konstatovat, že stěžovatel na písemnost žalovaného ze dne 16. 5. 2018 („Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a Výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“) reagoval podáním ze dne 11. 6. 2018, tedy před vydáním předchozích rozhodnutí o odvolání ze dne 19. 6. 2018. Nadto tato vada nemohla jakkoli ovlivnit zákonnost nyní napadených rozhodnutí žalovaného, která byla vydána až dne 15. 10. 2020. Stěžovatel tak měl dostatečný prostor k tomu, aby řádně hájil svá procesní práva, bez ohledu na předchozí zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření se

pokračování

v rámci prvního odvolacího řízení. Smyslem § 115 odst. 2 DŘ je zabránění vzniku překvapivých rozhodnutí, tj. umožnit daňovému subjektu seznámit se se všemi podklady rozhodnutí společně s tím, jaké důsledky z nich odvolací orgán vyvozuje, a současně umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k těmto skutečnostem. Tento účel byl v posuzovaném případě naplněn (viz výše). Argumentace stěžovatele ohledně koncentračních důsledků předmětné výzvy není v posuzované věci případná, neboť předmětem nyní řešeného sporu je otázka zákonnosti rozhodnutí o odvolání ze dne 15. 10. 2020, nikoli předešlých rozhodnutí, která byla zrušena rozsudkem krajského soudu (viz výše).

[30] Ve vztahu k namítaným procesním pochybením Nejvyšší správní soud uzavírá, že neseznal žádná procesní pochybení, která by mohla mít za následek nezákonnost napadených rozhodnutí. Současně nepřisvědčil stěžovateli, že by hodnocení krajského soudu vylučovalo garanci práva na spravedlivý proces v daňovém řízení. V tomto smyslu kasační soud připomíná, že důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí jsou pouze takové případy porušení ustanovení právních předpisů o řízení před správními orgány, které mohly mít vliv na zákonnost konečného rozhodnutí. V případě, že vada řízení zcela jistě neovlivnila obsah žalobou napadeného rozhodnutí, tedy pokud by obsah rozhodnutí byl totožný, i kdyby k vadě nedošlo, neexistuje žádný vztah mezi vadou řízení a zákonností rozhodnutí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005 - 65, a ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016 - 39).

[31] Stěžovatel dále rozporoval závěry krajského soudu stran zákonnosti vložení podkladů získaných z trestního řízení do spisu a jejich použití v daňovém řízení. Podle § 93 odst. 1 věty první DŘ *jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení*. Podle § 93 odst. 2 DŘ *za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů*. Zákon tedy správci daně přiznává oprávnění využít podklady předané mu jiným orgánem veřejné moci, přičemž v praxi půjde často právě o podklady pocházející z trestního řízení. Nejvyšší správní soud se k použitelnosti těchto podkladů v daňovém řízení vyjádřil v tom smyslu, že tyto podklady musí být poríženy nezávisle na příslušném daňovém řízení, v souladu se zákonem a musí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007- 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Stěžovatel v kasační stížnosti nespécifikoval, v čem konkrétně spatřuje důvody nezákonnosti vložení podkladů získaných od orgánů činných v trestním řízení do spisu v posuzované věci. Netvrdil žádné skutečnosti, jež by bylo možné jako nesouladné s výše stanovenými podmínkami použitelnosti podkladů z trestního řízení vyložit. Nejvyšší správní soud žádné takové skutečnosti ani ze správního spisu neseznal, naopak přisvědčil závěrům žalovaného, jehož postup aproboval krajský soud, že podklady získané v trestním řízení byly správními orgány použity oprávněně, tj. v souladu s výše citovanými závěry kasačního soudu. Podklady získané z trestního řízení byly získány nezávisle na příslušném daňovém řízení, resp. ze spisu ani ze skutečností uvedených stěžovatelem nevyplýnul opak.

Tyto podklady současně byly pořízeny v rámci trestního řízení, v souladu s trestním řádem, a dostaly se do sféry správce daně zákonným způsobem (viz zejm. Úřední záznam o zapůjčení spisových materiálů PČR ze dne 25. 3. 2020, č. j. 1149043/2020/3200-00490-800523, a Úřední záznam ze dne 27. 3. 2020, č. j. 1252781/20/3201-61561-803314). Veškeré podklady přitom byly stěžovateli zpřístupněny, mohl se s nimi řádně seznámit, případně navrhnout jejich doplnění (viz Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 14. 8. 2020, č. j. 30556/20/5300-21442-809464).

[32] Zdejší soud se dále ztotožnil se závěry krajského soudu i žalovaného, že pro posouzení subjektivní stránky účasti na podvodu není podstatný obvyklý standard obchodních transakcí, který, je-li dodržen, vylučuje zaviněnou účast osoby povinné k dani na podvodu, a který by měly správní orgány prokazovat. Jak přiléhavě konstatoval krajský soud, vždy jde o komplexní posouzení všech zjištěných okolností, zda v daňovém subjektu nárokuje odpočet alespoň mohly vyvolat pochybnosti o nepodvodnosti transakce. V tomto duchu se ostatně k nutnosti posuzování objektivních okolností vyjádřil též Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, ve kterém uvedl, že „[k]aždý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost“. Zdejší soud však připouští, že v určitých případech je posuzování obvyklého standardu, resp. obchodních zvyklostí konkrétního podnikatelského odvětví, v případě hodnocení vědomostní složky účasti na podvodu namíste. To je však možné pouze v případě, že způsob, povaha, předmět či jiné okolnosti obchodování daňového subjektu a jeho obchodních partnerů nejsou v rozporu s povinnostmi plynoucími z právních předpisů veřejného práva a transakce se pohybují ve standardním rámci předpokládaném právním řádem (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2020, č. j. 8 Afs 49/2019 - 33), což v posuzovaném případě neplatí (viz dále). Žalovaný navíc v odůvodnění napadených rozhodnutí poukazyval na okolnosti, které jsou nestandardní napříč jednotlivými oblastmi podnikatelského spektra (nikoli tedy pouze v rámci odvětví reklamy). Nebylo proto namíste zjišťovat, zda se stejně nestandardně chovají i jiné subjekty podnikající ve stejném odvětví.

[33] Námitky stěžovatele stran nedostatečného trasování reklamy shledal zdejší soud nedůvodnými. Žalovaný provedl zevrubný rozbor smluvních vztahů (viz zejm. body 71. - 74. napadených rozhodnutí), ze kterého je seznatelné, že ačkoli byl předmět jednotlivých na sebe navazujících smluv totožný, cena, kterou hradila společnost Propagstorm svým dodavatelům za reklamní práva, byla vždy mnohonásobně vyšší, než za kolik tato práva pořizovali její dodavatelé od společností RC Sport a E-MOTION (k tomu viz Úřední záznam ze dne 27. 3. 2020, č. j. 1252781/20/3201-61561-803314, jehož přílohou je DVD obsahující mimo jiné smlouvy o převodních reklamních právech uzavřené postupně mezi společnostmi tvořícími zjištěný řetězec, tedy zejména smlouvy uzavřené mezi Propagstorm a středovými společnostmi a dále mezi těmito dodavateli a společnostmi RC Sport a E-MOTION). Stěžovatel rozporoval totožnost plnění, které mu bylo poskytnuto, s plněním na počátku řetězce s tím, že stěžovatel přijal komplexní reklamní služby a nikoli jen službu spočívající v pronájmu reklamního banneru a umístění loga na něm. Z odůvodnění

pokračování

napadených rozhodnutí, resp. z obsahu správního spisu (viz např. Rámcová smlouva o spolupráci ze dne 19. 12. 2011 a ze dne 31. 12. 2012 uzavřená mezi stěžovatelem a Propagstorm, dílčí smlouvy o zajištění reklamních služeb uzavřené mezi stěžovatelem a Propagstorm, související fakturace, jakož i výpovědi svědkyň Kačenové a Oborné viz protokoly ze dne 17. 1. 2018, č. j. 110928/18/3201-61561-803314 a 110929/18/3201-61561-803314, k podstatě spolupráce mezi stěžovatelem a Propagstorm) však vyplývá, že předmětná plnění byla skutečně totožná, a kasační soud ve shodě s krajským soudem nenalezl podstatné odlišnosti mezi plněními v rámci jednotlivých článků řetězce, neboť ve všech případech se jednalo ve své podstatě o totožná plnění, tj. o reklamní práva na sportovní akce. Námitka stěžovatele ohledně komplexnosti jím přijatých služeb, která tento předmět plnění měla odlišovat od plnění na počátku řetězce, tak nemohla obstát, neboť je v příkrém rozporu s obsahem správního spisu.

[34] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani polemikám stěžovatele o nepodloženosti závěrů žalovaného, že středové společnosti nehradily své daňové povinnosti a že v důsledku jednání středových společností a společnosti Propagstorm mělo dojít k daňové ztrátě. Jak přílehavě konstatoval již krajský soud, chybějící daň a porušení daňové neutrality žalovaný identifikoval a popsal v celém souboru skutečností. Do něj patří nedůvodné zapojení středových společností, u kterých došlo k navýšení ceny, ačkoliv společnosti RC Sport a E-MOTION, včetně společnosti AGE21 a.s., která reklamu pro společnost Propagstorm fyzicky realizovala, jsou personálně propojené přes rodinu Přechkových, a společnost Age21 proto věděla, že poskytuje reklamní plnění společnosti Propagstorm, a zbylé dvě společnosti věděly, že mezi nimi a společností Propagstorm jsou středové společnosti, neboť smlouvy s nimi samy uzavíraly, a jejich postup je proto ekonomicky nelogický. Středové společnosti k reklamním plněním žádnou hodnotu nepřidávaly, práva přes ně prošla jen fakturačně, prováděly hotovostní výběry z bankovních účtů svých nebo společností v tzv. druhé linii. Po odhalení podvodu se středové společnosti staly nekontaktními a jejich daňová přiznání nebylo možné ověřit. K daňovému úniku došlo podle žalovaného jak u těchto středových společností, tak u společnosti Propagstorm, která si uplatnila nárok na odpočet ve výši, jež jí nenáležela, jelikož nárok na odpočet byl ovlivněn právě navýšením ceny u středových společností, ač *de facto* Propagstorm nakupovala od RC Sport a E-MOTION. Výše uvedené závěry ohledně charakteru středových společností (včetně jejich nekontaktnosti) přitom žalovaný podepřel širokou paletou důkazů (zejm. smluvní dokumentací o reklamních právech - viz výše označený Úřední záznam ze dne 27. 3. 2020 a dále např. údaje získanými prostřednictvím dožádání příslušných správců daně, svědeckými výpověďmi, analýzou finančních toků; všechny založeny ve správním spisu). Pokud však jde o stěžovatelem namítanou společnost DMAX, u té žalovaný žádné skutečnosti ohledně plnění jejích daňových povinností neuvedl. Z toho důvodu nebyl návrh stěžovatele na provedení důkazu protokolem o výsledku svědka Ing. W. důvodným. Lze sice souhlasit se stěžovatelem, že neměl možnost ovlivnit postup středových společností po zahájení daňových kontrol, to však nemění nic na závěrech o zapojení stěžovatele do daňového podvodu na DPH (viz dále).

[35] Stěžovatelem tvrzená obvyklá cena plnění není v souzeném případě relevantní, tj. nebylo třeba ji blíže zkoumat. Nákup za ceny, jež by byly nadhodnoceny, totiž žalovaný

ani krajský soud stěžovateli nekladli k tíži (srov. bod 194 napadených rozhodnutí). Napadená rozhodnutí vychází ze skokového navýšení ceny předmětných reklamních plnění u středových společností bez jakéhokoli ekonomického opodstatnění, nikoli ze skutečnosti absolutně vysoké ceny, jak přílehavě konstatoval krajský soud v bodu 43. napadeného rozsudku. Žalovaný přitom extrémní navýšení v cenách plnění u středových společností jasně identifikoval (viz zejm. bod 72. napadených rozhodnutí) a opřel o příslušnou smluvní dokumentaci (viz výše). Námitky spočívající v neprokázání tohoto navýšení jsou tedy liché. Je to přitom právě navýšení ceny plnění bez přidané hodnoty, které je jedním z charakteristických znaků podvodu, bez ohledu na to, že k takovému navýšení mohlo dojít ve vzdálenějších člancích dodavatelského řetězce (srov. např. rozsudky NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 – 41, a ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 126/2021 – 41). Na právě uvedených závěrech přitom nemůže ničeho změnit ani stěžovatelem odkazovaný rozsudek SDEU ze dne 23. 7. 2020 ve věci C-334/20, který označil nepřiměřenost ceny při splnění určitých podmínek za nepodstatnou při rozhodování o odpočtu DPH. Tyto závěry se totiž netýkaly situace, kdy je nárok na odpočet odepřen z důvodu existence podvodného jednání, jako je tomu v souzené věci. Navíc extrémní zvýšení cen nebylo v souzené věci jediným aspektem, na kterém správní orgány vystavely své závěry ohledně existence podvodného řetězce. Žalovaný pak přesvědčivě prokázal, že stěžovatel o existenci podvodu na DPH minimálně vědět měl a mohl, což podložil zejména rolí Ing. M. D., jehož osoba stěžovatele s podvodným řetězcem spojuje (srov. zejména body 112 - 124 napadených rozhodnutí).

[36] Jak přílehavě konstatoval krajský soud, stěžovatel nespороval, že neměl žádné webové stránky a současně měl pouze virtuální sídlo, což ve své podstatě znamená, že potenciální zákazník stěžovatele neměl reálně možnost, aby stěžovatele za účelem využití jeho služeb vyhledal. Závěr o absenci obchodních prostor přitom krajský soud dovodil právě ze skutečnosti virtuálního sídla stěžovatele a z toho, že stěžovatel ani žádné takové prostory neoznačil. Zdejšímu soudu přitom není zřejmé, jakými jinými podklady ze spisu by tyto obecné závěry měly být podle stěžovatele podloženy, když ze spisu žádná existence obchodních prostor stěžovatele nevyplývala a stěžovatel ji ostatně ani netvrdil. Lze přitom souhlasit s krajským soudem v tom smyslu, že potřeba alespoň minimálních prostor za účelem setkávání stěžovatele s jeho klienty v rámci poradenské činnosti není třeba pro jeho obecnost dokazovat. Kasační soud se pak na rozdíl od stěžovatele nedomnívá, že by závěr žalovaného, že by primárním důvodem využití reklamních služeb bylo zapojení do systému vratek, byl nezákonný. Žalovaný závěr o neefektivnosti reklamních služeb pořizovaných od společnosti Propagstorm založil zejména na skutečnosti, že přijatá plnění od Propagstorm tvořila téměř veškerá přijatá plnění stěžovatele za předmětná období (což žalovaný zjistil z evidencí pro účely DPH), a dále na skutečnosti absence marketingového plánu, který by stanovil cíle reklamy a prostředky k jejich dosažení. Závěr o skutečném účelu reklamních plnění pořizovaných od společnosti Propagstorm tedy žalovaný řádně odůvodnil a podložil důkazním materiálem.

[37] Nejvyšší správní soud nespatořuje v konstatování krajského soudu odkazujícího na závěry žalovaného stran srovnání výdajů vynakládaných na reklamu stěžovatelem a některými velkými světovými společnostmi jakoukoli účelovost. Stěžovatel sám na jiné reklamní kampaně odkazoval, přičemž krajský soud se s tímto poukazem řádně vypořádal

pokračování

právě za pomoci odkazu na relevantní část odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz bod 50. napadeného rozsudku). Závěr o nekontaktovatelnosti stěžovatele ve světle výše uvedeného ob stojí. Krajský soud jej přitom vyvodil zejména z absence webových stránek stěžovatele, což stěžovatel nesporeoval, a z pouhého virtuálního charakteru jeho sídla (viz výše). Zdejší soud připouští, že každý subjekt má jistě právo na volbu sebe prezentace podle svých preferencí. Způsob, jaký zvolil stěžovatel, vzhledem k dalším okolnostem zjištěným správními orgány, však vyvolal důvodné pochybnosti o zapojení stěžovatele do podvodu na DPH. Na tom nemůže ničeho změnit tvrzení stěžovatele, že žalovaný ani krajský soud způsob prezentace stěžovatele nepoměrovali s propagací jiných subjektů, neboť nemá oporu v odůvodnění napadených rozhodnutí. Jak bylo výše shrnuto, žalovaný i krajský soud se srovnáním rozsahu propagace s jinými subjekty zabývali. Nelze přisvědčit stěžovateli ani v tom smyslu, že by krajský soud rezignoval na provedení důkazu znaleckým posudkem. Krajský soud s jeho provedením nesouhlasil, neboť žádná z úvah, které žalovaný k ekonomickému přínosu reklamy uvedl v napadeném rozhodnutí, není úvahou vyžadující odborné znalosti, které žalovaný nemá, což je podle § 95 odst. 1 písm. a) DŘ, předpoklad pro ustanovení znalce. Krajský soud tedy řádně zdůvodnil, proč neprovedl stěžovatelem navrhovaný důkaz znaleckým posudkem (k tomu srov. také např. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS), a zdejší soud v tomto postupu nespatřuje jakoukoli nezákonnost.

[38] Stěžovateli lze jistě přisvědčit v tom, že samotné neodvedení daně nepředstavuje podvod na DPH. Nic takového však žalovaný ani krajský soud netvrdili. 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“* (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 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). V případě daňového podvodu musí správce daně vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018 č. j. 9 Afs 333/2017 - 63). Pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že nebyla odvedena DPH (viz např. rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019 č. j. 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 NSS ze dne 25. 6. 2015 č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[39] Této povinnosti žalovaný bez dalšího dostál, kdy zevrubně identifikoval a popsal na celém souboru skutečností, v čem konkrétně podvodné jednání spočívalo, přičemž tato zjištění podložil bohatým důkazním materiálem (viz zejm. body 51 - 143 napadených rozhodnutí). Podstata tohoto podvodu byla shrnuta již výše v tomto rozsudku. Nelze přitom přisvědčit stěžovateli, že by se žalovaný nezabýval činností středových společností. Roli středových společností v rámci podvodného řetězce naopak žalovaný podrobně specifikoval zejména v bodech 61 - 99 napadených rozhodnutí. Otázka, zda tyto středové společnosti plnily beze zbytku své daňové povinnosti, je v posuzované věci přitom podružná, i když žalovaný prokázal, že ve většině případů středové společnosti daňové

povinnosti skutečně neplnily (viz např. bod 62. napadených rozhodnutí). Podstata daňového podvodu v daném případě spočívala zejména v extrémním navýšení ceny plnění (reklamních práv), které přes středové společnosti prošly bez přidané hodnoty, fiktivním navýšením částek na straně vstupů a hotovostních výběrech finančních prostředků, v důsledku čehož si společnost Propagstorm uplatnila nárok na odpočet daně ve výši několikanásobně vyšší, než by jí skutečně příslušelo (viz zejm. bod 108. napadených rozhodnutí). Pokud pak jde o zapojení stěžovatele do systému vratek, tuto skutečnost žalovaný dovodil z řady důkazů, přičemž se nejednalo pouze o stěžovatelem sporované výpovědi svědkyň K. a Oborné, ale též například analýzu vkladů na bankovní účty Ing. D. (viz úřední záznam ze dne 5. 8. 2020, č. j. 3077763/20/3201-61561-803314; k tomu srov. body 130 – 131 napadených rozhodnutí).

[40] Nelze pak přisvědčit výtce stěžovatele vůči krajskému soudu ohledně absence propojení plnění stíženého podvodem s plněním poskytnutým stěžovateli. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud považoval za klíčovou v rámci zapojení stěžovatele do podvodného řetězce roli Ing. M. D. a jeho vztah ke stěžovateli (viz zejm. body 42. a 53. napadeného rozsudku; k roli Ing. D. srov. též body 112 - 118 napadených rozhodnutí). Krajský soud však na žádném místě napadeného rozsudku explicitně netvrdil, že část zisku měla jít s jistotou Ing. D. Pouze odkazoval na závěry žalovaného, dle kterých měla velká část vratek připadnout právě Ing. D., avšak s tím, že osud vytěžených 848 milionů Kč není znám, což je v případě podvodných transakcí nikoliv neobvyklé (viz bod 49. a 59. napadeného rozsudku). Není přitom na újmu zákonnosti napadeného rozsudku, pokud krajský soud při převzetí právě uvedených závěrů žalovaného explicitně neuváděl jednotlivé důkazy, o které žalovaný svá zjištění opřel (podmínky pro odkaz na tyto závěry přitom byly splněny – k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 119/2005 - 118, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[41] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce uplatnění nezákonné dlužnické solidarity vůči stěžovateli. Závěry krajského soudu a žalovaného nejsou v jakémkoli rozporu s principem neutrality DPH, neboť v posuzované věci správní orgány odepřely nárok stěžovatele na odpočet DPH z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce, nikoli snad z důvodu, že by u stěžovatele byla vymahatelnost jednodušší než u subjektů, které daň neodvedly. Skutečnost, zda stěžovatel daň odvedl, tedy v tomto případě nehrála roli. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že *„[o]depření nároku na odpočet daně nesupluje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel Směrnice Rady 2006/112/ES (dále „směrnice“), neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem“* (viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020 - 46; obdobně též rozsudek ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 157/2020 - 61). Na rozdíl od stěžovatele se kasační soud domnívá, že odkaz žalovaného na rozsudek SDEU ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21 je přílehlavý na nyní posuzovaný případ. Soudní dvůr v tomto rozsudku totiž mimo jiné vyslovil, že pořizovateli zboží, které bylo ve stadiu předcházejícím tomuto pořízení předmětem podvodného plnění týkajícího se pouze části DPH, již je stát oprávněn vybrat, musí být nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu odepřen v plném rozsahu, pokud uvedený

pokračování

pořizovatel věděl nebo měl vědět, že je toto porřízení spojeno s daňovým únikem. I v tomto směru jsou tedy námitky stěžovatele, že již jednou svou zákonnou povinnost splnil, liché.

[42] Co se týče tvrzené účelovosti využití výpovědi svědkyň K. a Oborné v napadených rozhodnutích, ani této námitce zdejší soud nepřisvědčil. Krajský soud sice skutečně uvedl, že na těchto výpovědích nejsou rozhodnutí žalovaného vystavěna, nicméně tento závěr je nutno „číst“ ve vztahu k celému odůvodnění napadeného rozsudku. V bodu 59. napadeného rozsudku totiž krajský soud vysvětlil, že žalovaný neodepřel stěžovateli nárok na odpočet, protože by bylo prokázáno, že Ing. D. inkasoval vratky, což měly potvrdit právě zmíněné výpovědi. Závěry o existenci podvodného řetězce a zapojení stěžovatele do tohoto řetězce přitom správní orgány řádně vysvětlily a podepřely řadou důkazů (viz výše), přičemž uvedené výpovědi skutečně nebyly stěžejními důkazy pro závěr o existenci podvodu na DPH. Argumentace stěžovatele stran přijetí kontrolních opatření s cílem zamezit podvodu na DPH je vzhledem k závěru žalovaného, že stěžovatel o své účasti na podvodném jednání věděl, respektive musel vědět, nepřipadná. Jak totiž v této souvislosti konstatoval Nejvyšší správní soud: „Přijetí preventivních opatření je z povahy věci možné posuzovat jen tam, kde není jisté, zda daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl, a je třeba posoudit, zda o ní alespoň mohl vědět (daňový subjekt, který ví, že se podvodu účastní, logicky nebude přijímat opatření, aby této situaci zamezil)“ (viz rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 154/2020 - 47). Uvedené závěry přitom stěžovatele na jeho právu podnikat nikterak neomezuje.

V. Závěr a náklady řízení

[43] Uplatněné důvody kasační stížnosti tak nebyly zjištěny, a Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[44] Současně v souladu s § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalovanému v něm žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 26. dubna 2023

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu