



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **AXON, spol. s.r.o.**, se sídlem Obecniny IV 3592, Zlín, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2019, č. j. 24470/19/5300-22444-707622, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 3. 2021, č. j. 62 Af 67/2019-133,

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.

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty ze dne 19. 6. 2018, č. j. 1439003/18/3301-51521-711523, č. j. 1439158/18/3301-51521-711523, č. j. 1439201/18/3301-51521-711523, č. j. 1439222/18/3301-51521-711523, č. j. 1439227/18/3301-51521-711523, č. j. 1439235/18/3301-51521-711523, č. j. 1439250/18/3301-51521-711523, č. j. 1439266/18/3301-51521-711523, č. j. 1439314/18/3301-51521-711523, č. j. 1439322/18/3301-51521-711523, č. j. 1439331/18/3301-51521-711523, č. j. 1439338/18/3301-51521-711523, č. j. 1439345/18/3301-51521-711523, č. j. 1439362/18/3301-51521-711523, č. j. 1439368/18/3301-51521-711523, č. j. 1439380/18/3301-51521-711523, č. j. 1439393/18/3301-51521-711523, č. j. 1439406/18/3301-51521-711523, č. j. 1439685/18/3301-51521-711523 a č. j. 1439693/18/3301-51521-711523 (dále jen „dodatečné platební výměry“), žalobkyni dodatečně doměřil daň

z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec roku 2012 až únor roku 2014 a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené částky.

[2] Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Krajský soud především zdůraznil, že ač žalovaný při vedení správního spisu nepostupoval zcela v souladu s požadavky daňového řádu, nejedná se o pochybení takové intenzity, aby způsobovalo nepřezkoumatelnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Neshledal pochybení ani v tom, že správce daně v průběhu daňové kontroly nahlížel do trestního spisu a na základě toho si od Policie České republiky vyžádal konkrétní dokumenty. Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni ani v tom, že daňové orgány neprokázaly existenci chybějící daně. Uzavřel, že žalovaný dostatečným způsobem popsal chybějící daň i nestandardní okolnosti obchodních transakcí a že ze zjištěných okolností je zřejmé, že obchodní transakce byly zatíženy daňovým podvodem. Přisvědčil žalovanému i v tom, že ze zjištěných skutečností v jejich souhrnu vyplývá, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo alespoň vědět měla a mohla, přičemž nepřijala dostatečná opatření k tomu, aby se na podvodném jednání neúčastnila.

III.

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní proti napadenému rozsudku brojí kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek, jakož i napadené rozhodnutí, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatelka zdůrazňuje, že nárok na odpočet DPH v zásadě nelze omezit a výjimku tvoří pouze případy, kdy správce daně prokáže existenci podvodu na DPH, kterým je zatíženo zdanitelné plnění, ze kterého odpočet vyplývá. Za účelem prokázání existence podvodu na DPH je především nutné identifikovat řetězec společností, které se měly podvodu dopustit, a chybějící daň, která v důsledku podvodu na DPH ušla státnímu rozpočtu. Správce daně je přitom povinen ověřovat, zda ohledně zjištěných podvodů na DPH do doby doměření daně nedošlo k zaplacení vzniklé daňové ztráty někým jiným. Na podporu svých závěrů stěžovatelka poukazuje na závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 13. 2. 2014, ve věci C-18/13, a rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-30, a ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-14. Stěžovatelka má za to, že judikaturou stanovené požadavky nebyly v posuzovaném případě naplněny, a tudíž jí správní orgány nebyly oprávněny odeprít nárok na odpočet DPH.

[7] Stěžovatelka upozorňuje na to, že správní orgány řádně nevedly správní spis, a stěžovatelka tak neměla možnost ověřit si informace a seznámit se s důkazními prostředky

pokračování

týkajícími se zjištěné chybějící daně. Takový postup však nabourává princip rovnosti zbraní a je v rozporu s § 65 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a § 92 odst. 5 a 7 téhož zákona a rovněž s judikaturou SDEU (např. rozsudkem ze dne 16. 10. 2019, ve věci C-189/18). S důkazními prostředky ohledně existence chybějící daně, o které opřely své závěry daňové orgány, se přitom neseznámil ani krajský soud. A bez jejich znalosti přesto dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH byl stěžovatelce odňat v souladu se zákonem. Stěžovatelka má tudíž za to, že rozhodnutí daňových orgánů a krajského soudu jsou nepřezkoumatelná.

[8] Stěžovatelka již v žalobě namítala, že daňové orgány dostatečně nezjistily skutkový stav věci pro to, aby mohly učinit závěr, že byla identifikována chybějící daň. Pochybnosti o dostatečně zjištěném skutkovém stavu podle stěžovatelky vzbuzuje mimo jiné to, že správní orgány své závěry ohledně chybějící daně opřely o zjevně nepravdivá či zavádějící tvrzení týkající se společností Mil group s.r.o., MAKO trade s.r.o. a Ferroso Metal s.r.o. Stěžovatelka tato tvrzení vyvrací. Z opakovaně prováděných kontrolních postupů vyplývá, že společnost Mil group s.r.o. nejméně do roku 2013 hradila své splatné daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty řádně a včas. Z dostupných informací je rovněž zřejmé, že společnost MAKO trade s.r.o. byla ve vztahu ke správci daně kontaktní a aktivně se bránila jeho postupu, co se týče daňových povinností, tak společnost MAKO trade s.r.o. tyto neplnila nikoliv z důvodu podvodného jednání, ale z důvodu vydání zajišťovacích příkazů vůči této společnosti, které její činnost paralyzovaly. Nakonec ve vztahu ke společnosti Ferroso Metal s.r.o. stěžovatelka sice uznala, že nehradila priznanou daňovou povinnost, avšak vytkla daňovým orgánům, že vůči této společnosti nekonaly, ač věděly o neplnění jejich povinností; ztrátu daňových příjmů tedy v tomto případě zapříčinily daňové orgány.

[9] Stěžovatelka výše uvedené skutečnosti vzbuzující pochybnosti o zjištěném skutkovém stavu vyjádřila již v žalobě, krajský soud se jimi však řádně nezabýval. Nevěnoval se ani tomu, že ve spisovém materiálu chybí důkazní prostředky dokládající existenci chybějící daně, a tyto si od daňových orgánů nevyžádal. Krajský soud proto zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Napadený rozsudek je v tomto ohledu podle stěžovatelky také nezákonný z důvodu nesprávného právního posouzení věci. Stěžovatelka má rovněž za to, že krajský soud chybně uzavřel, že správce daně nebyl povinen stěžovatelku seznámit s důkazními prostředky, o které opřel své závěry ohledně existence chybějící daně.

[10] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že znalecké posudky, které předložil a kterými prokazovala, že ke ztrátě daně nemohlo dojít, nemohou na závěru o existenci chybějící daně ničeho změnit. Otázka, zda ke ztrátě daně mohlo dojít, je totiž otázkou právní, kterou znalec není oprávněn závazně posoudit. Stěžovatelka má naopak za to, že posouzení ztráty daně je otázkou skutkovou, nikoliv právní. K tomu poukazuje na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2017, č. j. 5 Tdo 134/2015-128. Stěžovatelka proto trvá na provedení znaleckých posudků krajským soudem jakožto důkazního prostředku svědčícího o závěru, že posuzované transakce byly daňově neutrální. Stěžovatelka také obecně poukazuje na praxi správních orgánů, které „vyrábí“ chybějící daň a tzv. missing tradery tím, že těmto subjektům odeberou uplatněné nároky na odpočet daně pro nenaplnění hmotněprávních podmínek, přestože mají k dispozici konkrétní daňové doklady, a odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020,

č. j. 1 Afs 493/2019-32. Zdůrazňuje přitom, že je nutné posoudit, z jakého důvodu byla dodavateli stěžovatelky doměřena daňová povinnost a zda byla souvislost s podvodným jednáním ze strany správce daně skutečně tvrzena.

[11] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti nesouhlasí se závěrem správních orgánů, že existence daňového podvodu byla dána několika okolnostmi (obchodování s rizikovou komoditou; doprava od slovenského dodavatele ke koncovému odběrateli stěžovatelky; fakturace přes několik dalších společností; fakturace v jeden den, popřípadě v den následující; absence skladování; absence přejímky materiálu; nízká cena; komunikace zaměstnanců stěžovatelky se slovenskými dodavateli), které sice každá samostatně nemusí o daňovém podvodu ničeho vypovídat, ale ve svém souhrnu představují důkaz o jeho existenci. Stěžovatelka zdůrazňuje, že z judikatury SDEU vyplývá, že existence podvodu na DPH je skutečností objektivního charakteru, která musí být podložena objektivními okolnostmi. Tyto objektivní okolnosti přitom mohou vyplývat pouze z krajně nestandardních skutečností a musí být jasně podložené důkazními prostředky. Objektivní okolnost proto musí být schopná obstát sama o sobě, respektive být s podvodem na DPH alespoň v nějaké příčinné souvislosti. Podle stěžovatelky musí být závěr o existenci podvodu na DPH mimo jiné založen na znalostech obchodních podmínek a zvyklostech na trhu s daným zbožím. Daňové orgány přitom v nynější věci tyto obchodní podmínky a zvyklosti popírají, aniž by je sami znaly či si za účelem jejich poznání obstaraly dostatečné informace od srovnatelných subjektů. O tom, že požadavky daňových orgánů nepředstavují běžný obchodní standard v tranzitních obchodech, svědčí i skutečnost, že ani po několikaletém dokazování nebyly daňové orgány schopny svá tvrzení prokázat relevantními prostředky; tvrzení stěžovatelky o obchodních standardech a zvyklostech naopak prokázáno bylo (například výsledkem Ing. I. K.).

[12] Stěžovatelka uvádí, že hutní materiál je standardně obchodován v režimu tzv. tranzitních obchodů, což znamená, že celou transakci stíhá jen jedna doprava, která míří ke koncovému zákazníkovi, a tedy nedochází ke skladování zboží a k přejímkám a kontrolám mezi jednotlivými subjekty. Při tranzitních obchodech je rovněž zcela standardní fakturace v jeden den. I cena dodávaného zboží a platba předem byla podle stěžovatelky zcela standardní; správní orgány přitom neprokázaly opak. S tím souvisí i skutečnost, že se stěžovatelce ve správním a soudním řízení nepodařilo spárovat jednotlivé daňové doklady. Ve vztahu k platbám za dodané zboží stěžovatelka zdůrazňuje, že tato skutečnost mohla být vysvětlena svědeckými výpověďmi, které však daňové orgány odmítly provést. Ohledně komunikace se slovenskými dodavateli stěžovatelka nikdy nevyvracela, že tyto znala, ani to, že s nimi komunikovala. Veškerá komunikace stěžovatelky se slovenskými dodavateli se týkala výlučně atestů, nikoliv objednávek. Právě smlouva o neobcházení je jediným důvodem, proč stěžovatelka tyto dodavatele vůbec mohla poznat, a také jednoznačným důvodem, proč stěžovatelka nemohla zboží odebírat přímo od těchto dodavatelů. Uvedené okolnosti tedy nemohou být objektivními okolnostmi prokazujícími existenci podvodu na DPH.

[13] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že v napadeném rozsudku zcela převzal výše predestinované závěry daňových orgánů ohledně existence daňového podvodu, aniž by se zabýval výtkami stěžovatelky ohledně zjištěného skutkového stavu. Krajský soud rovněž

pokračování

podle stěžovatelky vyslovil zcela nesprávný závěr (který je i v rozporu s judikaturou SDEU), že i jednotlivé standardní objektivní skutečnosti lze při posouzení existence podvodu na DPH v jejich souhrnu shledat jako nestandardní. Stěžovatelka také nesouhlasí se závěrem krajského soudu ohledně nemožnosti spárovat všechny daňové doklady s tím, že ponechala tuto žalobní argumentaci v obecné rovině, neboť neuvedla, o jaké doklady by se mělo jednat a jaké skutečnosti z nich považuje za prokázané. Má naopak za to, že uváděla, o jaké konkrétní doklady se jednalo (daňové doklady), a poukazovala na to, že na jejich podkladě je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Stěžovatelka je rovněž přesvědčená o tom, že sám krajský soud mohl vyvinout úsilí a ověřit, zda lze daňové doklady v jednotlivých zdaňovacích obdobích spárovat. Za absurdní poté stěžovatelka označuje závěr krajského soudu, že jí nevěří, že u slovenských dodavatelů ověřovala jejich znalosti obchodovaných komodit, což bylo důvodem k seznámení s nimi.

[14] Stěžovatelka namítá i to, že v případě jejího plnění nemohlo dojít ke vzniku chybějící daně, neboť zásada daňové neutrality a aplikace principu *reverse charge* zabráňují tomu, aby v případě intrakomunitárních plnění došlo k podvodu na DPH. Poukazuje přitom na zdaňovací období červen 2013 až leden 2014 (v případech, kde nevystupovala společnost Ferroso Metal s.r.o.) a zdaňovací období leden až únor 2014 (v případech, kdy prvním odběratelem v České republice byla společnost MAKO trade s.r.o.). Za účelem prokázání absence vzniku ztráty daňových příjmů si nechala stěžovatelka zpracovat tři nezávislé znalecké posudky. Krajský soud však ke znaleckým posudkům nepřihlédl a nezabýval se jimi.

[15] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti nesouhlasí se závěry daňových orgánů a krajského soudu ohledně toho, že stěžovatelka věděla, nebo měla a mohla vědět, že plnění, které přijala či uskutečnila, bylo zasaženo daňovým podvodem (tedy ohledně tzv. vědomostního testu). Podle stěžovatelky musí být vědomostní test opřen o skutečně objektivní okolnosti, konkrétně o natolik výjimečné situace, které se svou povahou zcela vymykají standardům na daném trhu. V komplexu těchto okolností pak nelze dovodit nic jiného, než že osoba povinná k dani ignorací identifikovaných nestandardností buď prokazatelně věděla, nebo měla a mohla vědět, že plnění, které přijala či uskutečnila, bylo zasaženo daňovým podvodem. Zároveň platí, že tyto objektivní okolnosti musí být způsobilé v daňovém subjektu vzbudit pochybnosti o dané transakci již v okamžiku, kdy k této transakci dochází. Důkazní břemeno přitom v tomto směru tíží daňové orgány. Stěžovatelka na podporu svých závěrů poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 1. 2019, č. j. 30 Af 77/2016-51. V nynějším případě přitom právě uvedené požadavky nebyly podle stěžovatelky splněny.

[16] Daňové orgány identifikovaly v tomto ohledu jako objektivní okolnosti model obchodování, ceny, úhrady za plnění, prověření dodavatele a personální propojenost. Ty však podle stěžovatelky z důvodu absence posouzení běžných obchodních standardů na daném trhu nemohou obstát. Krajskému soudu stěžovatelka především vytýká, že v napadeném rozsudku přehlédl namítané nedostatky postupu daňových orgánů při zjišťování ceny obvyklé. Jeho závěry jsou proto podle stěžovatelky nesrozumitelné.

Nikterak nepřihlédl k námitce, že z informací získaných daňovými orgány od jiných subjektů na trhu není patrné, zda uváděné ceny představují ceny konečné nebo ceny nabízené. O tom, že stěžovatelkou stanovená cena není nestandardní, nadto svědčí i výsledky stěžovatelčiných zaměstnanců a prohlášení společností B&B commercial aktivity s.r.o. a FAGUS, a.s. Najisto nebyla postavena ani skutečnost, zda slovenští dodavatelé dané zboží skutečně prodávali za vyšší cenu, než za jakou je později nakupovala stěžovatelka. Stěžovatelka rovněž zdůrazňuje, že prodejní ceny slovenských dodavatelů neznala ani znát nemohla.

[17] K absenci internetových stránek dodavatelů a nezveřejňování účetních závěrek dodavatelů v obchodním rejstříku, na něž také daňové orgány poukázaly, stěžovatelka uvádí, že tyto okolnosti jsou jediné daňovými orgány skutečně prokázané, avšak závěry z nich dovozené nemohou obstát. Daňové orgány a krajský soud totiž zcela opomíjí fakt, že v České republice stále více než polovina společností neuveřejňuje své účetní závěrky. Pro mnoho společností toto počínání nemá původ v daňové oblasti, ale ve snaze o ochranu citlivých informací. Nezveřejnění účetní závěrky proto nelze automaticky považovat za příznak podvodu na DPH a obchodování s takovou společností za neobezřetné počínání. K tomu stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40. Tvrdí-li tedy krajský soud v napadeném rozsudku, že není standardní nezveřejňovat účetní závěrky, činí tak v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu i se standardy platnými v letech 2010 (zahájení obchodní spolupráce) až 2014. Rovněž absence webových stránek nemá podle stěžovatelky naprosto žádnou vypovídající hodnotu ohledně možného podvodu na DPH. Stěžovatelka má tudíž na rozdíl od krajského soudu za to, že nezveřejnění účetní závěrky a chybějící webové stránky nemohou představovat okolnost odůvodňující požadavek na neobchodování s takovým subjektem.

[18] Stěžovatelka s ohledem na uvedené skutečnosti krajskému soudu vytýká, že posuzoval její případ dnešním pohledem. Za poslední roky přitom oblast podvodů na DPH prošla zcela zásadní proměnou a je dnes vnímána zcela jinak. Způsob obchodování, který býval před 10 lety obvyklý, je dnešním pohledem skutečně možno považovat za nedostatečně chránící státní rozpočet před dopady podvodů na DPH. Stěžovatelce však nelze vytýkat, že se dnešním pohledem měla před 10 lety chovat jinak. Z judikatury SDEU vyplývá, že odnětí nároku na odpočet DPH představuje výjimku z obecného pravidla. Krajský soud tudíž nemohl po stěžovatelce požadovat více, než k čemu jej platná právní úprava a související judikatura opravňují. Žádná z objektivních okolností poukazovaných daňovými orgány o vědomosti stěžovatelky o účasti na podvodu tudíž nemůže obstát. Jak závěry daňových orgánů, tak i závěry krajského soudu, jsou tedy nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a jsou rovněž nezákonné.

[19] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že nepřijala dostatečná opatření k tomu, aby se na podvodném jednání neúčastnila. Má naopak za to, že učinila maximum možného pro to, aby nebyla nevědomě do podvodu na DPH zatažena. Konkrétně přijala tato opatření: poznala slovenské subdodavatele, ověřila si totožnost a znalosti ohledně hutního materiálu statutárního orgánu svého dodavatele a ověřila si dodavatele ve veřejně dostupných registrech (obchodní rejstřík, insolvenční rejstřík, registr plátců DPH). Stěžovatelka si tedy ověřila, že její dodavatel bude schopen dodat zboží v požadovaném

pokračování

rozsahu a kvalitě a nebude jí dodáváno neznámými subjekty, zboží nebude pocházet ze třetích zemí a znalost hutního materiálu bude provázet celý obchodní vztah. Není jí proto zřejmé, co více měla reálně učinit, aniž by prováděla opatření, která jí nepřísluší; z veřejně dostupných údajů a z údajů, které jí byli obchodní partneři ochotni poskytnout, neměla stěžovatelka možnost získat více informací. Z žádných stěžovatelce v rozhodném období dostupné informace nevyplynulo nic, co by nasvědčovalo tomu, že zde existovalo riziko jakéhokoliv podvodného jednání ze strany jejich dodavatelů. Stěžovatelka má přitom vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, za to, že nelze vycházet z presumpce podvodnosti jednání obchodních partnerů. Napadený rozsudek je tedy nezákonný z důvodu nesprávného právního i skutkového posouzení věci. Jelikož daňové orgány ani krajský soud neuvedly, jaká další opatření měla stěžovatelka učinit, aby zabránila účasti na podvodném jednání, zatížily svá rozhodnutí rovněž vadou nepřezkoumatelnosti.

[20] Stěžovatelka dále poukazuje na to, že postup správního orgánu prvního stupně při nahlížení do spisu vedeného v rámci trestního řízení Policií České republiky vedl k účelovému vytrhnutí důkazních prostředků z jejich kontextu. Stěžovatelka má za to, že se ve spisovém materiálu Policie České republiky nacházejí důkazy svědčící o tom, že byla v dobré víře, proběhlé transakce byly řádně všemi subjekty přiznány a tyto byly pravidelně kontrolovány ze strany orgánů finanční správy. Selekcí a zamlčením těchto důkazů došlo k naprostému zatemnění skutkového stavu a nemožnosti řádně přezkoumat celkové obchodní transakce. Stěžovatelka již před krajským soudem namítala, že daňové orgány účelově selektují důkazy, přičemž většinu z nich do spisového materiálu nezakládají. Ačkoliv je podle stěžovatelky logické, aby všechny relevantní důkazy ze spisu Policie České republiky byly součástí správního spisu, tak tomu v daném případě není, čímž dochází k porušení rovnosti zbraní (stěžovatelčiných procesních práv ve správním řízení) a k významnému zkreslení pohledu na stěžovatelčiny dodavatele a jejich vyličení jako rizikových, nestandardních a podvodných. Krajský soud se v napadeném rozsudku touto stěžovatelčinou argumentací vůbec nezabýval a své závěry vztáhl výlučně k oprávnění daňových orgánů obstarávat si důkazní prostředky (nikoliv tedy k podstatě námítky, která cílí na povinnost daňových orgánů co nejúplněji zjistit skutkový stav věci ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu).

[21] Stěžovatelka nakonec v kasační stížnosti pro případ, že by Nejvyšší správní soud shledal pochybnosti o výkladu platné právní úpravy v souladu s jí předestřenou judikaturou, navrhla předložení předběžných otázek SDEU (které formulovala), s cílem nalézt správný a eurokonformní výklad nastíněných otázek.

IV.

[22] Žalovaný ve vyjádření navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Předesílá, že napadený rozsudek považuje za přezkoumatelný a zákonný.

[23] Ke stěžovatelkou namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku žalovaný uvádí, že krajský soud se otázkou existence chybějící daně a pochybnostmi vznesenými stěžovatelkou dostatečně zabýval v odstavcích 26. až 33. napadeného rozsudku. Žalovaný také odmítá, že by krajský soud v napadeném rozsudku neuvedl konkrétní podklad

k chybějící dani a že se s ním neseznámil; v odstavci 27. napadeného rozsudku krajský soud citoval příslušnou část napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný zmiňuje i úřední záznam č. j. 18197/19/5300-22444-707622, pořízený jako podklad k prověření existence chybějící daně u místně příslušného správce daně. Krajský soud se tedy s příslušným podkladem prokazujícím existenci chybějící daně seznámil, přičemž jej shledal dostatečným.

[24] Ke kasační námitce týkající se existence chybějící daně žalovaný zdůrazňuje, že správce daně řádně identifikoval a popsal zjištěné podvodné řetězce za předemtná období, včetně informace, u kterého článku řetězce byla zjištěna chybějící daň a jak byla zjištěna a prokázána, čímž došlo k dostatečnému prokázání chybějící daně. Se zjištěnou chybějící daní v předemtných řetězcích byla stěžovatelka podrobně seznámena. Žalovaný při posouzení vycházel ze spisového materiálu a rovněž si existenci chybějící daně ověřil u místně příslušného správce daně (viz úřední záznam č. j. 18197/19/5300-22444-707622). Pokud stěžovatelka požadovala konkrétní listiny k prokázání chybějící daně, uvádí žalovaný, že nebyl povinen prokazovat existenci chybějící daně vydanými platebními výměry, s nimiž by měl stěžovatelku seznámit. Povinností daňových orgánů a soudů totiž není prokázání, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (k tomu žalovaný poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, nebo ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). To v nynějším případě bylo splněno.

[25] Žalovaný připomíná, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, jako příklad uvádí právě situaci, kdy subjekt v pozici tzv. missing trader zahrne do svého přiznání na vstupu pořízení fiktivních plnění za účelem snížení daně na vstupu, tak jako tomu bylo v posuzované věci. Rovněž krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že nelze přisvědčit stěžovateli, že s jejím obchodem nijak nesouvisí, pokud si předchozí články v řetězci (tzv. missing traders) uplatňovaly fiktivní odpočty. Žalovaný nepřisvědčuje stěžovateli ani v tom, že by v posuzovaném případě představovala chybějící daň pouhé neuhrazení daně. Správní orgány detekovaly řetězce, v nichž jeden z účastníků transakcí neodvedl státu daň a další si ji za nestandardních okolností odečetli, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Tím byla narušena neutralita DPH, což v souhrnu s celou řadou dalších nestandardních okolností popsaných v napadeném rozhodnutí vypovídá o zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH, která o této své účasti mohla a měla vědět.

[26] K námitce, že chybějící daň vyrábí sám správce daně tím, že subjektům na pozici tzv. missing tradera odebere uplatněné nároky na odpočet daně, žalovaný uvádí, že pokud článek na pozici tzv. missing tradera uplatní nárok na odpočet daně v rozporu se zákonem a následně doměřenou daň neuhradí, nelze to klást k tíži správce daně. K tíži správce daně pak nelze klást ani to, že podle slov stěžovatelky nechal vykonávat ekonomickou činnost subjekty, které po dva roky trvání obchodů daňovou povinnost přiznávaly, ale neplatily. K argumentaci stěžovatelky ohledně fungování principu tzv. *reverse charge* žalovaný uvádí, že byť tuzemské články detekovaných řetězců vykazují určité materiální znaky tohoto principu, dochází přesto právě v případě selhání prvního článku (zde subjektů na pozici tzv. missing tradera) k největší daňové ztrátě, neboť právě tyto články měly v detekovaných řetězcích povinnost přiznat a uhradit tuzemskou DPH z celé hodnoty zboží pořízeného

pokračování

z jiného členského státu. Tuto daň si následně jejich odběratelé nárokují v rámci jejího odpočtu, ačkoliv v detekovaných řetězcích nebyla do státního rozpočtu odvedena. Ani určité materiální znaky principu přenesení daňové povinnosti u subjektu, který pořizuje zboží z jiného členského státu, tudíž nebrání tomu, aby právě tento článek byl subjektem na pozici tzv. missing tradera.

[27] K tvrzení stěžovatelky, že trvá na provedení znaleckých posudků, svědčících o tom, že transakce byly daňově neutrální, předložených krajskému soudu, se žalovaný ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že otázka, zda mohlo či nemohlo dojít ke ztrátě daně, je otázkou právní, kterou znalec není oprávněn závazně posoudit. Závěr, zda byla v konkrétním řízení u konkrétního daňového subjektu zjištěna existence podvodu na DPH, činí na základě provedeného dokazování výhradně správce daně a poté jej přezkoumává odvolací orgán, případně správní soud.

[28] Námitku, že se měl správce daně zabývat tím, zda chybějící daň nebyla někým (kýmkoliv) uhrazena, žalovaný označuje za nepřipustnou, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě.

[29] Žalovaný se dále neztotožňuje ani s námitkou stěžovatelky, že v jejím případě nedošlo k žádným nestandardnostem v podnikání, přičemž poukazuje na odstavce 68 až 78 napadeného rozhodnutí. Rovněž krajský soud se podle žalovaného zjištěnými nestandardnostmi i souvisejícími námitkami podrobně zabýval, a to v odstavcích 34. až 46. napadeného rozsudku. Těmto závěrům žalovaný zcela přisvědčuje. Za podstatné přitom označuje to, že stěžovatelka komunikovala přímo se slovenským dodavatelem, přestože jejími přímými dodavateli byly společnosti MAKO trade s.r.o. a Tannton s.r.o.; není přitom standardní, aby dodavatel, který je v řetězci na třetím místě, znal přímo první článek tohoto řetězce, respektive, aby s tímto komunikoval, přičemž zboží nakupoval od dalších (v pořadí následujících) dodavatelů. Za správný označil žalovaný i závěr krajského soudu, že daňovými orgány zjištěné objektivní okolnosti (model obchodování, cena, úhrady za plnění, prověření dodavatele) jsou ve svém souhrnu způsobilé osvědčit, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodného řetězce věděla, nebo vědět měla a mohla. K tvrzení stěžovatelky, že uvedené objektivní okolnosti daňové orgány a krajský soud posuzovaly dnešní optikou, žalovaný vysvětluje, že tyto skutečnosti nevyšly najevo až s odstupem času po provedeném dokazování, ani nejde o skutečnosti, které by měly představovat nějaká nová kritéria ohledně vědomosti o účasti daňového subjektu v podvodu na DPH.

[30] Žalovaný se rovněž ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření k tomu, aby se podvodného jednání neúčastnila. Nesouhlasí ani s námitkou, že krajský soud stěžovatelkou přijatá opatření bagatelizuje. Byť stěžovatelka tvrdí, že údaje o svých dodavatelích ověřila ve veřejně dostupných rejstřících, nelze to považovat za přijetí řádného opatření, když je z veřejně dostupných rejstříků zřejmé, že společnosti MAKO trade s.r.o. a Tannton s.r.o. neměly webové stránky a nezveřejňovaly účetní závěrky ve sbírce listin. Samotná skutečnost, že společnost nezveřejní účetní závěrku a nedisponuje webovými stránkami sice nemusí znamenat, že je účastna daňovému podvodu, avšak pokud se taková společnost účastní obchodních transakcí s nestandardními okolnostmi, jedná se o další ukazatel její možné nesolidnosti. Ke stěžovatelčině námitce, že

jí měl žalovaný či krajský soud sdělit, jaká opatření měla přijmout, žalovaný zdůrazňuje, že povinností žalovaného není uvádět opatření, která mohl daňový subjekt přijmout. Tvrzení a prokázání přijatých opatření je plně v dispozici daňového subjektu, který požaduje nárok na odpočet daně.

[31] K námitce selekce důkazů získaných nahlížením správce daně do trestního spisu žalovaný zdůrazňuje, že ji stěžovatelka vznáší nově až v kasační stížnosti, a je tudíž nepřipustná. Námitku neoprávněnosti správce daně k nahlížení do trestního spisu uplatněnou v žalobě krajský soud vypořádal v odstavcích 15. až 25. napadeného rozsudku. S těmito jeho závěry se žalovaný plně ztotožňuje.

[32] Ke stěžovatelkou předloženým předběžným otázkám žalovaný uvádí, že podle něj neexistují pochybnosti ohledně právní úpravy v dané věci, a tudíž nepovažuje za potřebné předložit předběžné otázky SDEU.

V.

[33] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného nad rámec skutečností tvrzených již v kasační stížnosti uvádí následující.

[34] Na rozdíl od žalovaného má za to, že námitku obsaženou v odstavci 16. kasační stížnosti, podle níž je správce daně povinen ověřit, zda ohledně zjištěných podvodů na DPH do doby doměření daně nedošlo k zaplacení vzniklé daňové ztráty kýmkoliv jiným (§ odvoláním se na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44), lze uplatnit u kasačního soudu. A to proto, že námitka nesprávného právního i skutkového posouzení věci, včetně námitek nedostatečných skutkových zjištění ohledně existence podvodu na DPH a zatížení přijatého plnění tímto podvodem, byla vznesena již v žalobě. Na tuto argumentaci kasační námitka navazuje a nepředstavuje nepřipustné rozšíření námitek. K argumentaci žalovaného, že stěžovatelka „*neuvádí, že by konkrétnímu dodavateli byla stanovena daň a tato byla jím nebo nějakým jiným konkrétním subjektem uhrazena*“, stěžovatelka vysvětluje, že daňové subjekty nemají ani možnost ani povinnost ověřovat, zda jinému subjektu byla doměřena daň a tato byla uhrazena. Tato povinnost při řešení odnětí nároku na odpočet DPH dopadá plně na správce daně.

[35] Stěžovatelka dále na podporu své již uplatněné argumentace týkající se neexistence nestandardních okolností v obchodním řetězci odkazuje na nejnovější výsledek Ing. A. učiněný před soudem v trestním řízení, který zpochybňuje závěry daňových orgánů. Protokol z tohoto jednání nemohla stěžovatelka doložit dříve, neboť jej obdržela až po podání kasační stížnosti.

[36] Stěžovatelka nakonec vyvrací také tvrzení žalovaného, že se znalecký posudek smí týkat pouze otázky, které správce daně z hlediska své odbornosti nerozumí. Uvádí, že podmínka existence určité odborné otázky, k jejímuž posouzení správce daně není způsobilý, zde existuje pouze ve vztahu ke správci daně. V takových situacích má tedy správce daně povinnost (nikoliv pouze možnost) ustanovit znalce k posouzení této otázky. To však neznamená, že by si daňový subjekt nemohl zadat vlastní znalecké posouzení, které

pokračování

se týká skutkové otázky, které by správce daně měl či mohl rozumět. Tím spíše ne v situaci, kdy správce daně tuto otázku zjevně posuzuje nesprávně a podle nesprávných kritérií, jako je tomu právě v případě otázky daňové neutrality posuzovaných transakcí. Stěžovatelčinu argumentaci přitom podporuje i nejnovější posudek zpracovaný v rámci trestního řízení společností Ostravská znalecká a.s., který stěžovatelka přikládá ke své replice. S ohledem na skutečnost, že tento posudek vznikl až po podání kasační stížnosti, nemohl jej kasačnímu soudu předložit dříve.

VI.

[37] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[38] Kasační stížnost není důvodná.

[39] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval námitky uplatněné s poukazem na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost je totiž natolik závažnou vadou rozhodnutí soudu, že by se jí Nejvyšší správní soud musel zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka nenamítala, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[40] Z obsahu stěžovatelčiny argumentace podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je zřejmé, že stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí i napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

[41] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře Nejvyššího správního soudu bohatě zastoupena (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, a ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64). Rozhodnutí soudu (správního orgánu) je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud (správní orgán) řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud (správní orgán) považoval námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě (odvolání), proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud (správní orgán) opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud (správní orgán) rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ.

[42] Nejvyšší správní soud současně setrvale zastává názor, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech

konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[43] Nejvyšší správní soud předesílá, že shledal-li by nyní, že napadené rozhodnutí skutečně vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů trpí a krajský soud je přesto přezkoumal, byl by dán důvod pro zrušení napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí, neboť krajský soud by tímto postupem zatížil stejnou vadou nepřezkoumatelnosti i svůj rozsudek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006-91). Kasační soud však uvedený deficit napadeného rozhodnutí nedovodil. Žalovaný tedy nezatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Rovněž napadený rozsudek výše uvedeným kritériím přezkoumatelnosti vyhovuje. Krajský soud dostatečně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a předestřel relevantní a ucelené právní závěry, kterými žalobní námítka vypořádal. Namítanou vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů tudíž ani napadený rozsudek netrpí.

[44] Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ani napadeného rozsudku ve smyslu výše citované judikatury nemohou založit ani stěžovatelkou v kasační stížnosti uvedené výtky. Nejvyšší správní soud na tomto místě dodává, že stěžovatelčiny námítka vypořádá v míře obecnosti odpovídající míře obecnosti stěžovatelčiny argumentace; není totiž oprávněn za stěžovatelku domýšlet její argumenty (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2017, č. j. 7 As 208/2017-20).

[45] Stěžovatelka nejprve namítá, že napadené rozhodnutí a napadený rozsudek jsou nepřezkoumatelné, neboť správní orgány řádně nevedly správní spis, a stěžovatelka tudíž neměla možnost ověřit si informace a seznámit se s důkazními prostředky týkajícími se zjištěné chybějící daně (ty ovšem nikterak nekonkretizuje), přičemž s těmito důkazními prostředky se neseznámil ani krajský soud, a přesto bez jejich znalosti dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH byl stěžovatelce odejmut v souladu se zákonem.

[46] Ve vztahu k výtce vůči daňovým orgánům se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry, které již k této problematice vyslovil krajský soud v napadeném rozsudku. Ač žalovaný nevedl spis zcela v souladu s daňovým řádem, neboť jeho jednotlivé listiny nejsou označeny pořadovým číslem v souladu se soupisem písemností spisu (což sám v napadeném rozhodnutí přiznal), je ze soupisu spisu (který obsahuje pořadová čísla písemností, čísla jednací předmětných písemností a popis písemností) zřejmé, že jsou ve spise obsaženy veškeré podklady, ze kterých žalovaný při posouzení vycházel. S ohledem na řádné číslování spisu správce daně a na obsah spisu žalovaného lze tedy souhlasit se závěrem krajského soudu, že vady ve vedení odvolacího správního spisu nezpůsobily nepřezkoumatelnost správních rozhodnutí. Ze správního spisu je přitom zřejmé, že se stěžovatelka mohla v průběhu správního řízení opakovaně s jeho obsahem (včetně důkazních prostředků, o které daňové orgány opřely své závěry) seznámit; a i tak například dne 24. 5. 2019 v odvolacím řízení u žalovaného učinila.

[47] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit ani obecné výtce (či spíše domněnce) stěžovatelky, že s důkazními prostředky (které nijak nekonkretizovala), o něž opřel správce

pokračování

daně své závěry stran existence chybějící daně, se neseznámil ani krajský soud. Krajský soud po ověření správního spisu (který mu byl žalovaným předložen, viz č. l. 74 a 75 spisu krajského soudu) dospěl k výše uvedenému závěru, že z porovnání soupisu spisu a obsahu spisu je zřejmé, že jsou v něm obsaženy veškeré podklady, ze kterých žalovaný při posouzení vycházel. S tím souhlasí i Nejvyšší správní soud, a proto uzavírá, že nic nenasvědčuje tvrzení stěžovatelky, že se krajský soud neseznámil s obsahem správního spisu, a to včetně důkazních prostředků, o které daňové orgány opřely své závěry ohledně existence chybějící daně. Postup daňových orgánů ani krajského soudu proto není v rozporu s principem rovnosti zbraní, s § 65 odst. 2 daňového řádu a § 92 odst. 5 a 7 téhož zákona, ani se stěžovatelkou poukazovaným rozsudkem SDEU ze dne 16. 10. 2019, ve věci C-189/18.

[48] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti krajskému soudu vytýká, že se v napadeném rozsudku řádně nezabýval v žalobě namítanými pochybnostmi o zjištěném skutkovém stavu, na jehož podkladě daňové orgány dospěly k závěru o chybějící dani; ty stěžovatelka dovozovala jednak z jí předložených znaleckých posudků (podle nichž nemohlo v posuzovaném případě dojít ke ztrátě daně) a jednak ze zjevně nepravdivých a zavádějících tvrzení o společnostech Mil group s.r.o., MAKO trade s.r.o. a Ferroso Metal s.r.o., na nichž daňové orgány založily své závěry o chybějící dani. Rovněž stěžovatelka namítá, že se krajský soud nevěnoval tomu, že ve spisovém materiálu chybí důkazní prostředky dokládající existenci chybějící daně a tyto si nevyžádal od daňových orgánů.

[49] Nejvyšší správní soud ověřil, že se krajský soud předestřenou problematikou zabýval v odstavcích 26. až 46. napadeného rozsudku. Krajský soud předeslal, že se totožné stěžovatelčině argumentaci věnoval již žalovaný v napadeném rozhodnutí, z něhož také část citoval. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že stěžovatelku podrobně seznámil s existencí chybějící daně v posuzovaných řetězcích v písemnosti ze dne 15. 5. 2019, č. j. 19670/19/5300-22444-707622, přičemž vycházel ze spisového materiálu a existenci chybějící daně si také ověřil u místně příslušného správce daně (viz úřední záznam č. j. 18197/19/5300-22444-707622). Žalovaný se rovněž podrobně vyjádřil k tomu, jakým způsobem dospěl k závěru, že v posuzovaných obchodních řetězcích byla u společností Ferroso Metal s.r.o., Mil group s.r.o. a MAKO trade s.r.o. zjištěna chybějící daň. Krajský soud k citovaným závěrům uvedl, že se žalovaný otázkou chybějící daně řádně zabýval. Následně se vyslovil i ke stěžovatelkou předloženým znaleckým posudkům, kterými stěžovatelka zamýšlela prokázat, že v posuzovaném případě nemohlo dojít ke ztrátě daně. Konkrétně uvedl, že otázka, zda ke ztrátě daně dojít mohlo či nemohlo, je otázkou právní, kterou znalec není oprávněn závazně posoudit. Z uvedeného důvodu dovodil, že tyto znalecké posudky nemohou ničeho změnit na jeho závěru o tom, že daňové orgány řádně prokázaly existenci chybějící daně. Poté se krajský soud věnoval stěžovatelčině námitce, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nepopsal žádné okolnosti, které by vypovídaly o existenci podvodu na DPH, a následně dospěl k závěru, že žalovaný dostatečným způsobem popsal chybějící daň i nestandardní okolnosti obchodních transakcí a ze zjištěných skutečností je zřejmé, že obchodní transakce byly zatíženy daňovým podvodem. Mimoběžná je proto i kasační argumentace, že se krajský soud nevěnoval tomu, že ve spisovém materiálu chybí důkazní prostředky dokládající existenci chybějící daně a tyto si nevyžádal od daňových orgánů.

[50] Krajský soud podle stěžovatelky pochybil také v tom, že nepřihlédl ke stěžovatelkou předloženým znaleckým posudkům, které si nechala zpracovat za účelem prokázání absence vzniku ztráty DPH. Nejvyšší správní soud ze záznamu z jednání ze dne 18. 3. 2021 ověřil, že krajský soud v rámci dokazování citoval stěžovatelkou označené části z předložených znaleckých posudků (znalecký posudek vypracovaný Ing. Janíčkem č. 94-5/2019, o způsobu zkrácení daně, ze dne 30. 9. 2019; znalecký posudek vypracovaný Ing. Janíčkem č. 90-1/2019, o vyčíslení škody, ze dne 7. 5. 2019, znalecký posudek vypracovaný společností Grant Thornton International Ltd. č. 11-08-2020/116, ze dne 11. 8. 2020, a znalecký posudek vypracovaný společností Ostravská znalecká a.s., č. 1173/86/19, ze dne 28. 11. 2019). Před tím však stěžovatelku zpravil o tom, že právní posouzení principu DPH nepředstavuje vyhodnocení skutkových otázek, a znalecké posudky tudíž nepředstavují důkazní prostředek způsobilý uvedenou otázku prokázat; stěžovatelkou navrhované pasáže tedy přečetl, avšak upozornil, že není zřejmé, co z nich následně vyvodí ve vztahu k předmětu sporu. V napadeném rozsudku poté krajský soud ke stěžovatelkou předloženým znaleckým posudkům, kterými stěžovatelka zamýšlela prokázat, že v posuzovaném případě nemohlo dojít ke ztrátě daně, vyslovil, že otázka, zda ke ztrátě daně mohlo či nemohlo dojít, je otázkou právní, kterou znalec není oprávněn závazně posoudit. Krajský soud tedy stěžovatelkou předložené znalecké posudky nepřehlédl, jak namítá stěžovatelka, ale vysvětlil, proč z jejich obsahu při posouzení věci nevycházel; nezatížil tedy napadený rozsudek vadou řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku (kterou stěžovatelka považuje za nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku – poznámka soudu).

[51] Stěžovatelka dále shledává napadený rozsudek nepřezkoumatelným i z toho důvodu, že krajský soud zcela převzal závěry daňových orgánů ohledně existence daňového podvodu, aniž by se zabýval výtkami stěžovatelky ohledně zjištěného skutkového stavu. Nejvyšší správní soud v tomto směru z napadeného rozsudku zjistil, že krajský soud zde sice nejprve přisvědčil závěru žalovaného, že jím popsané okolnosti případu jsou nestandardní a nasvědčují tomu, že obchodní transakce stěžovatelky byly zatíženy podvodem (viz odstavec 40. napadeného rozsudku), avšak poté se v navazujících částech svého rozsudku (v odstavcích 41. až 45.) jednotlivě vyjadřoval ke stěžovatelčiným výtkám vůči zjištěnému skutkovému stavu (obsaženým na stranách 8 až 13 žaloby), na podkladě něhož daňové orgány usoudily na existenci daňového podvodu. Nejvyšší správní soud proto ani v tomto ohledu namítanou vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů neshledal.

[52] Stěžovatelka rovněž v kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost správních rozhodnutí a napadeného rozsudku z důvodu, že žádná z objektivních okolností poukazujících na vědomost stěžovatelky o účasti na podvodu na DPH, které ve svých rozhodnutích daňové orgány a krajský soud uváděly, nemůže obstát. Krajskému soudu nadto vytýká, že tyto objektivní okolnosti posuzoval dnešním pohledem, přičemž za poslední roky oblast podvodů na DPH prošla zásadní přeměnou a je dnes vnímána zcela jinak, než tomu bylo v rozhodné době. Krajský soud podle stěžovatelky pochybil i tím, že v napadeném rozsudku přehlédl namítané nedostatky v postupu daňových orgánů při zjišťování ceny obvyklé (ač stěžovatelka dovozuje, že z tohoto důvodu jsou závěry krajského soudu „nesrozumitelné“, z obsahu námítky je zřejmé, že směřuje opět k vadě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů) a že nepřihlédl ani k námitce, že z informací

pokračování

získaných daňovými orgány od jiných subjektů na trhu není patrné, zda uváděné ceny představují ceny konečné nebo ceny nabízené.

[53] Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, že nesouhlas se závěry krajského soudu, potažmo žalovaného nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, resp. napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost totiž není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by jí měl být rozsudek či jemu předcházející správní rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která Nejvyššímu správnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí správního soudu či zprostředkovaně správního orgánu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163, ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016-37, ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Stěžovatelčina argumentace, v níž nesouhlasí se závěry daňových orgánů a krajského soudu ohledně existence objektivních okolností poukazujících na vědomost stěžovatelky o účasti na podvodu na DPH, ani argumentace, že krajský soud posuzoval existenci těchto objektivních okolností dnešním pohledem, tedy nemůže založit nepřezkoumatelnost jimi vydaných rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve smyslu výše citované judikatury.

[54] Nejvyšší správní soud rovněž z napadeného rozsudku ověřil, že se krajský soud neopomněl vyjádřit k problematice ceny, za kterou stěžovatelka nakupovala zboží; učinil tak v odstavci 52. napadeného rozsudku. Na základě skutečnosti, že stěžovatelka představovala třetí článek řetězce, a na základě obsahu daňových dokladů dovedl, že stěžovatelka skutečně nakupovala zboží za cenu nižší, než za kterou je prodávali slovenští dodavatelé, a shledal i to, že cena, za kterou stěžovatelka hutní materiál nakupovala, je nižší než cena obvyklá. Nejvyšší správní soud již výše vyložil, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Krajský soud uvedené povinnosti dostal a s podstatou stěžovatelčiny žalobní argumentace, v níž stěžovatelka nesouhlasila se závěry správních orgánů ohledně naplnění objektivních okolností (včetně objektivní okolnosti týkající se ceny, za niž stěžovatelka nakupovala hutní materiál), které prokazují účast stěžovatelky na daňovém podvodu, podle nichž měla a mohla vědět, že přijatá plnění byla součástí podvodu, se vypořádal. Ani pro uvedené tudíž nezatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

[55] Uvedenou vadu nemůže založit ani stížnostní námitka, že daňové orgány ani krajský soud ve svých rozhodnutích stěžovatelku nezpravily o tom, jaká další opatření měla přijmout a učinit k tomu, aby zabránila své účasti na podvodu na DPH. Jak již také Nejvyšší správní soud vyslovil například v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, preventivní opatření neprokazuje správce daně, ale je to daňový subjekt (zde stěžovatelka), kdo má vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že přijal taková rozumná opatření, při jejichž dodržování by byl schopen reálně předejít a zabránit své účasti na podvodu na DPH.

[56] Stěžovatelka konečně krajskému soudu vytýká i to, že se v napadeném rozsudku nezabýval námitkou, že postup správce daně při nahlížení do spisu vedeného v trestním

řízení Policií České republiky vedl k účelovému vytržení důkazních prostředků z jejich kontextu, a proto daňové orgány řádně nezjistily skutkový stav posuzované věci. Podle stěžovatelky vztáhl krajský soud své závěry o této otázce výlučně k oprávnění daňových orgánů obstarávat si důkazní prostředky.

[57] Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu ověřil, že stěžovatelka v řízení před krajským soudem namítala pouze to, že důkazní prostředky získané správcem daně z trestního řízení nahlížením do trestního spisu a uvedené ve správních rozhodnutích nelze využít v projednávané věci, neboť je správce daně získal v rozporu se zákonem; nebyl totiž ve smyslu § 65 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, oprávněn nahlížet do trestního spisu. Argumentaci, kterou by poukazovala na to, že postup správce daně při nahlížení do trestního spisu vedl k účelovému vytržení důkazních prostředků z jejich kontextu, stěžovatelka v žalobě nenamítala. Krajský soud proto v souladu s dispoziční zásadou ovládající řízení před správními soudy nemohl na tuto argumentaci reagovat, jelikož nebyl oprávněn za stěžovatelku domýšlet důvody její žaloby. Správně se tedy vyjádřil pouze k uplatněné žalobní argumentaci, podle níž správce daně nebyl oprávněn nahlížet do trestního spisu a na základě tohoto si od Policie České republiky vyžádat konkrétní dokumenty; učinil tak v odstavcích 15. až 25. napadeného rozsudku.

[58] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí ani napadený rozsudek nevykazují vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Nezjistil ani to, že by napadený rozsudek trpěl vadou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost či jinou vadu řízení před krajským soudem, která by se týkala především porušení procesních ustanovení, jimiž se krajský soud řídil či řídit měl a která by měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tudíž nebyl naplněn.

[59] Nejvyšší správní soud se proto zabýval zbylými kasačními námitkami, které všechny ve své podstatě představují nesouhlas s právními závěry krajského soudu, a jsou tedy podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Jakkoliv tedy stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje také kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., konkrétní námitky podřaditelné pod tento kasační důvod neuvádí. Jak ale vyplývá například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003-50, nebo též z usnesení téhož soudu ze dne 18. 3. 2004, č. j. 1 As 7/2004-47, stěžovatelka je povinna kromě označení kasačních důvodů též uvést konkrétní kasační námitky, v nichž spatřuje naplnění toho kterého kasačního důvodu. To stěžovatelka v případě kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. neučinila. Nejvyšší správní soud se tudíž naplněním uvedeného kasačního důvodu pro absenci jakýchkoliv stížnostních námitek pod něj podřaditelných nezabýval. To však není stěžovatelce jakkoliv na újmu, jelikož, jak shora uvedeno, zbylé kasační námitky jsou podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[60] Stěžovatelka především krajskému soudu vytýká, že nepřisvědčil žalobním námitkám týkajícím se pochybností o zjištěném skutkovém stavu, na podkladě kterého daňové orgány učinily závěr o existenci chybějící daně. Poukazuje zejména na to, že daňové orgány svůj závěr opřely o zjevně nepravdivá či zavádějící tvrzení ohledně společností Mil group s.r.o., MAKO trade s.r.o. a Ferroso Metal s.r.o. Stěžovatelka má rovněž za to, že krajský soud

pokračování

dospěl k nesprávnému závěru o tom, že správce daně nebyl povinen stěžovatelku seznámit s důkazními prostředky, o které opřel své závěry ohledně existence chybějící daně, a že stěžovatelkou předložené znalecké posudky nemohou na závěru o řádném zjištění existence chybějící daně ze strany daňových orgánů ničeho změnit, neboť otázka, zda ke ztrátě daně mohlo či nemohlo dojít, je otázkou nikoliv skutkovou, ale právní, kterou není znalec oprávněn závazně posoudit.

[61] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že podle § 102 s. ř. s. je kasační stížnost opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu, a tudíž má právě na toto rozhodnutí reagovat a vést s ním právně kvalifikovanou polemiku (srov. např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2022, č. j. 6 As 71/2022-16). Připomíná také, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou (srov. např. rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54), což platí i o řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je tedy Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (srov. § 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu.

[62] Stěžovatelka přitom krajskému soudu pouze obecně vytýká nesprávné posouzení otázky týkající se pochybností ohledně zjištěného skutkového stavu, na podkladě něhož daňové orgány učinily závěr o existenci chybějící daně. Tuto argumentaci tedy kasační soud vypořádal v rozsahu odpovídajícím rozsahu kasační námítky.

[63] Krajský soud se k otázce, zda správní orgány dostatečným způsobem prokázaly existenci chybějící daně, podrobně zabýval v odstavcích 26. až 33. napadeného rozsudku. Nejprve citoval z napadeného rozhodnutí část, v níž žalovaný reaguje na argumentaci stěžovatelky, že ze spisového materiálu nevyplývá, že společnost MAKO trade s.r.o. neuhradila svoji daňovou povinnost a že absentují také údaje o neuhrazené daňové povinnosti u společností Ferroso Metal s.r.o. a Mil group s.r.o. (viz odstavec 104. napadeného rozhodnutí a odstavec 27. napadeného rozsudku), a poté citoval z napadeného rozhodnutí část, v níž se žalovaný vyjadřuje k tomu, u jakých společností (byly to Mil group s.r.o., MAKO trade s.r.o. a Ferroso Metal s.r.o.) odhalil chybějící daň a na základě jakých skutečností (viz odstavec 66. napadeného rozhodnutí a odstavec 28. napadeného rozsudku). Poté krajský soud shledal, že se žalovaný otázkou chybějící daně zabýval a srozumitelně ji popsal. Popis řetězců, v nichž byla chybějící daň zjištěna, považoval za dostatečný, stejně jako popis chybějící daně. S právě uvedeným posouzením krajského soudu se ztotožňuje nyní i Nejvyšší správní soud a z uvedeného důvodu pro stručnost odkazuje na příslušné pasáže napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud tudíž nepřisvědčil stěžovatelčinu tvrzení, že krajský soud nesprávně posoudil otázku týkající se zjištění skutkového stavu k učinění závěru o existenci chybějící daně.

[64] Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře opakovaně vyslovil, že ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty

je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „*existence daňového podvodu*“, případně „*prokázání existence daňového podvodu*“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesněji je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. již citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014-60). Právě uvedeným povinností daňové orgány v nynějším případě dostaly a ve svých rozhodnutích identifikovaly chybějící daň a zevrubně popsaly okolnosti nasvědčující v jejich souhrnu existenci daňového podvodu. Krajský soud proto nepochybil, neshledal-li v jejich postupu pochybení.

[65] Nesouhlasí-li dále stěžovatelka se závěrem krajského soudu, že správní orgán prvního stupně nebyl povinen stěžovatelku seznámit s důkazními prostředky, o které opřel své závěry ohledně existence chybějící daně, zdůrazňuje Nejvyšší správní soud, že takový závěr v napadeném rozsudku nenalezl.

[66] Co se týče úvahy krajského soudu o tom, že nelze při posouzení uvedené otázky vycházet ze znaleckých posudků, neboť se jedná o otázku právní, nikoliv skutkovou, Nejvyšší správní soud k ní uvádí následující. V souladu s § 127 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. mohou za důkaz před správním soudem sloužit všechny prostředky, jimiž lze zjistit skutkový stav věci, a to mimo jiné znalecké posudky. To však na druhou stranu neznamená, že pokud účastník znalecký posudek k prokázání jím tvrzené skutečnosti předloží (byť by se jednalo o posudek mající náležitosti ve smyslu § 127a o. s. ř.), správní soud je povinen jej bez dalšího akceptovat, provést a vycházet z něj. Stejně jako v případě jakéhokoliv jiného důkazního prostředku je však povinen se s takovým důkazním návrhem vypořádat, což v dané věci krajský soud učinil.

[67] Nejvyšší správní soud přes právě uvedené nesouhlasí s dílčím závěrem krajského soudu o tom, že posouzení otázky existence chybějící daně je otázkou právní. Naopak má ve shodě se stěžovatelkou za to, že se jedná o otázku skutkovou. Ani to však neznamená, že k jejímu zodpovězení je třeba obstarat znalecký posudek. Ten je totiž ve smyslu § 127 o. s. ř. potřebný tehdy, závisí-li rozhodnutí soudu na posouzení skutečností, k nimž je třeba odborných znalostí. O takový případ se však v otázce existence chybějící daně nejedná. Závěr o této skutkové otázce totiž učiní nejprve daňové orgány na základě v daňovém řízení zjištěného skutkového stavu věci, přičemž není pochyb o tom, že právě daňové orgány jsou z hlediska své odbornosti schopny závěr o této skutkové otázce učinit. Následně tento závěr o skutkovém stavu také právně posoudí a tyto jejich závěry o skutkové i právní stránce věci

pokračování

jsou pak předmětem přezkumu v řízení o žalobě před správními soudy z hlediska jejich úplnosti, zásad logického uvažování i zákonnosti. Nejedná se tedy o otázku, pro kterou by soud byl povinen vyžádat si před svým rozhodnutím znalecký posudek, neboť se nejedná o takovou otázku, k jejímuž posouzení je třeba odborných znalostí ve smyslu § 127 o. s. ř.

[68] Přestože tedy jistě nelze účastníku řízení bránit, aby si nechal zpracovat znalecký posudek o existenci chybějící daně, v něm obsažený závěr znalce není správní soud povinen bez dalšího akceptovat a důkaz znaleckým posudkem provést, pokud odůvodní, proč k jeho provedení nepřistoupil. Jakkoliv tedy sice v nynější věci závěr krajského soudu o tom, že znalecké posudky předložené stěžovatelkou neprovede proto, že se týkají otázky právní, kterou je oprávněn zodpovědět výlučně soud, není správný, přesto postup, spočívající v neprovedení uvedeného důkazu s implicitním odůvodněním, že je ve své podstatě důkazem nadbytečným, jelikož o uvedené otázce si soud může učinit úsudek sám, je správný. Z uvedeného důvodu znalecké posudky pojednávající o existenci chybějící daně nebyl krajský soud povinen provést a závěr daňových orgánů o této otázce byl oprávněn i povinen přezkoumat, aniž by si k tomu musel obstarat znalecký posudek. Tím, že uvedený důkaz neprovedl a svůj postup odůvodnil (byť dílem vycházející z nesprávné premisy), se nedopustil vady řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku.

[69] Nepřípadným je pak v tomto ohledu odkaz stěžovatelky na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 2. 2017, č. j. 5 Tdo 134/2015-128, v němž uvedený soud vyslovil, že nalézací trestní soud správně vyšel při určení rozsahu zkrácení daně a cla ze znaleckého posudku z oboru ekonomika, odvětví účetní evidence, specializace daně. V daném případě se nejednalo o určení rozsahu zkrácení daně, nýbrž o posouzení, zda posuzovaný řetězec, jehož se účastnila i stěžovatelka, byl stižen podvodem, a v rámci toho, zda byl splněn znak existence chybějící daně.

[70] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti nesouhlasí se závěrem krajského soudu o existenci daňového podvodu. Nesouhlasí s tím, že i standardní jednotlivé objektivní skutečnosti lze při posouzení existence podvodu na DPH v jejich souhrnu shledat nestandardními. Stěžovatelka se neztotožňuje ani se závěrem krajského soudu o nemožnosti spárovat všechny daňové doklady vztahující se k posuzovaným transakcím. Za absurdní stěžovatelka označuje též závěr krajského soudu, že jí nevěří, že u slovenských dodavatelů požadovala ověření znalostí týkajících se hutního materiálu, což bylo důvodem k seznámení s nimi.

[71] Jak již výše kasační soud uvedl, aby bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími oporu ve spisu. Je přitom třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2023, č. j. 4 Afs 145/2021-39). V nynějším případě daňové orgány označily více indicií (nestandardností oproti běžným obchodním podmínkám), které ve svém souhrnu tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých

důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazovaly skutečnost, že stěžovatelka byla účastna obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem. Jak krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, žalovaný to podrobně učinil v odstavcích 63. až 78. napadeného rozhodnutí. S tím souhlasí i Nejvyšší správní soud, a s ohledem na uvedené má za to, že krajský soud nepochybil, pokud shodně s žalovaným dovedl, že popsané okolnosti nasvědčují tomu, že obchodní transakce stěžovatelky byly zatíženy podvodem na DPH.

[72] Pro uvedené nelze přisvědčit stěžovatelčině námitce, že krajský soud vyslovil nesprávný závěr o tom, že i standardní objektivní skutečnosti lze při posouzení existence podvodu na DPH v jejich souhrnu shledat jako nestandardní. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud konkrétně ve vztahu ke skutečnosti, že stěžovatelka neorganizovala přepravu, která probíhala od slovenských dodavatelů (kteří ji organizovali) přímo ke stěžovatelčinu odběrateli, vyslovil, že sama o sobě by tato objektivní skutečnost jistě nestandardní nebyla, nicméně v souhrnu okolností, které žalovaný popsal v odstavcích 63. až 78. napadeného rozhodnutí, ji za nestandardní označit lze. Takovému závěru nelze ničeho vytknout. Krajský soud tedy nedovodil, že standardní objektivní okolnosti lze v jejich souhrnu shledat nestandardními, ale že jednu z okolností, která by sama o sobě nebyla nestandardní, lze označit za nestandardní v souhrnu okolností, které jsou nestandardní. Namítá-li tedy v této souvislosti stěžovatelka i to, že závěry krajského soudu jsou v rozporu s judikaturou SDEU (konkrétně s body 21 a 22 usnesení SDEU ze dne 14. 4. 2021, věc C-108/20, a s bodem 26 rozsudku SDEU ze dne 13. 2. 2014, věc C-18/13), nelze jí přisvědčit.

[73] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti označuje za absurdní závěr krajského soudu o tom, že jí (jako třetímu článku v obchodním řetězci) neuvěřil, že se slovenskými dodavateli (prvním článkem obchodního řetězce) komunikovala přímo proto, že si tak ověřovala kontaktnost slovenských dodavatelů a jejich schopnost dodat hutní materiál. Krajský soud v napadeném rozsudku vyslovil, že v obchodních vztazích není běžné, aby dodavatel, který je na třetím místě v řetězci, komunikoval přímo s prvním článkem řetězce, přičemž není standardní už to, aby první článek řetězce vůbec znal. Podle krajského soudu by totiž stěžovatelka za této situace neměla důvod neodebírat zboží přímo od slovenských dodavatelů, namísto od dalších článků v řetězci (druhý článek v řetězci), od společností MAKO trade s.r.o. a Tannton s.r.o. Nejvyšší správní soud má na rozdíl od stěžovatelky (ve shodě s krajským soudem) za to, že s ohledem na skutkové okolnosti případu (nestandardnosti týkající se obchodování v obchodních řetězcích, komunikace ze strany stěžovatelky přímo se slovenskými dodavateli, fakturace přes několik dalších společností, avšak v jeden nebo nejvýše dva dny, nákup a prodej zboží za cenu nižší než v prvním článku řetězce, personální propojení některých společností v řetězci, jejich nekontaktnost, i výše popsaný způsob placení faktur) byla nedůvěra krajského soudu ohledně předestřené otázky na místě. S ohledem na uvedené se rovněž kasačnímu soudu jeví účelovým stěžovatelkou poukazované uzavření smlouvy o neobcházení se společností Ferroso Metal s.r.o., která byla údajně uzavřena současně s tím, co stěžovatelka vyjádřila zájem o seznámení s dodavateli společnosti Ferroso Metal s.r.o. (slovenští dodavatelé).

[74] Stěžovatelka se rovněž neztotožňuje se závěrem krajského soudu týkajícím se žalobní námitky o nemožnosti spárovat všechny daňové doklady. Krajský soud uvedl, že stěžovatelka ponechala tuto svou argumentaci toliko v obecné rovině, tedy ani náznakem

pokračování

neuvědla, o jaké doklady by se mělo jedna, a jaké skutečnosti tak nepovažuje za prokázané. S ohledem na nekonkrétnost se tak krajský soud touto námitkou nezabýval. Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu ověřil, že stěžovatelka uvedenou námitku uvedla pouze v žalobě a skutečně tak učinila zcela obecně. Konkrétně namítala, že se pokoušela spárovat jednotlivé daňové doklady, avšak to se jí nepodařilo, neboť chybí značná část dokladů mezi jednotlivými články obchodního řetězce. Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje, že správní soud není povinen ani oprávněn za stěžovatelku konkrétní důvody nezákonnosti správního rozhodnutí dovozovat, tedy z vlastní iniciativy nahrazovat projev vůle stěžovatelky a sám vyhledávat vady napadeného správního aktu. Pokud stěžovatelka žalobní bod neformulovala dostatečně konkrétně uvedením určitých skutečností, nemůže nyní úspěšně krajskému soudu vytýkat, že se jím nezabýval. Je to totiž právě stěžovatelka, která v souladu s dispoziční zásadou vymezuje předmět řízení i rozsah a obsah žalobních bodů [srov. § 71 odst. 1 písm. d) a § 71 odst. 2 s. ř. s.]. Vzhledem k obecnosti námitky proto považuje kasační soud závěr krajského soudu za správný. S ohledem na právě uvedené je pak třeba považovat za neopodstatněnou i navazující námitku o tom, že sám krajský soud mohl vyvinout úsilí a ověřit, zda lze daňové doklady v jednotlivých zdaňovacích obdobích spárovat.

[75] Stěžovatelka se v kasační stížnosti vymezuje i proti závěru daňových orgánů a krajského soudu o tom, že o účasti na obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem věděla nebo měla a mohla vědět. Konkrétně nesouhlasí s tím, že za objektivní okolnosti svědčící o tomto závěru bylo v jejím případě možné označit absenci webových stránek a nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku slovenskými dodavateli. Stěžovatelka rovněž krajskému soudu vytýká, že posuzoval její případ dnešním pohledem, a to i přes to, že za poslední roky oblast podvodů na DPH prošla zcela zásadní proměnou a je dnes vnímána jinak. Krajský soud tedy podle stěžovatelky pochybil, neboť po stěžovatelce požadoval více, než k čemu jej platná právní úprava a judikatura správních soudů zavazuje. Stěžovatelka nakonec také nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že nepřijala dostatečná opatření k tomu, aby se na podvodném jednání neúčastnila; má naopak za to, že učinila maximum možného pro to, aby nebyla do podvodu na DPH zatažena.

[76] Z judikatury SDEU vyplývá, že jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci *Optigen (rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03)* totiž SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11*).

[77] Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Při posuzování uvedené subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52, a ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46). Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno *stricto sensu*, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání. Preventivní opatření tedy neprokazuje správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42).

[78] Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu nebo se stává jejich spolupachatelem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195 a další).

[79] V nynějším případě se žalovaný existencí objektivních okolností svědčících o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla a mohla vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci, zevrubně zabýval v odstavcích 79. až 91. napadeného rozhodnutí. Jako tyto objektivní okolnosti přitom identifikoval pět skutečností. Zaprvé, model obchodování spočívající v nestandardním průběhu sjednávání obchodů s hutním materiálem. Žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelka věděla, že je hutní materiál nakupován od slovenských dodavatelů a je dodáván přímo jejím odběratelům, přestože fakturačně „přechází“ přes několik dalších tuzemských společností (stěžovatelka nakupuje zboží od společností MAKO trade s.r.o. a Tannton s.r.o., kteří toto zboží nakoupí od společností Ferroso Metal s.r.o. a Mil group s.r.o.). Zadruhé, cenu, za kterou stěžovatelka nakupovala hutní materiál od svých dodavatelů. Tu žalovaný shledal na podkladě informací zjištěných u jiných společností zabývajících se prodejem hutního materiálu nižší, než je cena obvyklá za tento typ materiálu, což muselo být stěžovatelce z jejich předchozích zkušeností zřejmé. Zatřetí, úhrady za plnění od společností MAKO trade s.r.o. a Tannton s.r.o. Podle žalovaného nebyl zjištěný způsob úhrady plnění v běžné praxi obvyklý. Stěžovatelka zasílala svým dodavatelům platby před vystavením daňových dokladů v zaokrouhlených částkách, aniž by jí byla známa celková částka za přijatá plnění, avšak přesto platby činila s variabilním symbolem, který jí rovněž v době odeslání platby nemohl být znám, neboť tyto údaje

pokračování

obsahovaly daňové doklady vystavené až po provedení plateb. Začtvrté, prověření dodavatele. Žalovaný nahlédnutím do veřejně dostupného obchodního rejstříku a sbírky listin zjistil, že společnost Tannton s.r.o. nezveřejnila od svého vzniku do doby zjišťování provedeného žalovaným v obchodním rejstříku jedinou účetní závěrku. Společnost MAKO trade s.r.o. rovněž tuto svou povinnost dlouhodobě neplnila (účetní závěrky za roky 2010 až 2014 zveřejnila až dne 22. 5. 2016, tedy v době, kdy u stěžovatelky byla zahájena daňová kontrola). V posuzovaném období nadto neměla stěžovatelka ani dodavatelé MAKO trade s.r.o. a Tannton s.r.o. vlastní webové stránky, ze kterých by bylo možné zjistit sortiment nabízeného zboží a informace běžné v obchodním styku. Zapáté, personální propojenost, spočívající v tom, že ačkoliv stěžovatelka realizovala obchodní transakce se dvěma dodavateli, společností MAKO trade s.r.o. a Tannton, stále jednala s jednou osobou, a to paní Kouřilovou, která je jednatelkou obou společností.

[80] Žalovaný s ohledem na uvedené skutečnosti uzavřel, že každá z uvedených okolností by sama o sobě nemohla svědčit o zapojení stěžovatelky do podvodu, ale ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla a měla.

[81] Žalovaný se poté v napadeném rozhodnutí zabýval také tím, zda stěžovatelka přijala přiměřená opatření k případnému vyhnutí se účasti na transakcích zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty. Sama stěžovatelka za tato opatření označila poznání slovenských dodavatelů, ověření si totožnosti a znalosti ohledně hutního materiálu ze strany jejich jednatelů a ověření si dodavatelů v obchodním rejstříku, insolvenčním rejstříku a registru nespolehlivých plátců. Žalovaný k tvrzení stěžovatelky, že na počátku obchodování nakupovala zboží od společnosti Ferroso Metal s.r.o. a poté byla seznámena s jejími slovenskými dodavateli, přičemž do tohoto obchodního modelu poté ještě vstoupily společnosti Mil group s.r.o., MAKO trade s.r.o. a Tannton s.r.o., uvedl, že situace, kdy do fungujícího obchodování vstoupí další společnosti, které hutní materiál pouze dokladově přeprodávají, avšak obchodní model zůstává stejný, je přinejmenším neobvyklá. Neobvyklé je i to, že by dodavatel seznamoval svého odběratele se svými dodavateli; v běžné obchodní praxi si dodavatelé zakládají na tom, aby jejich odběratel neznal jejich dodavatele. Stěžovatelka si tedy byla vědoma toho, že hutní materiál dodávaný společnostmi MAKO trade s.r.o. a Tannton s.r.o. byl pořízen u slovenských dodavatelů. Další tvrzení stěžovatelky o ověřování dodavatelů v rejstříku nespolehlivých plátců označil žalovaný za účelové, neboť ověření v tomto rejstříku nebylo na počátku spolupráce (v roce 2010) s dodavateli možné (jelikož v té době ještě rejstřík nefungoval). Podle žalovaného byla stěžovatelka povinna postupovat s péčí řádného hospodáře a ověřit si údaje o svých dodavatelích ve veřejně dostupných evidencích; ze spisového materiálu však nevyplývá, že by tak učinila. Pokud by tomu tak bylo, musela by stěžovatelka mimo jiné zjistit, že v obdobích, kdy probíhaly posuzované transakce, neměli dodavatelé MAKO trade s.r.o. a Tannton s.r.o. vlastní webové stránky, na kterých by zveřejnili informace běžné v obchodním styku (sortiment zboží, informace o společnosti, kontaktní údaje, reference obchodních partnerů), nezveřejňovali od svého vzniku účetní závěrky, ze kterých by si stěžovatelka mohla učinit obraz o obchodních aktivitách svých dodavatelů, společnost MAKO trade s.r.o. nadto sídlila na virtuálním sídle. Tyto informace by mohly ve stěžovatelce vzbudit pochybnosti o důvěryhodnosti jejich

dodavatelů. Za neobvyklé rovněž žalovaný označil úhrady obchodních transakcí, které proběhly ještě před vystavením daňových dokladů (viz výše odst. [79]). Za neobežřetnost stěžovatelky označil žalovaný i postup stěžovatelky, při němž rezignovala na kvalitativní a kvantitativní kontrolu dodávaného zboží.

[82] Žalovaný právě na základě všech těchto skutečností dovodil, že stěžovatelka nepřijala potřebná přiměřená opatření, která by svou povahou byla schopna reálně předejít a zabránit její účasti na podvodu na DPH. Stěžovatelka si v posuzovaných obchodních vztazích nepočínala obezřetně a opatrně, a nelze tak ani osvědčit její jednání v dobré víře.

[83] Krajský soud se otázkou, zda stěžovatelka věděla či vědět měla a mohla, že se účastní obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem, zabýval v odstavcích 51. až 55. napadeného rozsudku. Ztotožnil se přitom se závěrem žalovaného, že zjištěné objektivní okolnosti jsou ve svém souhrnu způsobily osvědčit, že stěžovatelka o zapojení do podvodného řetězce věděla nebo vědět měla a mohla. Krajský soud přisvědčil rovněž závěru žalovaného, že stěžovatelka nepřijala dostatečná přiměřená opatření k tomu, aby se na podvodném jednání neúčastnila. Zdůraznil přitom, že je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem, jako tomu bylo v nynější věci) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Pokud si stěžovatelka ověřila dodavatele v obchodním rejstříku (aniž by zhodnotila, že ve sbírce listin nejsou obsaženy účetní závěrky) a v insolvenčním rejstříku, zjistila o nich pouze to, že se jedná o existující společnosti, které nejsou v insolvenci či přímo konkurzu. Nic to nevypovídalo o solidnosti, solventnosti a bonitě těchto společností. Samotná okolnost, že společnost nezveřejní účetní závěrku a nedisponuje webovými stránkami sice nemusí znamenat, že je tato účastna daňového podvodu, avšak pokud se taková společnost účastní obchodních transakcí za nestandardních okolností, jaké byly zjištěny i v nynější věci, jedná se o další ukazatel její možné nesolidnosti. Tvrzení stěžovatelky, že si v roce 2013 ověřila, zda dodavatelé, s nimiž obchoduje od roku 2010, nejsou v registru nespolehlivých plátců, označil krajský soud za účelové; takový postup totiž postrádá logiku. Ani stěžovatelkou tvrzené ověření totožnosti jednatelů dodavatelů a jejich znalostí ohledně hutního materiálu nemůže nijak zvrátit závěr, že stěžovatelka měla a mohla vědět, že je součástí obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem. S uvedenými úvahami krajského soudu se s ohledem na skutková zjištění daňových orgánů nyní shoduje i Nejvyšší správní soud, aniž považuje za potřebné k nim cokoliv dalšího dodávat.

[84] Stěžovatelka v kasační stížnosti daňovým orgánům a krajskému soudu vytýká, že za objektivní okolnost svědčící o závěru, že o účasti na obchodním řetězci zatíženém daňovým podvodem věděla nebo měla a mohla vědět, označily absenci webových stránek a nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku slovenskými dodavateli. Má za to, že nezveřejnění účetní závěrky a chybějící webové stránky nelze automaticky považovat za okolnost svědčící o podvodu na DPH a obchodování s takovou společností za neobežřetné počínání. Nejvyšší správní soud připomíná, že již krajský soud v odstavci 59. napadeného rozsudku zdůraznil, že *„[j]istě samotná okolnost, že společnost nezveřejní účetní závěrku a nedisponuje webovými stránkami, nemusí znamenat, že je účastna daňového podvodu. Pokud*

pokračování

se však taková společnost účastní obchodních transakcí s nestandardními okolnostmi, jedná se o další ukazatel její možné nesolidnosti.“ V nynějším případě daňové orgány i krajský soud označily 5 objektivních okolností (model obchodování, cena, úhrady za plnění, prověření dodavatele, personální propojenost-blíže viz výše), které ve svém souhrnu tvoří logický, nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které prokazují, že stěžovatelka o účasti na obchodním řetězci zatíženého daňovým podvodem přinejmenším vědět mohla a měla. Samotná skutečnost týkající se (ne)prověření dodavatelů stěžovatelkou (zahrnující absenci webových stránek a nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku) by skutečně ještě nemusela znamenat účast stěžovatelky na podvodném obchodním řetězci, ale v nynějším případě v souhrnu s ostatními uvedenými objektivními okolnostmi již o této účasti svědčí. Tyto závěry pak nejsou v rozporu se stěžovatelkou odkazovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40.

[85] Vytyká-li dále stěžovatelka krajskému soudu, že posuzoval věc dnešním pohledem, a to i přes to, že za poslední roky oblast podvodů na DPH prošla zcela zásadní přeměnou a je dnes vnímána jinak, nemůže jí kasační soud přisvědčit. Krajský soud v souladu se zákonem přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. a podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. V tomto ohledu tudíž nikterak nepochybil. Nedůvodná je proto i stěžovatelčina argumentace, že krajský soud po stěžovatelce „požadoval více“, než k čemu jej platná právní úprava a judikatura opravňovaly.

[86] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na vše výše uvedené uzavírá, že v nynějším případě daňové orgány prokázaly existenci daňového podvodu i objektivních okolností svědčících o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla a mohla vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci, jehož se účastnila. Na uvedeném závěru nemůže ničeho změnit ani obsah protokolu o hlavním líčení ze dne 14. 5. 2021 ve věci sp. zn. 69 T 11/2019, v němž byl vyslechnut Ing. A., přiložený ke stěžovatelčině replice v řízení o kasační stížnosti, jehož se dovolávala. Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře vícekrát vyslovil, že účel daňového a trestního řízení je odlišný a pokud se stěžovatel dovolává výpovědi svědka v trestním řízení, k němuž došlo až dva roky poté, co žalovaný vydal napadené rozhodnutí, nelze jej s ohledem na § 109 odst. 5 s. ř. s. zohlednit. S ohledem na uvedené Nejvyšší správní soud nepovažoval uvedený nově předložený důkaz za takový, který by byl způsobilý závěry krajského soudu a žalovaného jakkoliv ovlivnit, a s odkazem na zmíněný § 109 odst. 5 s. ř. s. k jeho provedení v řízení o kasační stížnosti nepřistoupil. Obdobné pak platí i pro nově v řízení o kasační stížnosti stěžovatelem předkládaný „znalecký posudek“, resp. vyjádření společnosti Ostravská znalecká a.s. k ekonomickým a daňovým aspektům uvedeným v protokolu o hlavním líčení sp. zn. 69 T 11/2019 ze dne 10. 9. 2021.

[87] Daňové orgány nedovodily, že by stěžovatelka přijala přiměřená opatření, která od ní bylo možné rozumně požadovat, aby zajistila, že její plnění nejsou součástí podvodu na DPH. Jelikož tedy bylo s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání bylo uskutečněno pro stěžovatelku, která věděla nebo měla a mohla vědět, že se svým

nákupem účastní plnění, které je zatíženo podvodem na DPH, daňové orgány nepochybily, pokud stěžovatelce nepřiznaly nárok na odpočet DPH a doměřily jí za zdaňovací období červenec roku 2012 až únor roku 2014 daň z přidané hodnoty včetně penále z doměřené daně ve výši vyplývající z dodatečných platebních výměrů. Krajský soud nepochybil, pokud závěrům daňových orgánů přisvědčil. Daňové orgány ani krajský soud tedy nepostupovaly v rozporu s § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty ani v rozporu s judikaturou SDEU a správních soudů, na niž stěžovatelka poukazovala, a neomezily stěžovatelčino právo na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu v předmětných daňových obdobích, jak tato tvrdila.

[88] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stížnostní námitky neshledal důvodnými, a ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) tudíž nebyl naplněn.

[89] Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že s ohledem na skutečnost, že mu nevznikly pochybnosti o výkladu platné právní úpravy v souladu s judikaturou SDEU, neshledal ani důvod k položení stěžovatelkou navržených (či jiných) předběžných otázek SDEU.

VII.

[90] Nejvyšší správní soud tedy nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[91] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení účastníkem úspěšným, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů tohoto řízení právo.

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

V Brně dne 19. září 2023

Mgr. Petra
Weissová
předsedkyně senátu