



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **TWARDZIK CZ, s. r. o.**, sídlem Panská 25, Kunovice, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2020, č. j. 30971/20/5300-22444-707622, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 1. 2022, č. j. 31 Af 67/2020-126,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj doměřil žalobkyni (stěžovatelce) na základě výsledků daňové kontroly šesti dodatečnými platebními výměry ze dne 6. 8. 2019 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až květen 2015 (č. j. 1687035/19/3309-51522-701957, č. j. 1687063/19/3309-51522-701957 a č. j. 1687082/19/3309-51522-701957), červen 2015 (č. j. 1687098/19/3309-51522-701957) a leden a únor 2016 (č. j. 1687109/19/3309-51522-701957 a č. j. 1687116/19/3309-51522-701957). Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelce nelze uznat nárok na odpočet daně uplatněný z přijatých zdanitelných plnění ve zdaňovacích obdobích březen až květen 2015 od dodavatele Conflans Energy, s. r. o. (dále jen „Conflans Energy“), od dodavatele FAST Planet s. r. o. (dále jen „FAST Planet“) ve zdaňovacím období červen 2015 a od dodavatele UFB Stock s. r. o. (dále jen „UFB“) ve zdaňovacích obdobích

leden a únor 2016, neboť věděla či vědět měla a mohla, že se svým plněním zapojuje do podvodného řetězce na DPH.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 8. 2020, č. j. 30971/20/5300-22444-707622 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání stěžovatelky a uvedené dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu stěžovatelky shora označeným rozsudkem.

## II. Shrnutí kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka obsáhlou kasační stížnost. V první části namítá, že krajský soud v několika ohledech vycházel z mylných východisek: popřel význam judikatury, nezabýval se následnou úhradou či vymožením chybějící daně po dodavatelích, popřel nutnost zabývat se příčinnou souvislostí objektivních okolností s podvodem, chybně pracoval s důkazním břemenem a nepostupoval v souladu se zásadou proporcionality.

[5] V následující části stěžovatelka napadá neuznání nároku na odpočet DPH u jednotlivých zjištěných řetězců. Zpochybňuje jak existenci podvodu na DPH v řetězci, tak zjištěné objektivní okolnosti, na jejichž základě finanční orgány dospěly k závěru o vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce. Zdůrazňuje svou dobrou víru a odkazuje na preventivní opatření, která přijala.

[6] V poslední části kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že správce daně měl aplikovat ručení podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušná zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), poukazuje na procesní vady daňového řízení a prekluzi práva stanovit daň.

[7] Žalovaný podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

## III. Právní hodnocení

[8] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

### III.1. Přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[10] Úvodem Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) zdůrazňuje, že rozsudek krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného nejsou nepřezkoumatelné. Ačkoli se krajský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení, je z napadeného rozsudku jasně patrné, že se ztotožnil se závěrem žalovaného. Nepřezkoumatelné totiž není rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud či správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně

pokračování

pak bod 30 tamtéž). Správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž žalovaný a krajský soud svá rozhodnutí založili, je potom otázkou zákonnosti jejich rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti.

[11] V této souvislosti je nutno poznamenat, že žaloba má celkem 60 stran. U takto rozsáhlého podání nelze od správního soudu očekávat reakci na každý dílčí argument v podání. Úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (viz náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). To krajský soud učinil, a jeho rozsudek proto obstál jako přezkoumatelný. Tento přístup při přezkumu rozsudku krajského soudu zvolil i Nejvyšší správní soud.

[12] Pokud jde o námitku, že se ve vztahu k uplynutí lhůty pro stanovení daně krajský soud vypořádal pouze s námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, aniž sám námitku prekluze věcně přezkoumal, je třeba konstatovat, že způsob, jímž k vypořádání žalobních bodů krajský soud přistoupil, předurčila stěžovatelka jejich formulací. Stěžovatelka se v rámci obsáhlé žaloby ve vztahu k uplynutí lhůty pro stanovení daně omezila na poznámku v tabulkovém přehledu namítaných procesních vad v odvolacím řízení s tím, že se „žalovaný nevypořádal s namítanou účelovostí spěšného ukončování kontroly na úkor zjištění skutkového stavu a správného doměření daně“. Dále svou argumentaci nerozvinula a nenamítala, z jakých skutkových a právních důvodů měla být dle jejího názoru daň doměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty. Za této situace nespátřuje Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že se krajský soud omezil na výslovné vypořádání námitky nedostatečného posouzení prekluze žalovaným, kterou neshledal důvodnou. Z napadeného rozsudku implicitně vyplývá, že krajský soud stejně jako žalovaný neshledal, že by došlo k prekluzi práva daň doměřit, k čemuž by byl povinen přihlédnout i bez námitky (viz rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS).

### III.2. Námitky prekluze práva stanovit daň a dalších procesních vad

[13] Dříve než Nejvyšší správní soud přikročí k posouzení kasačních námitek ohledně zapojení stěžovatelky do podvodného jednání, se bude zabývat tvrzenou prekluzí práva stanovit daň. Pokud by totiž prekluzivní lhůta uplynula, nebylo by možné daň doměřit a napadené rozhodnutí, jakož i jemu předcházející dodatečné platební výměry, by byly z tohoto důvodu nezákonné a soud by je musel zrušit, a to i bez námitky (viz náleží Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).

[14] Stěžovatelka v souvislosti s tvrzeným uplynutím prekluzivní lhůty namítla, že nemohlo dojít k prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 daňového řádu, neboť daňová kontrola byla ukončena účelově a platební výměry byly vydány převážně s cílem prodloužit lhůtu pro stanovení daně.

[15] Ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu určuje, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počíná běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň

splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

[16] Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.

[17] Podmínky aplikace § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu byly splněny.

[18] Správce daně zahájil daňovou kontrolu za všechna výše uvedená zdaňovací období dne 29. 8. 2016. V souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu započala od tohoto okamžiku běžet znovu tříletá lhůta pro stanovení daně, která by skončila 29. 8. 2019 (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2021, č. j. 5 Afs 21/2020-56). Dodatečné platební výměry byly vydány dne 6. 8. 2019 a stěžovatelce (jejímu zástupci) doručeny dne 15. 8. 2019. Jelikož byly oznámeny v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně, lhůta se dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužila o 1 rok, do 29. 8. 2020. Napadené rozhodnutí bylo oznámeno stěžovatelce (jejímu zástupci) dne 17. 8. 2020, tedy v této lhůtě.

[19] Nejvyšší správní soud předně připomíná, že § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu „váže prodloužení lhůty pro stanovení daně na oznámení rozhodnutí o stanovení daně (za tam uvedených okolností), nikoli na řádné ukončení daňové kontroly“ (viz rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2019, č. j. 6 Afs 117/2019-48). Jak uvedl NSS v citovaném rozsudku, „pokud bylo vydáno a oznámeno prvostupňové rozhodnutí správce daně za podmínek upravených v ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, došlo tím ex lege k prodloužení lhůty pro stanovení daně bez ohledu na to, jestli daňová kontrola proběhla v souladu se zákonem či nikoli. Zákonost daňové kontroly sice může mít vliv na zákonost následně vydaného rozhodnutí a může tudíž za určitých okolností vést k následnému zrušení takového rozhodnutí správním soudem (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55), avšak i kdyby Nejvyšší správní soud připustil nezákonnost daňové kontroly, resp. její nezákonné ukončení (...), nemůže to odůvodnit závěr, že by prvostupňové rozhodnutí správce daně ze dne 22. 8. 2014 nezaložilo účinky ve smyslu ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.“

[20] Ani následně prohlášená nezákonnost úkonů orgánů finančních správy jim v zásadě neodnímá účinky na běh lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. Výjimkou jsou jen úkony toliko formální, účelově vydané čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně (viz např. rozsudky NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS, či ze dne 6. 5. 2021, č. j. 7 Afs 380/2020-30).

[21] Vydání dodatečných platebních výměrů bylo legitimním krokem k doměření daně. Postup správce daně nesvědčí o tom, že by k němu přistoupil toliko formálně a že by dodatečné platební výměry vydal ryze účelově, pouze či převážně z důvodu prodloužení lhůty k doměření daně. Správce daně dodatečné platební výměry vydal v okamžiku, kdy již byla stěžovatelka seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a vyjádřila se k němu (viz vyjádření doručené správci daně dne 17. 7. 2019).

pokračování

[22] Z judikatury NSS vyplývá, že „*těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3)*“. Nedojde-li na základě vyjádření daňového subjektu ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již dle § 88 odst. 3 daňového řádu nemůže uplatňovat další návrhy k doplnění, neboť tato možnost mu již byla jednou dána. Smyslem koncentrace zakotvené v § 88 odst. 3 daňového řádu je zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole. Seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je oproti tomu již pouhým formálním zakončením daňové kontroly (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42, ze dne 17. 8. 2016, č. j. 5 Afs 68/2016-25, ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45, či ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36).

[23] Správce daně stěžovatelku s výsledkem kontrolního zjištění, tedy s nejdůležitější částí budoucí zprávy o daňové kontrole, seznámil a stanovil jí lhůtu k vyjádření, kterou následně na její žádost prodloužil. Stěžovatelka se k výsledku kontrolního zjištění v prodloužené lhůtě vyjádřila a správce daně její připomínky do zprávy o daňové kontrole zakomponoval. Svůj pohled na věc však na jejich základě nezměnil. Správce daně se ve zprávě o daňové kontrole vypořádal s návrhy stěžovatelky na doplnění dokazování předloženými listinami (žádostí a sdělením o udělení licence na dovoz masa z Brazílie, seznamem skladových pohybů kuřecích řízků solených v roce 2015, grafem nákupních cen solených kuřecích řízků v roce 2015, tabulkou s přehledem uhrazených daní stěžovatelkou, otiskem webových stránek finanční správy s upozorněním na podvody s DPH na trhu s masem, které se týkaly zjištění relevantního pro předmětná zdaňovací období) a odůvodnil, proč na základě vyjádření stěžovatelky neshledal důvod ke změně výsledku kontrolního zjištění (viz strany 44 až 49 zprávy o daňové kontrole). V den následující po doručení vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, tedy dne 18. 7. 2019, správce daně stanovil stěžovatelce dva alternativní termíny k projednání zprávy o daňové kontrole na dny 30. 7. 2019 a 1. 8. 2019. Současně ji poučil, že pokud odmítne projednat zprávu o daňové kontrole nebo se bude projednání vyhýbat, bude jí dle § 88 odst. 5 daňového řádu doručena a den doručení se bude považovat za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

[24] Dne 29. 7. 2019 podala stěžovatelka prostřednictvím svého zástupce stížnost proti postupu správce daně, v níž žádala, aby byla před projednáním zprávy o daňové kontrole seznámena s vypořádáním svého vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a byl jí poskytnut časový prostor pro přípravu, aby byla schopna se na jednání se zprávou daňové kontrole „*skutečně seznámit*“ a se správcem daně ji „*účinně projednávat a vznášet proti ní relevantní připomínky a dotazy na správce daně*“. Současně se omluvila z účasti na projednání v navržených termínech z důvodu neposkytnutí požadovaného stanoviska a z důvodu nespécifikované kolize zástupce stěžovatelky s poskytováním služeb jiným klientům. Správce daně dne 1. 8. 2019 zaslal zástupci stěžovatelky zprávu o daňové kontrole spolu s přípisem, v němž jí sdělil, že postupuje dle § 88 odst. 5 daňového řádu, neboť její omluvu vyhodnotil jako zcela účelovou a dospěl k závěru, že se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Informoval ji, že její stížnost byla prošetřena a vyrozumění o výsledku šetření jí bude doručeno. Konstatoval, že vyjádření správce daně k argumentům zástupce stěžovatelky a k předloženým důkazním prostředkům je zapracováno ve zprávě o daňové kontrole.

Stěžovatelka byla s výsledky kontrolního zjištění řádně seznámena a měla možnost se k nim vyjádřit, což učinila. Na základě vyjádření nedošlo ke změně kontrolního zjištění. Podáním vyjádření se její právo rozporovat závěry správce daně při daňové kontrole vyčerpalo. Prostor pro vyjádření a doložení důkazních prostředků má daňový subjekt podle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Nedojde-li ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze navrhnout další doplnění v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení s konečným stanoviskem správce daně, které je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole, a k podpisu zprávy o daňové kontrole.

[25] Žalovaný shledal procesní vadu při ukončení daňové kontroly, neboť správce daně zaslal stěžovatelce zprávu o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 daňového řádu, aniž ji opakovaně vyzval, aby se dostavila k projednání zprávy o daňové kontrole. V situaci, kdy se nedostavila ke správci daně pouze jednou, nebylo možné dospět k závěru o opakovanosti obstrukčního jednání, a tedy splnění podmínek § 88 odst. 5 daňového řádu s ohledem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 7 Afs 87/2012-24. Uložil proto správci daně zprávu o daňové kontrole v odvolacím řízení projednat, což správce daně učinil.

[26] Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným a krajským soudem, že procesní vada, k níž při projednávání zprávy o daňové kontrole došlo, byla napravena následným postupem správních orgánů v odvolacím řízení. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí a postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, lze napravit v odvolacím řízení (viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009 č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS), což platí i v případě, kdy správce daně zákonným způsobem neprojedná zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39, či ze dne 29. 6. 2023, č. j. 3 Afs 231/2022-46).

[27] Přestože správce daně nevyložil § 88 odst. 5 daňového řádu v souladu s výše uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu, nesvědčí to o zjevné účelovosti jeho postupu. Správce daně zdůvodnil, proč hodnotil jednání stěžovatelky jako účelovou snahu vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole, a uvedl důvody, pro které měl podmínky § 88 odst. 5 daňového řádu za splněné. Jeho úvahy přitom nebyly zjevně nerozumné.

[28] Podstatné přitom bylo, že stěžovatelka již byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a měla možnost se k němu vyjádřit, čehož využila. O zjevné účelovosti jednání správce daně nesvědčí ani časový aspekt, neboť správce daně měl po obdržení omluvy stěžovatelky časový prostor v délce jednoho měsíce, v němž mohl stanovit nový termín pro projednání zprávy o daňové kontrole a dodatečné platební výměry jí oznámit. Nejvyšší správní soud též připomíná, že kritéria pro výjimečné odepření vlivu určitého úkonu na běh prekluzivní lhůty, který je s ním ze zákona spojen, pro jeho zjevnou účelovost, je třeba vykládat úzce (viz rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2021, č. j. 8 Afs 212/2019-50). Byť některé dílčí kroky správce daně byly vadné, neměly zásadní dopad do práv stěžovatelky a bylo je možné napravit v odvolacím řízení.

[29] Nejvyšší správní soud neshledal účelovost vydání dodatečných platebních výměrů ani s přihlédnutím k dalším namítaným dílčím procesním vadám.

pokračování

[30] Pokud jde o namítané pochybení při vedení spisu, krajský soud připustil, že vedení některých listin v neveřejné části a jejich přeřazení do veřejné části až po seznámení stěžovatelky s výsledky kontrolního řízení, které nebylo stěžovatelce oznámeno, bylo procesním pochybením, avšak napravitelným v odvolacím řízení. V něm měla stěžovatelka možnost se s listinami seznámit. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že chybu správce daně spočívající v tom, že včas nepřeradil písemnosti v rámci daňové kontroly z vyhledávací části spisu do části spisu přístupné daňovému subjektu, lze napravit i v odvolacím řízení (viz rozsudek NSS ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 178/2016-18). Proti tomuto závěru krajského soudu ostatně stěžovatelka v kasační stížnosti nebrojí. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se stěžovatelkou, že by přeřazení několika listin správcem daně z vyhledávací části spisu dne 23. 7. 2019 mohlo (být i ve spojení s dalšími okolnostmi) vést k závěru o čistě účelovém postupu správce daně při vydání dodatečných platebních výměrů.

[31] Dle § 65 odst. 2 daňového řádu věty druhé platilo, že „jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.“ Byť s ohledem na účel ustanovení lze souhlasit s krajským soudem, že k přeřazení listin mělo dojít dříve (aby bylo stěžovatelce umožněno se s nimi seznámit a vyjádřit se k nim v rámci daňové kontroly), je třeba vzít v úvahu, že postup správce daně byl v souladu s tehdejším zněním § 65 odst. 2 daňového řádu, a jeho postup tak nelze považovat za zjevné porušení zákonných povinností nebo zjevné nerespektování práv stěžovatelky. Pokud jde o listiny vztahující se k předmětným zdaňovacím obdobím, správce daně nadto ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že chybějící daň u dodavatelů stěžovatelky identifikoval na základě podkladů, do nichž měla stěžovatelka možnost nahlížet (sdělení příslušných správců daně), a pouze nad rámec převedl do veřejné části i případné další související důkazní prostředky v anonymizované podobě (příznání k DPH a platební výměry).

[32] Stěžovatelka dále namítá, že jí byla poskytnuta nepřiměřeně krátká lhůta pro vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění.

[33] Podle § 88 odst. 2 daňového řádu pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření.

[34] Výsledek kontrolního zjištění byl vyhotoven dne 17. 6. 2019 a na základě žádosti zaslán zástupci stěžovatelky do datové schránky, doručen byl dne 25. 6. 2019. Správce daně stanovil stěžovatelce k vyjádření lhůtu 11 dní ode dne doručení, byť požádala o lhůtu v délce minimálně 35 dnů s tím, že její zástupce bude čerpat dovolenou od 21. 6. do 7. 7. 2019 a není schopen zajistit substituci. K žádosti stěžovatelky ze dne 25. 6. 2019 o prodloužení lhůty o 18 dnů následně správce daně lhůtu prodloužil dle § 36 odst. 2 daňového řádu o 11 dnů, tedy do 17. 7. 2019. O další prodloužení stěžovatelka nepožádala a své vyjádření k výsledkům kontroly zaslala dne 17. 7. 2019. Podle Nejvyššího správního soudu není lhůta v celkové délce 22 dnů nijak zjevně nepřiměřená, a to ani v kontextu dovolené zástupce stěžovatelky, jemuž po návratu z dovolené stále zbývala na vyjádření lhůta v délce 10 dnů. Stěžovatelka neuvedla žádné okolnosti, které by jí bránily se v takto stanovené lhůtě vyjádřit. Výsledek kontrolního zjištění nebyl nijak mimořádně rozsáhlý (37 stran) a ani stěžovatelka ve svých

podáních neuvedla takové skutečnosti, v jejichž světle by se takto prodloužená lhůta jevila zjevně nepřiměřená. To, že byla schopna v prodloužené lhůtě prostřednictvím svého zástupce na kontrolní zjištění kvalifikovaně reagovat, dokládá její obsáhlé vyjádření ze dne 17. 7. 2019.

[35] Je třeba též připomenout, že dle § 7 odst. 1 daňového řádu má správce daně postupovat bez zbytečných průtahů. Ačkoli správce daně činil úkony, které byly nutné ke stanovení daně, tak, aby nedošlo k prekluzi, nelze pouze z toho usuzovat, že jeho postup byl účelový a činěn „čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně“. Jak bylo výše uvedeno, právo stěžovatelky vyjádřit se k výsledku kontrolních zjištění nebylo postupem správce daně dotčeno.

[36] Nadto lze poznamenat, že daňové řízení tvoří jeden celek (viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Aps 14/2013-91, bod 37). Podle § 115 odst. 1 daňového řádu v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování. Stěžovatelka tedy měla možnost vyjádřit se k závěrům správce daně, doplnit svá tvrzení a označit důkazy i v rámci odvolacího řízení.

[37] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje se stěžovatelkou, že správce daně měl povinnost seznámit ji se stanoviskem k jejímu vyjádření před projednáním zprávy o daňové kontrole. Jak uvedl krajský soud, z daňového řádu nelze tuto povinnost dovodit, a to ani s odkazem na obecné zásady spolupráce a vstřícnosti, na které stěžovatelka poukazuje. Z § 88 daňového řádu vyplývá, že daňový subjekt má prostor pro vyjádření a navržení důkazů po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Současně je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015-30). K seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, slouží projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu, viz rozsudky NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS, či ze dne 9. 12. 2022, č. j. 5 Afs 31/2022-105]. Právní úprava je nastavena tak, aby bránila účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42), což odpovídá zásadě rychlosti a hospodárnosti (§ 7 daňového řádu). V takto zákonem nastaveném postupu, který správce daně respektoval, Nejvyšší správní soud nespaturuje porušení cíle správy daní. Je třeba připomenout, že pokud daňový subjekt nesouhlasí se způsobem vypořádání svých tvrzení, námitek či důkazních návrhů, může se posléze domáhat přezkoumání závěrů správce daně v rámci odvolacího řízení. V rozporu s cílem správy daní by naopak bylo, pokud by správce daně činil úkony, které nejsou nezbytné, a přivodil tím zánik práva doměřit daň ve správné výši. Lze uzavřít, že neseznámení stěžovatelky se stanoviskem správce daně před stanoveným termínem projednání zprávy o daňové kontrole není vadou. Jde o procesní postup souladný s daňovým řádem, jak je konstantně vykládán správními soudy, který nikterak nespaturuje účelovost vydání dodatečných platebních výměrů.



pokračování

[38] Nejvyšší správní soud též souhlasí s krajským soudem, že nevyřízení stížnosti stěžovatelky proti výše uvedenému postupu správce daně před stanoveným termínem projednání zprávy o daňové kontrole nepředstavuje vadu řízení, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže stěžovatelka námitku, která byla předmětem stížnosti, uplatnila též v odvolání proti dodatečným platebním výměrům a v žalobě, nicméně pochybení v postupu správce daně namítané ve stížnosti nebylo shledáno. Další „procesní dialog se správcem daně“, jehož se stěžovatelka domáhala, daňový řád v dané fázi daňové kontroly nepředpokládal. Jak bylo výše uvedeno, projednání zprávy primárně slouží pouze k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně. V této fázi nelze navrhnout další důkazy a uvádět nové skutečnosti a nemůže dojít ke změně výsledků kontrolního zjištění. Jestliže správce daně na základě vyjádření nezměnil výsledek kontrolního zjištění, mohla stěžovatelka následně namítat nedostatečné vypořádání své argumentace v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, jejichž odůvodněním se stává zpráva o daňové kontrole (§ 147 odst. 4 daňového řádu). V odvolacím řízení mohla brojit též proti nezákonnému postupu v souvislosti s projednáním zprávy o daňové kontrole (viz rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71). Bylo pak na žalovaném, aby posoudil, zda byla zpráva projednána v souladu se zákonem a zda byla daňová kontrola řádně ukončena, a případně situaci řešil v souladu s § 115 daňového řádu, což ve vztahu k projednání zprávy též učinil. V okamžiku podání stížnosti bylo patrné, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění a má být projednána zpráva o daňové kontrole. Je pravdou, že v případě stěžovatelky se nejedná o totožnou situaci, která byla řešena v rozsudku NSS ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016-32, kdy stížnost směřovala proti skutkovým a právním závěrům učiněným při daňové kontrole, které stížností dle § 261 daňového řádu napadati nelze. Nicméně i procesní vadu spočívající v namítaném neseznámení se stanoviskem k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění před stanoveným termínem projednáním zprávy o daňové kontrole, jehož se stěžovatelka domáhala, neboť měla za to, že se výsledek kontrolního zjištění dostatečně nevypořádal s její argumentací, lze namítat v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Současně je třeba zdůraznit, že z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí není podstatné, zda pozdější možnost podat odvolání vylučovala podání stížnosti proti postupu správce daně, ale to, že stěžovatelka námitky proti postupu správce daně uplatnila v odvolání i v žalobě, byly věcně vypořádány a nebyly shledány důvodnými. Lze poznamenat, že zpráva o daňové kontrole byla posléze řádně projednána v odvolacím řízení poté, kdy byla stěžovatelka vyrozuměna o výsledku šetření stížnosti, která nebyla shledána důvodnou, jak uvedl žalovaný (písemnost ze dne 16. 9. 2019, č. j. 1675681/19/3309-60050-708703).

[39] Z hlediska namítané účelovosti postupu správce daně je třeba znovu poukázat na povahu institutu projednání zprávy o daňové kontrole. K tomu je nutno dodat, že šetření stížnosti není řízením, s jehož výsledkem by bylo spojeno vydání formálního rozhodnutí. Správce daně stížnost stěžovatelky fakticky vyřídil, když jí v přípisu ze dne 1. 8. 2019 současně s doručením zprávy o daňové kontrole oznámil, že její stížnost byla prošetřena. Byť uvedl, že jí bude ještě zasláno vyrozumění o výsledku šetření, seznámil ji s důvody, pro které neshledal stížnost důvodnou a související omluvu z projednání zprávy o daňové kontrole hodnotil jako účelovou. Skutečnost, že vyrozumění vyhotovil více než měsíc po vydání dodatečných platebních výměrů, za dané situace nesvědčí o tom, že by oznámení dodatečných platebních výměrů mělo být ryze účelové a měly mu být upřeny účinky na běh prekluzivní lhůty, které s ním daňový řád spojuje.

[40] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že námitky procesních vad ani stanovení daně po uplynutí prekluzivní lhůty nejsou důvodné.

### III.3. Obecný úvod k daňovým podvodům

[41] Podle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) i Nejvyššího správního soudu je nárok na odpočet daně nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

[42] Jako podvod na DPH judikatura označuje 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 daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Jedná se o situaci, která je v rozporu se zákonem o DPH i se směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Při posuzování nároku na odpočet daně je nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, bod 34).

[43] Pokud se úniku na DPH nedopustila sama osoba povinná k dani, lze přiznání nároku na odpočet odmítnout, pokud je 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 spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (rozsudek ze dne 16. 10. 2019, C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, bod 35 a citovaná judikatura, rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SIA*, bod 30). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být totiž pro účely směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, a ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 53). V rozporu s unijním právem není požadavek, aby daný subjekt přijal všechna opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, k zajištění toho, aby plnění, které provádí, nevedlo k jeho účasti na daňovém podvodu (viz rozsudky SDEU ze dne 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos plc a další*, body 65 a 68, či *Mahagében a Dávid*, bod 54). V případě, kdy je prokázáno, že osoba povinná k dani měla vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, které je součástí úniku na DPH spáchaného na vstupu v řetězci dodání zboží či poskytnutí služeb, vede k odepření nároku na odpočet nedbalost při plnění povinností řádné péče (viz rozsudek SDEU ze dne 1. 12. 2022, C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA*). Požadovaná úroveň pečlivosti je závislá na konkrétních okolnostech daného případu. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém

pokračování

subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti (*Mahagében a Dávid*, body 59 a 60). Obecně však správce daně nemůže od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě a důkladně prověřovala svého dodavatele, a fakticky tak na ni přenést kontrolní úkony, které má vykonávat on sám (rozsudek *Mahagében a Dávid*, body 61 až 65, či rozsudek ze dne 19. 10. 2017, C-101/16, *Paper Consult*, bod 51).

[44] Judikatura SDEU a správních soudů na základě shora popsaných východisek vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující jak postupovat, aby bylo možno plátcí odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek SDEU ze dne 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana*, a rozsudky NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, či ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, bod 24). Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti). Uvedené kroky na sebe logicky navazují a nemohou být vzájemně zaměňovány či předřazovány. Teprve pokud daňové orgány prokáží, že byl spáchán podvod, mohou přistoupit k posouzení otázky vědomosti daňového subjektu o zapojení do tohoto podvodu a po kladném zodpovězení této otázky k posuzování dostatečnosti přijatých opatření.

[45] Existenci podvodu na DPH prokazuje správce daně. Totéž platí i o zapojení daňového subjektu do podvodu, včetně toho, že daňový subjekt měl vědět, či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem. Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (viz rozsudek SDEU *Mahagében*, body 48 a 49), daňový subjekt ještě musí mít šanci vyvinít se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, body 32 a 33). Jakkoli tato koncepce může připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno *stricto sensu*, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42).

[46] V nynější věci stěžovatelka zpochybňuje všechny kroky testu. Nejvyšší správní soud se k nim vyjádří v rámci jednotlivých řetězců.

#### III.4. Daňový podvod a chybějící daň

[47] Stěžovatelka předně zpochybňuje závěry správce daně, žalovaného i krajského soudu týkající se chybějící daně (vzniku podvodu).

[48] Při prokazování existence podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat,

že se jednalo o daňový podvod (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, bod 38).

[49] Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla narušena daňová neutralita, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním nebo více subjekty v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem daňového zvýhodnění. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Daňové orgány musí prokázat, že chybějící daň byla způsobena podvodným jednáním zaměřeným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Odepření nároku na odpočet daně představuje výjimku z pravidla, že plátce daně má nárok na její odpočet. Daňové orgány by tedy s touto možností měly nakládat obezřetně a přistoupit k ní pouze a výhradně za situací, které vykazují jasné znaky podvodného jednání (rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29).

[50] Společným znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o podvodném jednání, a podložit je zjištěními zachycenými ve spisu. Je třeba zjistit takové okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu budou představovat dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „(prokázání) existence daňového podvodu“ je poněkud zavádějící, neboť v zásadě není možné prokázat existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost, přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (viz rozsudky NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, či ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 26).

[51] Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či měl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto třeba lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod jednoznačně popsán způsobem spáchání, přiřazen ke konkrétnímu článku často spletitého obchodního řetězce a vyčíslen, ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Není povinností daňových orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní

pokračování

podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; viz např. rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, či ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41). Takovou okolností může být například i nedodržení povinností plynoucích z předpisů týkajících se bezpečnosti potravinového řetězce (viz např. rozsudek SDEU ze dne 1. 12. 2022, C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA*, bod 63).

[52] V nyní posuzované věci finanční orgány zjistily daňový podvod v následujících dodavatelsko-odběratelských řetězcích, kterými se soud bude zabývat postupně.

**R. T. (SK) → Conflans Energy, s.r.o. → stěžovatelka → SK**

[53] Finanční orgány zjistily, že stěžovatelka nakupovala ve zdaňovacím období března až květen 2015 maso od společnosti Conflans Energy, která v řetězci působila jako *missing trader*.

[54] Finanční orgány ve vztahu k tomuto řetězci upozornily, že byl prověřován již v rámci daňové kontroly DPH vedené u stěžovatelky za zdaňovací období květen 2012 až prosinec 2014. Conflans Energy zboží pořízené od dodavatele R. T. ze Slovenska dodávala stěžovatelce, která ho dodávala zpět na Slovensko. Daňová kontrola byla uzavřena se závěrem, že transakce byly zasaženy podvodem, a tento závěr potvrdil žalovaný. K tomu žalovaný odkázal na své rozhodnutí ze dne 30. 3. 2019, č. j. 13589/19/5300-22444-711307. Správce daně popsal, že v rámci daňové kontroly za uvedené období zjistil, že Conflans Energy v období listopadu a prosince 2014 daň na výstupu kompenzovala odpočty z fiktivních plnění na vstupu. Jednalo se o reklamu, kterou měla poskytnout WIP Reklama spol. s r. o. Ta však uvedla, že s Conflans Energy nikdy nebyla v obchodním styku a žádné plnění jí neposkytla.

[55] K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že tímto řetězcem se zabýval krajský soud v rozsudku ze dne 28. 1. 2021, č. j. 31 Af 35/2019-184, v němž aproboval postup správce daně, který stěžovatelce odepřel uznat uplatněný nárok na odpočet DPH v souvislosti s plněními přijatými od Conflans Energy z důvodu, že věděla, resp. mohla a měla vědět, že plnění byla zasažena podvodem na DPH. Kasační stížnost stěžovatelky byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Afs 82/2021-77. Z těchto rozsudků též vyplývá, že Conflans Energy byla za listopad a prosinec 2014 doměřena na základě pomůcek DPH ve výši 2 417 653 Kč a 2 521 487 Kč, kterou neuhradila.

[56] Dále finanční orgány zjistily, že za leden 2015 podala Conflans Energy daňové přiznání k DPH, v němž vykazovala nízkou daňovou povinnost (14 258 Kč), kterou uhradila. Žalovaný v rozhodnutí č. j. 28304/20/5300-22444-707622 ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období uvedl, že jelikož příslušný správce daně neučinil ve vztahu k tomuto období žádný pokus o ověření vykázané daně, nelze učinit závěr o chybějící dani. Za další zdaňovací období (únor až květen 2015) již přiznání k DPH Conflans Energy nepodala, ačkoli přinejmenším z obchodů se stěžovatelkou jí daňová povinnost vznikla, přestože k tomu byla správcem daně vyzvána, výzvy byly doručeny prostřednictvím datové schránky uplynutím lhůty. Conflans Energy se stala pro správce daně nekontaktní. Správce daně uvedl, že Conflans

Energy byla podle pomůcek vyměřena DPH za zdaňovací období únor 2015 ve výši 1 181 634 Kč a za duben 2015 ve výši 1 138 580 Kč, kterou neuhradila.

[57] Skutečnost, že Conflans Energy přes výzvy správce daně nepodala daňová přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období a za duben 2015 jí byla vyměřena DPH podle pomůcek ve výši 1 138 580 Kč, kterou neuhradila, přičemž k vyměření DPH za březen a květen 2015 nedošlo, vyplývá z obsahu daňového spisu (sdělení místně příslušného správce daně Conflans Energy Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 21. 11. 2018, které reagovalo na žádost o poskytnutí informací ze dne 13. 11. 2018, úředního záznamu ze dne 25. 2. 2019 a anonymizovaného platebního výměru, které jsou součástí veřejné části spisu a korespondují též s dalšími podklady ve vyhledávací části, jak ověřil i krajský soud, mj. výpisem ze systému ADIS, neanonymizovanými platebními výměry na DPH za únor a duben 2015, úředními záznamy o vyměření DPH za tato zdaňovací období, rozhodnutím o nespolehlivém plátcí, příkazem k odpisu nedobytných nedoplatků).

[58] Finanční orgány vzaly v úvahu, že Conflans Energy vznikla jako *ready made* společnost dne 28. 5. 2014 a byla registrována k DPH krátce před zahájením obchodování se stěžovatelkou. Dne 2. 7. 2014 se stala jejím jediným jednatelem a společníkem Mgr. J. C. s pobytem na Slovensku, jejíž funkce zanikla ke dni 14. 7. 2015, tedy krátce po uskutečnění deklarovaných obchodů. Novým jednatelem se stal V. P., který byl angažován jako jednatel 15 společností. Zapsaný předmět podnikání byl vymezen obecně jako „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“. Sídlo měla na adrese bytového domu, kde sídlilo dalších 70 společností. Při místním šetření místně příslušným správcem daně dne 15. 1. 2015 bylo zjištěno, že zde nebylo umístěno žádné označení této společnosti, kancelář ani provozovna. Z dostupných zdrojů nebylo dohledatelné, jakou činností se zabývala, ani žádné webové stránky, recenze či reklamy. Nebyla registrována jako osoba, která obchoduje se živočišnými produkty, u Státní veterinární správy. Od 1. 3. 2016 byla nespolehlivým plátcem, dne 8. 7. 2019 jí byla zrušena registrace k DPH, od 13. 7. 2019 byla nespolehlivou osobou. V době obchodování se stěžovatelkou neměla žádné zaměstnance.

[59] Obchody se stěžovatelkou představovaly pouze změnu vlastnictví zboží v rámci jednoho skladu a úhrady daňových dokladů za březen až květen 2015 probíhaly tzv. pozpátku (nejprve hradila zboží stěžovatelka dodavatelce, která v řádu hodin až dnů provedla úhradu R. T.). Dále finanční orgány v rámci mezinárodní výměny informací zjistily, že v lednu a únoru 2015 maso ve všech případech nakoupila od R. T. za cenu vyšší, než ho prodala stěžovatelce. Daňovým orgánům bylo známo, že takto Conflans Energy postupovala i v prosinci 2014 (viz též rozsudek krajského soudu č. j. 31 Af 35/2019-184 a rozsudek NSS č. j. 6 Afs 82/2021-77).

[60] V daném případě byla chybějící daň identifikována u společnosti Conflans Energy. Finanční orgány zjistily, že za zdaňovací období březen až květen 2015 přes výzvu správce daně vůbec nepodala daňová přiznání k DPH. Stěžovatelka v souvislosti s nákupem masa od Conflans Energy uplatnila nárok na odpočet DPH, daň však nebyla společností Conflans Energy přiznána a odvedena do státního rozpočtu. I ve zdaňovacích obdobích, za něž k vyměření daně z neznámých důvodů nedošlo, byla identifikována chybějící daň, byť její výši nelze přesně určit. Chybějící daň jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani je nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení neutrality daně

pokračování

může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, či ze dne 31. 3. 2023, č. j. 5 Afs 36/2022-78). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že výše uvedené podezřelé okolnosti zjištěné daňovými orgány jsou ve svém souhrnu dostatečné pro závěr, že se nejednalo o případ pouhého nesplnění formálních povinností nesouvisející s podvodem na DPH, ale o podvod na DPH.

[61] Žalovaný a krajský soud neuzavřeli bez dalšího, že neplnění formálních povinností bylo důsledkem podvodu, jak namítá stěžovatelka. Žalovaný popsal množství nestandardních okolností, které ho vedly k závěru, že obchod s mraženým masem byl zasazen podvodem na DPH. Z hlediska existence podvodu je relevantní i jednání Conflans Energy v předchozích zdaňovacích obdobích, ve vztahu k nimž žalovaný učinil závěr o existenci podvodu na DPH, mimo jiné správcem daně poukazované uplatňování odpočtů z fiktivních plnění a nákupy masa za vyšší cenu, než za kterou je následně prodávala stěžovatelce, které postrádaly ekonomické opodstatnění a byly zjištěny i v lednu a únoru 2015. Ceny, za které prodávala Conflans Energy maso stěžovatelce v nyní posuzovaných obdobích, se od cen v předchozích obdobích podstatně nelišily. K tomu přistupovaly nestandardní okolnosti vztahující se k samotným obchodním transakcím (typ obchodů a způsob plateb), absence registrace Conflans Energy pro obchodování s živočišnými produkty, změna statutárního orgánu Conflans Energy krátce po ukončení obchodování na osobu angažovanou ve velkém počtu společností, následná nekontaktnost Conflans Energy, která porušila své daňové povinnosti, pro správce daně, nehrazení daňových povinností, jakož i další indicie týkající se Conflans Energy (nově vzniklá *ready made* společnost s virtuálním sídlem bez dohledatelné veřejné sebeprezentace). Výše uvedené závěry žalovaného nikterak nezpochybňuje, že se podařilo vyslechnout (bývalou) jednatelku Conflans Energy.

[62] Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že okolnosti vyjmenované žalovaným ve svém souhrnu svědčí o tom, že Conflans Energy nepřiznala a neodvedla daň v rámci podvodu na DPH. Dokládají, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale v důsledku jednání, jehož cílem bylo zneužití systému DPH. Krajský soud v napadeném rozsudku nerozebíral každou z nestandardností tohoto obchodu, ale reagoval na žalobní námítky. Nestandardní okolnosti zjištěné daňovými orgány vypočetl toliko příkladmo (srov. Bod 48 napadeného rozsudku), což neznamená, že další okolnosti, na něž žalovaný poukázal, nepovažoval za nestandardní. Nelze se tedy ztotožnit se stěžovatelkou, že by daňové orgány založily svůj závěr na izolovaném zjištění o nákupních a prodejních cenách za předcházející zdaňovací období. Jak zdůraznil krajský soud, jednotlivé okolnosti nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně. Byť nebyly zjištěny nákupní ceny Conflans Energy ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím, skutečnost, že v tomtéž obchodním řetězci dodavatelka prodávala stěžovatelce po několik předchozích zdaňovacích období maso levněji, než ho nakupovala, představuje významnou indicii nestandardnosti obchodů, která je silným indikátorem, že tento obchodní řetězec byl zasazen podvodem na DPH. Jak uvedl NSS již v rozsudku č. j. 6 Afs 82/2021-77, lze souhlasit se správními orgány i krajským soudem, že takový obchod nedává ekonomický smysl, ledaže „zisk“ má být generován jinak, právě například podvodem na DPH. Zjištění ve vztahu k cenám, která správce daně a žalovaný popsali, mají oporu ve správním spise. Zároveň je podstatné, že snížení ceny v předchozích zdaňovacích obdobích nebylo jediným

indikátorem, že v řetězci došlo k podvodu na DPH. Všechny výše uvedené okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH je nutno posuzovat ve svém souhrnu a hodnotit ve vzájemných souvislostech (viz např. rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46). Za dané situace nebylo nutné, aby daňové orgány uváděly konkrétní pomůcky, na jejichž základě byla Conflans Energy za duben 2015 DPH vyměřena.

[63] Nejvyšší správní soud uzavírá, že nestandardní okolnosti popsané daňovými orgány jsou dostatečné pro závěr, že se nejednalo o případ pouhého nepřiznání a nezaplacení daně, ale o daňový podvod. Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že finanční orgány náležitě vysvětlily, v čem shledaly podvod na DPH.

[64] Pokud stěžovatelka vytýká žalovanému a krajskému soudu, že neověřili, zda identifikovaná chybějící daň nebyla následně ke dni vydání napadeného rozhodnutí uhrazena, Nejvyšší správní soud připomíná závěry rozsudku SDEU ze dne 24. 11. 2022, C-596/21, *Finanzamt M*. V něm SDEU nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, že by nárok na odpočet DPH měl být odepřen jen v rozsahu nezbytném pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním. Zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se porušením určitého zboží či služeb účastní plnění zasaženého únikem na DPH, musí být takové osobě odepřen nárok na odpočet v plném rozsahu (bod 38 odkazovaného rozhodnutí). Vnitrostátní orgány mají povinnost odepřít nárok na odpočet daně na vstupu osobám, které nedodržely povinnost řádné péče a neujistily se, že se přijetím plnění nebudou podílet na daňovém úniku (bod 39 odkazovaného rozsudku). Tohoto cíle by nebylo možné účinně dosáhnout, „pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku, jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku, nebo jej usnadňovat“ (bod 40 odkazovaného rozsudku). Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, „[s] ohledem na citované závěry Soudního dvora EU (...) nelze připustit (byť jen) částečné uznání nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého daňovým podvodem, a stejně tak nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu ‚zhojila‘ a nárok na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu. V opačném případě by došlo k popření cílů akcentovaných Soudním dvorem EU, které primárně míří k prevenci účasti na daňových podvodech (naplnění zásady zákazu daňových úniků). Dodatečné přijímání opatření za účelem minimalizace účasti na daňovém úniku výše vymezené cíle nenaplňuje.“ Pokud je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla, nebo měla vědět o tom, že se svým jednáním účastní podvodu na DPH, musí jí být odpočet odepřen v plném rozsahu, i kdyby snad byla chybějící daň dodatečně (částečně) zaplacena/vymožena. V posuzované věci tak bylo podstatné, zda obchodní transakce, jichž se stěžovatelka účastnila, byly zasaženy podvodem na DPH a stěžovatelka o této skutečnosti měla a mohla vědět (srov. bod 25 rozsudku NSS ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42).

**Neznámí dodavatelé → FAST Planet → stěžovatelka → drobní tuzemští odběratelé**

[65] Finanční orgány dále zjistily, že stěžovatelka nakupovala v červnu 2015 maso od společnosti FAST Planet, která v řetězci působila jako *missing trader*. Společnost sice podala



pokračování

daňové přiznání, v němž vykazala nízkou daňovou povinnost (7266 Kč), správce daně jí však na základě daňové kontroly vyměřil DPH ve výši 1 119 656 Kč (rozdíl oproti tvrzené daňové povinnosti činil 1 112 390 Kč), přičemž takto „doměřenou“ DPH FAST Planet neuhradila a stala se pro správce daně nekontaktní.

[66] Tomu, že jde o daňový podvod, nikoli pouhé neuhrzení daně, dle daňových orgánů nasvědčovaly též následující nestandardní skutečnosti: FAST Planet byla společností bez známé obchodní historie, byla registrována k DPH krátce před započítáním obchodní spolupráce se stěžovatelkou, měla virtuální sídlo na adrese hotelu ARKO, na níž je evidováno sídlo cca 25 společností a kde měla uveden pobyt též jednatelka B. H., jejíž funkce zanikla dne 8. 8. 2016, kdy se jednatelkou stala K. Z., státní příslušnice Běloruské republiky. V živnostenském rejstříku měla FAST Planet uvedenu provozovnu na adrese, na níž se nacházelo sídlo a provozovna více než 300 společností. Nebylo zjištěno, že by se veřejně prezentovala například na webových stránkách, v době obchodu se stěžovatelkou nebyla registrována u Státní veterinární správy jako osoba, která se podílí na obchodování s živočišnými produkty, nezveřejnila účetní závěrky za roky 2013 a 2015, účetní závěrku za rok 2014 zveřejnila až po ukončení spolupráce se stěžovatelkou, přičemž tržby za rok 2014 podle ní činily 0 Kč, neměla žádné personální zázemí (v době obchodní spolupráce se stěžovatelkou neměla zaměstnance, jediným zaměstnancem byla až od 15. 7. 2015 B. H.), od 5. 5. 2018 je nespolehlivou osobou.

[67] Dle Nejvyššího správního soudu i v tomto případě krajský soud a finanční orgány přesvědčivě vysvětlily, v čem shledaly podvod na DPH. Byla identifikována chybějící daň a zjištěné podezřelé okolnosti jsou dostatečné pro závěr, že se jednalo o daňový podvod. Skutečnosti, že jeden ze subjektů z řetězce dodavatelů daňovou povinnost neuhradil, následně se stal nekontaktním a má virtuální sídlo, jsou dostatečné pro vymezení existence daňového podvodu (viz např. bod 44 rozsudku ze dne 21. 7. 2023, č. j. 7 Afs 237/2021-32). V tomto případě k tomu přistupovaly i další okolnosti.

[68] Lze doplnit, že existence chybějící daně má oporu ve správním spise, jehož součástí je odpověď na dožádání Územního pracoviště pro Prahu 1 Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 16. 11. 2018, podle níž nebyla DPH vyměřená za červen 2015 uhrazena, daňový subjekt je nekontaktní, písemnosti se doručují uplynutím lhůty, je evidován jako nespolehlivý plátc. Ta byla součástí veřejné části spisu, do níž bylo zařazeno též přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období, v němž FAST Planet vykazala nízkou daňovou povinnost (7266 Kč), a anonymizovaný platební výměr, z něhož je patná výše vyměřené DPH (1 119 656 Kč). Krajský soud ověřil, že závěry o chybějící dani nejsou v rozporu s obsahem vyhledávací části daňového spisu, jehož součástí byla i zpráva o daňové kontrole, na jejímž základě byla DPH vyměřena. Jak uvedl krajský soud, na závěr o existenci podvodu nemá vliv, dojde-li k vyměření podstatně vyšší DPH u dodavatele z důvodu neunesení důkazního břemene ohledně přijetí plnění, u nichž dodavatel uplatnil nárok na odpočet, k čemuž v posuzovaném případě došlo (viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46).

[69] Stěžovatelka v souvislosti s nákupem masa od FAST Planet uplatnila nárok na odpočet DPH, daň však nebyla touto společností odvedena do státního rozpočtu a FAST Planet se následně stala nekontaktní. Je tu tedy chybějící daň, kdy výše uvedené podezřelé okolnosti

jsou dostatečné pro závěr, že se nejednalo o případ pouhého nezaplacení daně, ale o daňový podvod. I v tomto případě tedy dle Nejvyššího správního soudu krajský soud dospěl ke správnému závěru, že finanční orgány dostatečně vysvětlily, v čem shledaly podvod na DPH. K námitce, že nebylo ověřeno, zda identifikovaná chybějící daň nebyla následně ke dni vydání napadeného rozhodnutí uhrazena, Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry vyslovené ve vztahu ke Conflans Energy.

**Neznámí dodavatelé → UFB → stěžovatelka → drobní tuzemští odběratelé**

[70] Finanční orgány taktéž zjistily, že stěžovatelka nakupovala na přelomu let 2015 a 2016 maso od společnosti UFB, která v řetězci působila jako *missing trader*. Společnost za 4. čtvrtletí roku 2015 podala daňové přiznání, na základě výsledku postupu k odstranění pochybností jí byla podle pomůcek vyměřena daň ve výši 9 105 201 Kč, kterou neuhradila. Za leden 2016 vykázala daňovou povinnost ve výši 1 688 331 Kč, kterou neuhradila, a stala se pro místně příslušného správce daně nekontaktní.

[71] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že chybějící daň je v rozhodnutí žalovaného a ve zprávě o daňové kontrole jednoznačně a dostatečně identifikována a žalovaný dal neuhrazenou daň do souvislosti s podvodem v řetězci.

[72] Chybějící daň má i oporu v daňovém spise. Ze zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí plyne, že informaci o vyměření a neodvedení daně a nekontaktnosti daňového subjektu správce daně obstaral prostřednictvím odpovědi na dožádání příslušného územního pracoviště finančního úřadu (sdělení Územního pracoviště pro Prahu 1 Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 11. 12. 2018, které je součástí veřejné části daňového spisu, stejně jako daňová přiznání za uvedená období a částečně anonymizovaný platební výměr, jímž byla podle pomůcek vyměřena DPH za 4. čtvrtletí 2015). Jak ověřil krajský soud, zjištění správce daně korespondují též s podklady ve vyhledávací části spisu (mj. výpisem z osobního daňového účtu, neanonymizovaným platebním výměrem na DPH za 4. čtvrtletí 2015, úředním záznamem o průběhu postupu k odstranění pochybností, rozhodnutím o nespolehlivém plátcí). K námitce, že nebylo ověřeno, zda identifikovaná chybějící daň nebyla následně ke dni vydání napadeného rozhodnutí uhrazena, Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry vyslovené ve vztahu ke Conflans Energy.

[73] Jak vyplývá z výše uvedené judikatury, finanční orgány musí prokázat existenci podezřelých okolností, na jejichž základě je možno učinit závěr, že se nejednalo o běžný případ nezaplacení daně, ale o podvodné jednání.

[74] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že existenci daňového podvodu nasvědčují další zjištěné skutečnosti, na které žalovaný poukázal. Pro místně příslušného správce daně byla UFB nekontaktní, měla virtuální sídlo, jejím jediným jednatelem a společníkem byl S. L., státní příslušník Lotyšské republiky s bydlištěm tamtéž, neměla materiální ani personální zázemí (evidovanou provozovnu ani zaměstnance), jediná její sebepropagace se týkala spodního prádla. Nebyla registrována jako osoba podílející se na obchodování s živočišnými produkty u Státní veterinární správy. Povinnost zveřejnit účetní závěrku splnila naposledy za rok 2010. Podle této účetní závěrky byl jejím předmětem podnikání maloobchod s motorovými vozidly a jejich příslušenstvím a pronájem

pokračování

nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Z prezentace na internetu, živnostenského rejstříku ani účetní závěrky neplyne, že by se zabývala obchodováním s masem.

[75] Jak bylo výše uvedeno, skutečnosti, že jeden ze subjektů z řetězce dodavatelů daňovou povinnost neuhradil, stal se nekontaktním a má virtuální sídlo, jsou dostatečné pro vymezení existence daňového podvodu (viz rozsudek NSS č. j. 7 Afs 237/2021-32). V tomto případě k tomu přistupovaly další okolnosti. Dle Nejvyššího správního soudu i v tomto případě závěr krajského soudu a finančních orgánů o podvodném charakteru řetězce ob stojí.

[76] Námitky stěžovatelky ohledně neuvedení důvodu vyměření daně na základě postupu k odstranění pochybností za 4. čtvrtletí 2015 jsou v nyní posuzovaném případě bezpředmětné. Pro posuzovaný případ je dostatečné konstatovat, že platební výměry jsou pravomocné a daň v nich stanovená nebyla uhrazena, přičemž zjištěné nestandardní okolnosti obchodů ve svém souhrnu svědčí o tom, že neuhrazená daň je důsledkem podvodného jednání.

### *III.5. Objektivní okolnosti a stěžovatelčino zapojení*

[77] Jde-li o subjektivní stránku, tedy zaviněnou účast na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla, nebo vědět mohla a měla.

[78] V daňovém řízení je třeba chránit dobrou víru daňového subjektu tak, aby nebyl nespravedlivě „sankcionován“ v případě, že byl shodou okolností a (nezaviněně) bez svého vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získat protiprávní výhodu. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly jeho součástí. V běžných podnikatelských situacích nelze po daňovém subjektu požadovat, aby při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda se někdo v distribučním řetězci dopustil nebo by se v budoucnu mohl dopustit podvodného jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (rozsudek NSS ze dne 11.12.2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47, bod 21).

[79] Nejvyšší správní soud posoudil s ohledem na výše uvedené splnění tohoto kroku testu u jednotlivých řetězců.

**R. T. (SK) → Conflans Energy, s.r.o. → stěžovatelka → SK**

[80] Pokud jde o řetězce, v němž stěžovatelka nakupovala mražené maso od Conflans Energy, Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od závěrů, k nimž dospěl v rozsudku č. j. 6 Afs 82/2021-77, ve kterém se zabýval zapojením stěžovatelky do shodného obchodního řetězce v předchozích zdaňovacích obdobích, na jehož závěry též odkazuje.

[81] Žalovaný zjistil tyto objektivní okolnosti svědčící o stěžovatelčině zaviněné účasti na podvodném řetězci:

1. Virtuální sídlo dodavatele stěžovatelky.
2. Nepatrná historie společnosti dodavatele.
3. Neexistence sebezprezentační stopy dodavatele.

4. Typ obchodů – jednalo se o dodávky v rámci jednoho skladu.
5. Dodavatel nebyl registrován podle veterinárního zákona jako osoba, která obchoduje s živočišnými produkty.

[82] V případě tohoto řetězce stěžovatelka nakupovala maso bez dopravy v rámci jednoho skladu od společnosti, která neměla v době zahájení obchodování se stěžovatelkou žádnou historii obchodu s masem, nebyla registrována podle veterinárního zákona a nijak své podnikání nepropagovala. Dle Nejvyššího správního soudu jde o dostatečný výčet okolností, které ve svém souhrnu dokládají, že ze strany stěžovatelky nešlo o zcela standardní obchodní vztah s dodavatelem. Podstatné je, že podezřelé okolnosti byly zjištěny u přímého dodavatele stěžovatelky, kde lze rozumně očekávat vyšší obezřetnost, a týkaly se i modelu obchodování s ním.

[83] Pro závěr o zaviněné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu nemusejí daňové orgány prokázat příčinnou souvislost mezi chybějící daní a stěžovatelčím povědomím o něm. Podstatné je, že v řetězci, v němž je stěžovatelka zapojena, se stal podvod, což se zkoumá v prvním kroku testu. V druhém kroku testu se potom zkoumá stěžovatelčina subjektivní stránka účasti: správce daně prokazuje, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla, nebo mohla a měla vědět (rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, bod 86).

[84] Takové okolnosti v celkovém souhrnu prokázány byly. Žádná z nich neobstojí samostatně. Není tu však žádná, jak argumentuje stěžovatelka, která by nebyla vůbec relevantní. Všechny uvedené skutečnosti jsou indicií nestandardnosti zvoleného obchodního partnera, které objektivně měly ve stěžovatelce vzbudit podezření, že se účastní podvodného řetězce. Ve svém souboru ukazují, že si stěžovatelka při sporných obchodech počínala extrémně neopatrně, což vypovídá o tom, že si buď byla vědoma, že obchody budou stiženy podvodem na DPH, anebo nad podivnými okolnostmi záměrně zavírala oči (viz bod 62 rozsudku č. j. 6 Afs 82/2021-77).

[85] Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že např. samotná neexistence internetových stránek, minimální historie či virtuální sídlo nemusí nutně samy o sobě vypovídat o podvodném charakteru obchodních řetězců. Ve svém souhrnu nicméně uvedené objektivní okolnosti napovídají tomu, že dodavatel není běžným obchodníkem (k tomu srov. např. rozsudek ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46). Pravděpodobnost, že dodavatel je společnost účastnící se na daňovém podvodu, se výrazně liší v případě, má-li dodavatel v dané oblasti dlouhou a bezproblémovou obchodní historii, na rozdíl od případu, kdy si stěžovatelka jako obchodního partnera pro dodávky masa zvolila nově vzniklou společnost bez jakékoliv historie a zkušenosti s obchodem s touto specifickou komoditou. Je třeba též zdůraznit, že stěžovatelka ani nikterak nepolemizuje s nestandardností některých okolností, na jejichž základě měly daňové orgány i krajský soud za prokázané, že si zapojení do řetězce zatíženého podvodem přinejmenším měla a mohla být vědoma, konkrétně typem obchodů formou meziskladových dodávek (viz bod 48 napadeného rozsudku). Byť krajský soud tuto okolnost výslovně nezdůraznil dále v bodu 49 napadeného rozsudku, je patrné, že nestandardnost transakcí dle krajského soudu vyplývala ze všech okolností popsanych daňovými orgány v jejich souhrnu. Proti nestandardnosti typu obchodů formou meziskladových dodávek ostatně stěžovatelka konkrétně nebrojila ani v žalobě, pouze

pokračování

namítla, že pokud měly daňové orgány pochybnost o faktickém dodání zboží, nebylo možné konstatovat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet a odepřít odpočet pro účast na podvodu. Z napadeného rozhodnutí ani napadeného rozsudku však neplyne, že by na základě typu obchodování formou dodávek v rámci jednoho skladu daňové orgány pochybovaly o tom, zda k dodání zboží stěžovatelce došlo. Soud připomíná, že není povinen ani oprávněn argumenty za stěžovatelku domýšlet (viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[86] Nejvyšší správní soud dodává, že řádná péče požadovaná od osoby povinné k dani a opatření, která od ní lze rozumně vyžadovat, aby se ujistila o tom, že se pořízením zboží nebo služeb neúčastní plnění, které je součástí daňového úniku, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí na okolnostech daného případu a zejména na tom, zda existují náznaky vyvolávající podezření z nesrovnalostí nebo daňového úniku. Existují-li takové náznaky, lze od osoby povinné k dani očekávat zvýšenou obezřetnost, aby se ujistila, že plnění, které uskutečňuje, nevede k její účasti na daňovém úniku (viz rozsudek SDEU ze dne 1. 12. 2022, C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA*, a v něm odkazovanou judikaturu). Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, lze od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby, za účelem ujistění se o jeho věrohodnosti. Nárok na odpočet nelze odepřít pouze z důvodu, že dodavatel stěžovatelky nebyl registrován u Státní veterinární správy. To daňové orgány neučinily. Jedná se však o jednu ze skutečností, k níž bylo možné přihlédnout, a to nejen z hlediska objektivní existence úniku na DPH. Za situace, kdy samotný dodavatel a okolnosti dodávek vykazovaly znaky pochybností, nelze jednoduché ověření registrace pro obchodování s živočišnými produkty v registru veřejně dostupném na internetu považovat za složité prověřování, které by nebylo možné po stěžovatelce požadovat. Jak uvedl NSS již v bodu 54 rozsudku č. j. 6 Afs 82/2021-77, *„Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že po ní nelze rozumně požadovat, aby registraci podle veterinárního zákona u svých dodavatelů zjišťovala. Stěžovatelka sama uvádí, že v oboru obchodu s masem podnikala mnoho let. Musí jí být tedy jistě známo, že osoby, které se podílejí na obchodování s živočišnými produkty, jsou povinny předem požádat krajskou veterinární správu o registraci (nyní § 28 odst. 2 a dříve odst. 4 veterinárního zákona). Nejvyšší správní soud nepovažuje za přemrštěný požadavek, aby obchodník předem prověřil, zda jeho dodavatel, který mu chce prodat živočišný produkt, byla taková registrace vydána, zvláště v situaci, kdy je registr veřejně dostupný na internetu.“*

[87] Názor krajského soudu, že jednotlivé okolnosti nejsou samy o sobě problematické, ale ve svém souhrnu jsou dostatečné pro závěr o splnění vědomostního testu, není nijak vnitřně rozporný. To je naopak běžná situace. Souvislost mezi daňovým subjektem uplatňujícím nárok na odpočet a subjektem, který neodvedl daň, vzniká i tím, že subjekt uplatňující nárok na odpočet naváže bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani. Příčinná souvislost v tomto smyslu byla tedy dána. Všechny výše zmíněné podezřelé okolnosti se vztahují k podnikání přímého dodavatele stěžovatelky, u kterého došlo ke ztrátě na dani, a obchodních transakcí stěžovatelky s ním (typu obchodů).

[88] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že stěžovatelka na základě těchto nestandardních okolností minimálně měla vědět, že se může účastnit řetězce, který je stížen daňovým podvodem. Vědomostní test byl tedy splněn.

**Neznámí dodavatelé → FAST Planet → stěžovatelka → drobní tuzemští odběratelé**

[89] Žalovaný zjistil tyto objektivní okolnosti svědčící o stěžovatelčině zaviněné účasti na podvodném řetězci:

1. Virtuální sídlo dodavatele stěžovatelky na adrese hotelu ARKO.
2. Pochybnosti o tom, zda se na adrese uvedené v živnostenském rejstříku fakticky nacházela provozovna dodavatele.
3. Nepatrná historie společnosti dodavatele (založena jako *ready made* společnost, registrována k DPH krátce před započítáním obchodní spolupráce).
4. Neexistence sebezprezentační stopy dodavatele.
5. Dodavatel nebyl v době předmětných obchodů registrován podle veterinárního zákona jako osoba, která obchoduje s živočišnými produkty.
6. Dodavatel neměl v době zahájení obchodování zveřejněnou účetní závěrku za rok 2013, závěrka za rok 2014 byla zveřejněna až po ukončení spolupráce.
7. Dodavatel neměl personální zázemí.

[90] Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný vzal v úvahu též nezanedbatelné objemy obchodů s uvedenými dodavateli (viz odst. 98).

[91] V případě tohoto řetězce stěžovatelka nakoupila v červnu 2015 kuřecí maso za téměř dva miliony korun od společnosti, která měla virtuální sídlo na adrese hotelu, neměla žádnou zjištěnou historii obchodu s masem, neměla zveřejněnou účetní závěrku, nijak své podnikání nepropagovala a nebyla v době předmětných obchodů registrována podle veterinárního zákona.

[92] I pro tento řetězec platí výše vyslovené závěry. Jednotlivé okolnosti samy o sobě nemusejí být problematické. V souhrnu však jde o dostatečný výčet okolností, které přesvědčivě dokládají, že stěžovatelka minimálně měla vědět, že nejde o zcela standardní obchodní vztah, ale o řetězec, který může být stížen podvodem na DPH. Opět je podstatné, že podezřelé okolnosti se objevily u přímého dodavatele stěžovatelky, u kterého lze rozumně předpokládat, že si jej stěžovatelka dostatečně prověří. I u tohoto řetězce tak byl vědomostní test splněn.

**Neznámí dodavatelé → UFB → stěžovatelka → drobní tuzemští odběratelé**

[93] Žalovaný zjistil tyto objektivní okolnosti svědčící o stěžovatelčině zaviněné účasti na podvodném řetězci:

1. Virtuální sídlo dodavatele stěžovatelky.
2. Prezentace dodavatele (na internetu se prezentoval pouze jako prodejce spodního prádla, nikoli jako obchodník s živočišnými produkty).
3. Neplnění zákonných povinností dodavatelem – účetní závěrku dodavatel zveřejnil naposledy za rok 2010, dále účetní závěrky nezveřejňoval.
4. Dodavatel nebyl registrován podle veterinárního zákona jako osoba, která obchoduje s živočišnými produkty.
5. Dodavatel neměl provozovnu ani personální kapacity (žádné zaměstnance).

pokračování

6. Jednatelkou dodavatele byla osoba s pobytem v jiném členském státu.

[94] I v tomto případě jde dle Nejvyššího správního soudu o dostatečný výčet okolností, které ve svém souhrnu dokládají, že nešlo o zcela standardní obchodní vztah. Opět je podstatné, že podezřelé okolnosti se objevily u stěžovatelčina přímého dodavatele, kde lze rozumně předpokládat, jeho přiměřené prověření před zahájením obchodování s masem v hodnotě přesahující milion korun měsíčně.

[95] Pokud stěžovatelka započne nový obchodní vztah s partnerem, který má virtuální sídlo, nemá žádnou provozovnu, sebereprezentaci ani zjistitelnou historii v oblasti obchodování s masem a není registrován jako osoba, která obchoduje s živočišnými produkty, jde o okolnosti, které jsou ve svém souhrnu velmi podezřelé. Od stěžovatelky bylo tedy možno očekávat zvýšenou pozornost ve vztahu k takovým obchodům.

[96] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že stěžovatelka na základě těchto nestandardních okolností minimálně měla vědět, že se může účastnit řetězce, který je stížen daňovým podvodem. I u tohoto řetězce tak byl vědomostní test splněn.

### *III.6. Preventivní opatření přijatá stěžovatelkou*

[97] Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k situaci měl vědět, že sporná obchodní operace je, či bude stížena podvodem, tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí dostat šanci prokázat, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stíženy podvodem (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, bod 41; či ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, bod 42). Ve třetím kroku tak finanční orgány zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření k tomu, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Smyslem tohoto kroku je zjistit, zda daňový subjekt i při existenci podezřelých objektivních okolností přijal taková opatření, která ve svém souhrnu osvědčí, že o zapojení do daňového podvodu vědět nemohl.

[98] Finanční orgány a krajský soud dospěly k závěru, že stěžovatelka přijetí takových opatření neprokázala. Zjistily, že nečinila žádné kroky vedoucí k ověření svých obchodních partnerů, nebo tyto kroky činila, avšak v nedostatečné, čistě formální rovině (typicky ověřením údajů v databázi nespolehlivých plátců a dlužníků).

[99] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že žalovaný ani krajský soud nejmenovali opatření, která by po stěžovatelce bylo možné spravedlivě požadovat a která by s vysokou mírou pravděpodobnosti mohla zamezit její účasti na podvodu. Žalovaný podle ní nevyvrátil, že jí přijatá opatření byla dostatečná. Nejvyšší správní soud se stěžovatelkou nesouhlasí. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka argumentuje shodně jako ve věci vedené pod sp. zn. 6 Afs 82/2021, Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry, které vyslovil v rozsudku č. j. 6 Afs 82/2021-77 a od nichž neshledal důvod se odchýlit.

[100] Krajský soud v bodech 51 až 54, 63 až 66 a 75 až 78 napadeného rozsudku dostatečně vysvětlil, že stěžovatelčině zaviněné účasti na podvodu mohlo zabránit bližší prověrování

jejich dodavatelů. Stěžovatelka mohla například ověřit sídlo dodavatelů, skutečný předmět jejich činnosti či registraci pro obchod s živočišnými produkty podle veterinárního zákona. Jedná se přitom o jednoduché úkony, které by nebyly časově zvláště náročné. Pokud stěžovatelka s těmito dodavateli uzavírala obchody v objemech miliónů korun, nejde o žádné nadměrné, nepřiměřené požadavky. Pokud by se i po vyčerpání možností prověření jevil obchodní partner nedůvěryhodným nebo transakce podezřelou, nemusela obchod uzavřít. Nadto, jak uvedl krajský soud, mohla využít postup dle § 109a zákona o DPH. Proti možnosti využít takového opatření, na kterou krajský soud poukázal, stěžovatelka v kasační stížnosti nikterak nebrojí, a Nejvyšší správní soud ji tedy nemůže přezkoumávat. 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 daňový subjekt, který má prokázat, že přijal taková rozumná opatření, při jejichž dodržování by byl schopen reálně předejít a zabránit své účasti na podvodu na DPH. Není povinností správce daně uvádět, jaká preventivní opatření měl daňový subjekt provést (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, bod 66).

[101] Smyslem požadovaných opatření primárně nemá být to, aby stěžovatelka minimalizovala své obchodní riziko. Proto skutečnost, že dodavatelé stěžovatelky své dodávky bez jakýchkoliv problémů plnili, je v daňovém kontextu irelevantní. Primárním smyslem požadovaných opatření je sloužit preventivně k tomu, aby si stěžovatelka, která požaduje výhody plynoucí ze systému DPH, při svém podnikání nepočínala tak, že tento systém naruší či zneužije, případně to umožní jiným. Smyslem bližšího prověřování obchodních partnerů je zjistit více informací o nestandardních obchodech. S každou další podezřelou indicií se pravděpodobnost zapojení do podvodného řetězce zvyšuje. V konečném důsledku má stěžovatelka vždy možnost se transakcí, které jsou stíženy podvodem na DPH, neúčastnit, tedy konkrétní obchod s konkrétním partnerem neuzavřít, případně si zakotvit zvláštní způsob zajištění daně dle § 109a zákona o DPH nebo si zajistit, že bude jinak kompenzována, pokud jí bude odepřen nárok na odpočet DPH z takových obchodů.

[102] S ohledem na existující objektivní okolnosti, které Nejvyšší správní soud popsal výše v rámci druhého kroku testu, měla stěžovatelka pojmout podezření a v reakci na ně přijmout dostatečná preventivní opatření. Pokud stěžovatelka dostatečná preventivní opatření nepřijala, dokládá to minimálně značnou nedbalost při výběru obchodních partnerů, jejímž konečným důsledkem je odepření nároku na odpočet DPH.

[103] Stěžovatelka v kasační stížnosti vyjmenovává řadu přijatých preventivních opatření a namítá, že je krajský soud a finanční orgány buď vůbec nezohlednily, anebo nezohlednily dostatečně. Tak tomu ale není. Jak uvedl NSS již v rozsudku č. j. 6 Afs 82/2021-77, většina namítaných opatření se týká soukromoprávního rizika, tedy že se obchody z pohledu stěžovatelky řádně uskuteční.

[104] K tomu krajský soud uvedl, že se jedná o dvě odlišné věci. Povinností stěžovatelky bylo být ostražitá nad rámec garance dodávky zboží a nepřijímat pouze opatření snižující soukromoprávní rizika, ale také rizika veřejnoprávní (body 49 a 50, 61 a 62 a 73 a 74 rozsudku). Nejvyšší správní soud s takovým názorem souhlasí. Opatření přijatá stěžovatelkou za účelem řádných dodávek (smluvní zajištění, kontrola zboží, sama si



pokračování

vyhledávala dodavatele, porovnávala nabídky, bezproblémová spolupráce) mají vztah k jejímu vlastnímu obchodnímu riziku, tedy aby nakupovala za výhodných podmínek, dosáhla zisku a dodávky proběhly. Natolik už však neovlivňují zamezení rizika zapojení se do daňového podvodu. Základní premisou daňového podvodu totiž je, že obchod se uskuteční. Teprve poté lze uvažovat o neuznání nároku na odpočet z důvodu zapojení do daňového podvodu. Proto přijatá opatření, která mají zaručit zdárnou realizaci obchodu, mají z hlediska daňového podvodu význam značně omezený. Nakonec společným zájmem společností zapojených do podvodného řetězce je, aby obchodní transakce probíhaly bezproblémově a nedocházelo k odepření odpočtu DPH z důvodu neprokázání, že transakce reálně proběhla způsobem, jak byla deklarována.

[105] Dalším okolnostem se krajský soud explicitně věnoval, jak sama stěžovatelka v kasační stížnosti připoustí (viz druhý sloupec její tabulky v kasační stížnosti – hodnocení krajským soudem). Nejvyšší správní soud souhlasí s hodnoceními, jak je provedl krajský soud, a v podrobnostech na jeho rozhodnutí odkazuje. Nelze tedy říci, že by krajský soud některé okolnosti opomenul. Vypořádal se i s těmi, kterými stěžovatelka osvědčovala svou dobrou víru.

[106] Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že není podstatné, že spornými obchody stěžovatelka nezískala žádnou zjevnou výhodu. Krajský soud tuto argumentaci stěžovatelky nepominul. V bodě 85 rozsudku uvedl, že pro projednávanou věc není podstatné, zda stěžovatelka získala nepřiměřenou výhodu. Nestandardnost předmětných obchodů vyplývá z výše uvedených objektivních okolností. Ty jsou dostatečné pro závěr, že stěžovatelka měla být u těchto obchodů zvlášť obezřetná a přijmout rozumná opatření proti zapojení do daňového podvodu.

[107] Závěrem je nutno zdůraznit, že každý případ daňového podvodu je jedinečný. Stěžovatelce tedy nijak nepomáhá, pokud z různých rozsudků cituje konkrétní skutkové okolnosti, které používá ve svůj prospěch. Pokud v některých případech soudy považovaly některá opatření za dostatečná pro zamezení zapojení do daňového podvodu, neznamená to, že shodná opatření budou bez dalšího dostatečná v případě jiném. V tomto ohledu jsou závěry soudů nepřenositelné. Soudy ve stěžovatelkou citovaných případech rozhodovaly na podkladě jiných skutkových a právních okolností. Se závěry přijatými v nynější věci se jejich tehdejší úvahy nevyklučují. Nelze tedy vytrhávat jednotlivé názory soudů v jiných případech z kontextu a dovozovat z nich závěry pro tento případ. Posuzování odepření odpočtu DPH z důvodu zapojení do daňového podvodu závisí na komplexním posouzení skutkových okolností každého případu.

[108] Soud k tomuto případu shrnuje, že finanční orgány zjistily dostatečné množství objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčí minimálně o tom, že stěžovatelka měla vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Stěžovatelka za své dodavatele pro obchody v řádu milionů korun vybrala společnosti bez personálního a materiálního zázemí, historie či zkušenosti s obchodem s masem, které měly virtuální sídla, neměly žádnou sebepropagaci či propagaci zcela odlišnou od obchodu s živočišnými produkty a nebyly ani registrovány pro obchod s živočišnými produkty. Přitom nepřijala žádná relevantní opatření, kterými by tyto společnosti blíže prověřila. Tyto okolnosti svědčí o stěžovatelčině neobezřetnosti. Daňové orgány po stěžovatelce nevyžadovaly žádné rozsáhlé kontroly, ani na ni nepřenasely

své vlastní úkoly (jak zapovídají stanoviska generálních advokátů a rozsudky SDEU, z nichž cituje stěžovatelka v kasační stížnosti), jen po ní za zjištěných okolností právem vyžadovaly větší ostražitost a kroky, které lze v její situaci pokládat za přiměřené.

[109] Takové kroky však stěžovatelka nečinila a nepodařilo se jí prokázat, že přijala dostatečná konkrétní opatření, kterými by zabránila své účasti v podvodném řetězci.

### *III.7. K obecným námitkám stěžovatelky k posouzení účasti na podvodu*

[110] K obecným východiskům při posouzení účasti na podvodu se již Nejvyšší správní soud vyjádřil výše stejně jako k jejich aplikaci v nyní posuzované věci.

[111] K námitce stěžovatelky, že krajský soud nedocenil význam judikatury pro své rozhodnutí, Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud relevantní judikaturu neignoroval, ale vycházel z ní (viz zejména body 25 až 30 napadeného rozsudku). Není vadou, pokud se výslovně nevyjádřil ke všem stěžovatelkou v žalobě zmíněným rozhodnutím a oproti stěžovatelčiným obecným citacím judikatury přijaté ve skutkově jiných věcech předestřel argumentaci založenou na skutkových okolnostech této věci. Nejvyšší správní soud poznamenává, že jakkoli je obecně žádoucí, aby soudy rozhodovaly v obdobných věcech obdobně, je nutno rozlišovat skutkové a právní závěry rozhodnutí. Soudní judikatura má význam především jako zdroj obecných principů, které soudy vytvořily výkladem právní úpravy a které napomáhají řešení skutkově obdobných případů. Nejvyšší správní soud tedy souhlasí s názorem krajského soudu, že hodnocení skutkového stavu v jiných věcech nemůže být pro projednávanou věc podstatné. Skutkové okolnosti nelze hodnotit izolovaně, ale v jejich kontextu, přičemž řešení každé věci musí odrážet skutkové odlišnosti.

### *III.8. Ručení*

[112] Stěžovatelka též namítá, že je třeba přednostně aplikovat institut ručení podle § 109 zákona o DPH namísto neuznání nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu na DPH.

[113] Jak konstatoval NSS již v rozsudku č. j. 6 Afs 82/2021-77, k této otázce existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Z ní vyplývá, že instituty neuznání nároku na odpočet DPH a ručení příjemce zdanitelného plnění jsou rozdílné a nekonkurují si. Ručení není obecně využitelnou zvláštní právní úpravou ve věci podvodů na DPH. Neuznání nároku na odpočet spadá do nalézacího řízení, kdežto ručení se používá ve fázi placení daní. V podrobnostech soud odkazuje na podrobné odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2022, č. j. 10 Afs 57/2021-65, body 16-29. Toto rozhodnutí obsahuje i odkazy na judikaturu Soudního dvora a je z něj zřejmé, že není žádný důvod pokládat předběžnou otázku.

## **IV. Závěr**

[114] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

pokračování

[115] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 12. října 2023

Šonková

Mgr. Eva  
předsedkyně senátu