



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **2P Commercial Agency s.r.o.**, v konkurzu, se sídlem U Zvonařky 291/3, Praha 2, zast. Mgr. Michalem Hanzlíkem, advokátem se sídlem Na Hřebenech II 1718/8, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **AB Insolvence v.o.s.**, se sídlem Na Poříčí 1046/24, Praha 1, zast. Mgr. Davidem Urbancem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1046/24, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2017, čj. 4936/17/5300-21442-711359, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 1. 2021, čj. 5 Af 15/2017-92,

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.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**
- IV.** Osoba zúčastněná na řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je odepření nároku na odpočet daně z důvodu vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH s mobilními telefony. Sporné ve věci je především to, zda žalobkyně věděla o podvodu na DPH, přestože narušení neutrality daně bylo zjištěno až u subodběratele. Jednatel a společníkem přímého odběratele žalobkyně byl její zaměstnanec.

[2] Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 7. 2016 za zdaňovací období červen až prosinec 2011, v celkové výši 254 484 331 Kč a stanovil jí penále v celkové výši 50 896 864 Kč.

[3] V průběhu odvolacího řízení žalovaný seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření se v rámci odvolacího řízení dne 19. 12. 2016 (dále „seznamení“). Tímto seznamením žalovaný žalobkyni seznámil se svými závěry v návaznosti na opakovanou svědeckou výpověď A. G., jednatele odběratele AGA Trade, s.r.o. Žalovaný v seznamením dospěl k závěru, že svědecká výpověď závěry správce daně o podvodu na DPH potvrdila a prohloubila. Totéž konstatoval ve vztahu k závěru správce daně, že žalobkyně o podvodu vědět mohla a měla.

[4] Žalovaný následně shora uvedeným rozhodnutím dodatečné platební výměry potvrdil a odvolání zamítl. V něm dospěl k závěru, že se žalobkyně vědomě účastnila podvodu na DPH. Nakupovala mobilní telefony, které následně prodávala na Slovensko společnostem AGA Trade a FISTO Trade, s.r.o. Tyto společnosti pak zboží obratem prodaly zpět do České republiky společnostem Davolare Investment, s.r.o., CENTIVU s.r.o. a ALLREAD plus s.r.o. U nich došlo k narušení neutrality daně. Tyto společnosti sídlily na virtuálních sídlech, nepodaly daňová přiznání za dotčená zdaňovací období a nespolupracovaly se správcem daně. Přes další články v řetězcích, převážně nekontaktní, resp. majících daňové nedoplatky, bylo zboží dodáno do Ruska společnostem OOO Kompania Telefony XXI Vek a OOO RTI-Mobil. Platby za toto zboží byly přijaty z bankovního účtu LENZER INTERINVEST LTD (dále „LI“).

[5] Z bodů 49 až 56 rozhodnutí žalovaného plyne, že dospěl k závěru o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na základě několika objektivních okolností. První okolnost spočívá v personálním propojení žalobkyně a společností AGA Trade, resp. jejich jediných jednatelů, P. P. a A. G. Stěžovatelka měla rovněž navázat spolupráci s FISTO Trade na základě doporučení A. G. V dotčených zdaňovacích obdobích byl A. G. současně zaměstnancem žalobkyně a jednatelem AGA Trade. Podnikal přitom ve stejném oboru jako žalobkyně. V letech 2011 a 2012 u žalobkyně pouze zaškoloval nového zaměstnance, přesto mu však byla vyplácena plná mzda. Žalobkyně přenechala společnosti AGA Trade část vlastní klientely a poskytla jí obchodní úvěr ve výši 2 až 3 mil. EUR na odběr zboží, tím, že jí dodávala zboží ještě před jeho úhradou. Společnost AGA Trade totiž neměla dostatečné finanční prostředky. A. G. i po ukončení zaměstnaneckého poměru u žalobkyně zůstal jednatelem slovenské společnosti 2P Agency Slovakia s.r.o., která je s žalobkyní součástí stejné mezinárodní skupiny, přestože mu za to nebyla vyplácena mzda. A. G. byl (spolu s manželkou) vlastníkem bytu, ve kterém měl P. P. bydliště. Žalovaný spojení mezi jednotlivými články shledal také v působení společnosti LI. Tato společnost byla do 22. 3. 2011 společníkem žalobkyně a v řetězci přijímala platby za vývoz zboží do Ruska.

[6] Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí dále identifikoval další objektivní okolnosti, ze kterých dovodil vědomou účast žalobkyně na podvodu. Uvedl, že se žalobkyně v rámci obchodování chovala krajně neekonomicky, jelikož své obchody na Slovensku prováděla pouze přes společnost AGA Trade, nikoliv přes 2P Agency Slovakia, přestože

pokračování

v obou společnostech vystupoval jako jednatel A. G. Žalovaný z toho dovodil, že žalobkyně úmyslně obchodovala s jinými společnostmi, aby nemohla být spojována s následným dodáním zboží do České republiky společností, u kterých došlo k narušení neutrality daně. Bylo také nestandardní, že žalobkyně přenechala zisk společnosti, prostřednictvím které podniká její zaměstnanec, přestože ve stejném státě působí její sesterská společnost. O nestandardnosti vztahů mezi žalobkyní a AGA Trade rovněž svědčí zjištění, že žalobkyně aplikovala odlišné obchodní praktiky s jinými odběrateli. Úhrada za zboží standardně probíhala před jeho dodáním a společnost AGA Trade prováděla kontrolu zboží. V nyní posuzované věci ovšem žalobkyně poskytla zboží na splatnost a společnost AGA Trade kontrolu zboží neprováděla. Žalobkyně byla subjektem, který inkasoval ze státního rozpočtu výhodu v podobě uplatnění nadměrného odpočtu DPH, neboť následný prodej mobilních telefonů byl na výstupu osvobozen od DPH z důvodu dodání zboží do jiného členského státu. Z výše uvedených důvodů tak žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla.

[7] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že žalobkyně nikterak nesporně, že došlo k narušení neutrality DPH. Ze zjištěných objektivních okolností i městský soud dospěl k závěru, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla. Dále konstatoval, že za situace, kdy byla prokázána vědomá účast žalobkyně na podvodu, se není třeba zabývat přijatými opatřeními k prevenci účasti na podvodu. Ve svých závěrech se tak převážně ztotožnil se závěry žalovaného, které jsou rekapitulovány výše. Podrobnější argumentaci městského soudu kasační soud rozvádí dále, v souvislosti s vypořádáním jednotlivých kasačních námitek.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. Tvrdí, že je nezákonný a nepřezkoumatelný. A. G., její bývalý zaměstnanec a poté jednatel AGA Trade s.r.o., byl prověřený a spolehlivý obchodní partner. O aktivitách odběratelů svého odběratele nemohla mít žádné povědomí. Městský soud vytýká nestandardní jednání společnosti AGA Trade vůči svým odběratelům a tyto závěry nedůvodně vztahuje ke stěžovatelce. Detailní kontrola mobilních telefonů není technicky možná, ani nezbytná. V době uskutečňování transakcí nebyla společnost LI zapsaným společníkem stěžovatelky. Neměla tak k ní žádný vztah. Tato společnost sloužila pouze k uskutečňování platebního styku. Městský soud ani daňové orgány nevzaly v potaz důkazní prostředek, který prokazuje činnost LI. Spojitost mezi stěžovatelkou a LI nelze dovodit ani přes I. Š., který LI zastupoval na valných hromadách stěžovatelky a stal se jedním ze společníků 2P Agency Slovakia. To však bylo až v roce 2015, tedy čtyři roky po skončení dotčeného zdaňovacího období.

[9] Městský soud rozhodoval na základě obecných a nepodložených tvrzení, a proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatelka vyplácela zaměstnanci A. G. plnou mzdu za zaučování nového zaměstnance a umožnila mu i rozvoj vlastní podnikatelské činnosti v oboru proto, aby si zajistila obchodní příležitosti do budoucna a zaměstnanec nepřešel ke konkurenci. Jak zaměstnanec uvedl v rámci svědecké výpovědi, jeho podnikatelská činnost byla méně náročná než práce pro stěžovatelku. Informace o svých obchodních aktivitách jí nesděloval. Mezi jednatelem nebyly osobní vazby, pouze pracovní. Soud její žalobní argumentaci bez dalšího odmítl s tím, že ji považuje za nevěrohodnou, což

způsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku. Rozsudek je rovněž vnitřně rozporný, jelikož soud konstatoval, že vztah mezi jednateli stěžovatelky a společností AGA Trade je natolik blízký, že stěžovatelka věděla, jak její odběratel naloží se zbožím. Zároveň ale nebyl natolik blízký, aby vůči němu mohla být vstřícná v obchodních vztazích. Závěr soudu, že obchodní transakce neměly ekonomické opodstatnění, je nesprávný. Stěžovatelka reagovala na poptávku po zboží na Slovensku coby prodejce mobilních telefonů. Společnost 2P Agency Slovakia s. r. o. byla navíc v té době v útlumu a neměla odbytu pro své zboží. Nelze jí klást k tíži, že odběratel nekontroloval zboží. A. G. důvěřovala a z tohoto důvodu mu poskytla obchodní úvěr. Podmínky spolupráce mezi stěžovatelkou a AGA Trade nemohly mít vliv na to, komu bude zboží dále dodáno. Napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Peněžní toky jiných subjektů jí rovněž nelze klást k tíži. Sama nemůže prokázat negativní skutečnosti, tedy že s podvodnými operacemi nemá co do činění. Městský soud se dostatečně nevypořádal s odkazem stěžovatelky na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“) ze dne 12. 1. 2006 *Optigen a další*, C-354/03. Žalovaný a městský soud rovněž nesprávně přenáší následky neodvedení daně třetím subjektem na stěžovatelku. Není jí zřejmé, jak mohla předvídat, že odběratelé AGA Trade neodvedou DPH. Městský soud i žalovaný nesprávně aplikovali judikaturu SDEU a NSS, která se váže pouze na situace, ve kterých naruší neutralitu daně dodavatel, nikoliv odběratel.

[10] Městský soud se měl rovněž zabývat přijatými opatřeními k zamezení účasti na podvodu na DPH. Vědomou účast stěžovatelky na podvodu žalovaný dovedl pouze ze spekulací. Změnil právní hodnocení věci, když dospěl k závěru, že stěžovatelka se podvodu účastnila vědomě. Správce daně ovšem operoval se závěrem, že o podvodu věděla či vědět mohla a měla. S touto změnou nebyla seznámena. Napadený rozsudek zaměňuje vědomou a nevědomou účast na podvodu. Městský soud rovněž pochybil, jelikož neprovedení důkazu spisem Policie ČR odůvodnil pouze domněnkami. Stěžovatelka závěrem rovněž navrhl, aby NSS položil SDEU jí formulované předběžné otázky.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se městský soud dostatečně vypořádal s námitkami stěžovatelky a ani si v odůvodnění neodporuje. Jeho úvaha, že řízení obchodní korporace je náročnější než výkon práce v rámci zaměstnaneckého poměru, byla uvedena pouze nad rámec rozhodovacích důvodů. Transakce stěžovatelky postrádala ekonomické opodstatnění. K obchodování mohla využít společnosti 2P Agency Slovakia ze stejné mezinárodní skupiny, místo AGA Trade. Přebírání mobilních telefonů bez kontroly od společnosti AGA Trade je nestandardní okolností, jelikož u jiných dodavatelů kontrolu běžně prováděla. Jedinou výjimkou bylo zboží od stěžovatelky. Skutečnost, že se městský soud v napadeném rozsudku ztotožnil se závěry žalovaného, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Žalovaný dostal požadavkům rozhodnutí NSS, ÚS i SDEU, na které stěžovatelka odkazuje. Daňové orgány po ní nevyžadovaly prokázání negativních skutečností. K námitce změny právního posouzení tvrdí, že závěr o tom, že stěžovatelka mohla o podvodu vědět, či dokonce věděla či musela vědět, závisí pouze na stupni síly zjištěných objektivních okolností. Nic to ovšem nemění na tom, že nárok na odpočet jí vůbec nevznikl. K námitce neprovedení důkazního prostředku spisem vedeným Policií ČR uvedl, že trestní řízení nebylo vedeno proti stěžovatelce. Ve věci není nutné pokládat předběžné otázky SDEU. Daňové orgány vycházely z rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006, *Kittel*, C-439/04, který připouští, že nárok na odpočet je možné odeprít daňovému subjektu i v případě, že DPH krátí články vystupující v řetězci až za odběratelem.

pokračování

III. Ústní jednání 30. 8. 2023

[12] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že je pro přezkum a posouzení námitek namíste rozvinout některé úvahy žalovaného a městského soudu, nařídil ve věci jednání, aby dal zejména žalobkyni možnost objasnit soudu některé aspekty spolupráce se společností AGA Trade, které soud považoval za podstatné.

[13] Během ústního jednání, v reakci na předběžné závěry NSS a z nich vyplývající doplňující dotazy, zástupce stěžovatelky konstatoval, že stěžovatelku pro dotčené obchody prověřovaly orgány činné v trestním řízení. Policejní orgán však věc odložil. Stěžovatelku důkladně prověřovaly i velké finanční instituce při jejím podnikání. K dotčeným obchodům vysvětlil, že získávala obrátovou provizi. Proto se snažila o maximální obraty. Nemohla obchodovat se společností ze svého koncertu, tj. 2P Agency Slovakia, jelikož na takové obchody by jí faktoringová společnost nepůjčila peníze. Proto do obchodů zapojila jiné subjekty. Zástupce připustil, že se možná jednalo o neetické jednání. Nelze je ale považovat za trestné. Obchodování s AGA Trade stěžovatelce zajišťovalo cash flow a obrátové provize. Její odběratele však v době obchodování neznala. Ke společnosti LI uvedl, že v Rusku existuje devizový zákon, tudíž bylo nutné používat prostředníky, kteří zajistí tržní kurz. Bez jejich zapojení by stěžovatelka mohla obchodovat pouze za syntetický kurz, tudíž by na trhu nemohla obstát.

[14] Žalovaný se odkázal na vyjádření ke kasační stížnosti a uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry městského soudu. Dále poukázal na odlišnost trestního a daňového řízení. V daňovém řízení se odepře nárok na odpočet na DPH i v případě nedbalostní účasti na podvodu. V trestním řízení je nutný úmysl. Poukázal také na propojenost článků na začátku a na konci řetězce a spojení jednatelů stěžovatelky a AGA Trade. Stěžovatelka si počínala neobezřetně, když poskytla obchodní úvěr novému odběrateli. Žalovaný zjistil soubor nestandardních okolností, které ve vzájemném spojení prokazují její vědomost o podvodu.

[15] OZNŘ se ztotožnila s argumentací stěžovatelky. Z jednotlivých okolností, ani v jejich souhrnu, nelze dospět k závěru o její vědomé účasti na podvodu na DPH. Tytéž skutečnosti nelze hodnotit odlišně v rámci trestního řízení a daňového řízení, má-li se jednat o vědomou účast na podvodu na DPH. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ani netvrdil, že se AGA Trade, FISTO Trade, či A. G. vědomě účastnili podvodu.

[16] Jednatel stěžovatelky P. P. ke spolupráci s A. G. sdělil, že to byl historicky jeho první zaměstnanec. Pracovali spolu 15 let. Byli propojeni rodinami, známostmi apod. A. G. měl zánět mozku, zkolaboval a skoro zemřel. Asi osm měsíců nepracoval. Poté za ním přišel, že už nemůže pracovat v takovém tempu. Chtěl proto začít sám podnikat. Stěžovatelka s ním měla sjednanou konkurenční doložku. Pro něj však udělal výjimku. Z důvodu dlouhodobé známosti mu vyhověl také s poskytnutím obchodního úvěru. A. G. měl kontakty na klienty ze států Společenství nezávislých států (dále „SNS“), které P. P. nechtěl ztratit. Ke společnosti 2P Agency Slovakia uvedl, že dříve sloužila pouze jako lokální distributor na Slovensku a k nakupování zboží z ČR bez DPH. Později však prakticky přestala obchodovat. Stěžovatelka nemohla společnosti z holdingu prodávat zboží kvůli požadavkům banky. V rámci holdingu se obraty nepočítaly. Stěžovatelka proto prodávala zboží AGA Trade a FISTO Trade. Ke vztahu s A. G. dále uvedl, že spolu trávili 12 hodin denně v práci. Měli

tedy dobré vztahy. Přestože si vykali, znali se dobře. Bydliště měl napsané v nemovitosti A. G., jelikož to bylo nezbytné pro získání pobytového oprávnění. Po prodělané nemoci chtěl A. G. pracovat na Slovensku. Přestěhoval se tam a pronajal si byt. Během zaškolování předával práci svému nástupci, byt nechodil do práce. Konzultovali spolu věci telefonicky.

[17] P. P. dále uvedl, že podporoval A. G. během jeho nemoci a následně při začátcích podnikání. V prvotní fázi, kdy z důvodu nemoci nepracoval a poté, když se začal stěhovat na Slovensko a tvořit tam svůj tým, dostával od stěžovatelky plnou mzdu. Následně jej podporoval prostřednictvím dodávání zboží na splatnost. P. P. to vnímal jako odstupné. Jednatel společnosti 2P Agency Slovakia A. G. zůstal, protože společnost už nevyvíjela ekonomickou činnost. K přenechání klientů dále uvedl, že u stěžovatelky fungoval model jednoho klienta na jednoho zaměstnance. Pokud nějaký zaměstnanec odchází, snaží se mu jeho klienty přenechat, jelikož mají na klienty efektivní vazbu. Pokud by je převzal jiný zaměstnanec, vazby by se mohly přetrhat. Takto měl jistotu, že obchody budou dále probíhat. Stěžovatelka se rovněž s G. dohodla na tom, že si nebudou konkurovat ve státech SNS u klientů, kteří s ním odešli. Těm měl prodávat pouze její zboží. U ostatních klientů nebyl nikterak omezen. Písemně tuto dohodu neměli zachycenou. To však nebylo třeba. Pokud by A. G. tuto dohodu porušil, stěžovatelka by to druhý den zjistila, jelikož na trhu spolu všichni komunikují. V případě porušení dohody by mu stěžovatelka přestala dodávat zboží na splatnost. Tím by prakticky zastavila jeho podnikání, jelikož neměl dostatečné finanční prostředky. P. P. dále doplnil, že stěžovatelka neměla problém s poskytnutím obchodního úvěru A. G. Pohledávky totiž byly pojištěné. Úvěrový limit byl 1-2 mil. EUR. K financování obchodů, včetně obchodů s AGA Trade, využívala faktoringu. Stěžovatelka znala orientační měsíční obrat odběratelů, které AGA Trade přenechala. AGA Trade prodávala třem skupinám zákazníků. První byli klienti ze států SNS, druhou skupinu tvořili klienti, u kterých G. jednal samostatně, a třetí byly obchody „politického rázu“. Šlo o klienty, kteří nechtěli obchodovat se stěžovatelkou z důvodu jejich konkurence. Stěžovatelka tedy věděla o obchodech AGA Trade s klienty ze států SNS a vlastními konkurenty. A. G. nedělal obchody na Slovensku, jelikož je to malý trh s vysokou konkurencí. Někteří odběratelé neznali A. G., proto mohl dělat obchody i s konkurenty stěžovatelky. Obchody přes AGA Trade byly nutné, aby měl A. G. stále možnost obživy i přes jeho zdravotní stav. Na příbrání mezičlátku stěžovatelka nikterak netratila. Stále prodávala za tržní cenu. A. G. získával tzv. tranzitní poplatky, které platil zákazník. Zákazníci byli spokojeni, jelikož pokračovali v obchodování s ověřenou osobou. Změny ceny si ani nemohli všimnout, jelikož ta se mění každý týden, především v závislosti na kurzových rozdílech. Stěžovatelka A. G. zakázala příliš navyšovat cenu. Maximálně svolila k navýšení ceny o 1-2 %, podle typu zboží. Dodávala zboží za přibližně 2-3 mil. EUR měsíčně na splatnost. Pokud to bylo více, tak zřejmě platil předem. Zboží za vyšší obnos mu dodávat nechtěla.

[18] Žalovaný k vyjádření stěžovatelky namítl, že obsahuje nové okolnosti, které netvrdila v daňovém řízení. Některé jsou rovněž v rozporu s předchozími tvrzeními. G. během výslechu uvedl, že jej k odchodu od stěžovatelky vedly rodinné důvody. Zdravotní komplikace mu nastaly až v červnu 2012, tedy až po dotčených zdaňovacích obdobích.

[19] K tomuto rozporu P. P. konstatoval, že zdravotní komplikace A. G. byly dlouhodobé. Absolvoval různá vyšetření, byl hospitalizován a měl několik operací. Práce

pokračování

v AGA Trade pro něj byla jednodušší. U stěžovatelky řídil asi 40 prodejců. Každý den proto musel učinit mnoho úkonů (schválení objednávek, koordinace logistiky, pojištění zboží, reklamace apod.) u 40 až 50 obchodů. V AGA Trade měl maximálně jeden obchod denně. Navíc měl 4-5 zaměstnanců.

[20] Žalovaný uvedl, že považuje za jednání stěžovatelky k A. G. i nadále za nestandardní, byť s ním až do dotčených obchodů měla zkušenost pouze jako se zaměstnancem, nikoliv jako jednatelem odběratele.

[21] OZNR konstatovala, že z vyjádření žalovaného je zřejmé, že nerozumí podnikatelským praktikám. Naopak je logické, že obchody probíhají zejména mezi lidmi, kteří si důvěřují. Z žádné okolnosti, ani v jejich souhrnu, neplyne vědomost stěžovatelky o účasti o podvodu. Stěžovatelka se navíc aktivně bránila závěrům správce daně v průběhu celého řízení.

IV. Další písemná vyjádření účastníků

[22] V návaznosti na ústní jednání se žalovaný vyjádřil tak, že setrvává na svých dosavadních závěrech. Stěžovatelka většinu svých tvrzení uvedla poprvé až během ústního jednání v řízení před Nejvyšším správním soudem, např. tvrzení o pojištění úvěru AGA Trade, konkurenční doložce, o rozdělení obchodů a důvodů nahlášeného bydliště A. G. Nejde o nové skutečnosti, které by nemohla namítat již v předchozích řízeních. K těmto tvrzením proto nelze přihlížet (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatelka svá tvrzení nedoložila. Jsou navíc rozporná s výslechem A. G. Ten např. uvedl, že v AGA Trade pracoval sám a přestal pracovat u stěžovatelky z důvodu narození dítěte a ze zdravotních důvodů (výměna kotníku). Dále dodal, že byl hospitalizován v nemocnici v červnu 2012. P. P. během ústního jednání však tvrdil, že AGA Trade měla 4-5 zaměstnanců a A.G. zanechal práce u stěžovatelky z důvodu operace mozku, po které již práci nemohl vykonávat.

[23] Vztah mezi jednatelem stále nelze považovat za standardní. Ze všech zjištěných okolností plyne, že se stěžovatelka vědomě účastnila podvodu na DPH. Nestandardní je stále to, že stěžovatelka obchodovala na Slovensku skrze AGA Trade, nikoliv 2P Agency Slovakia. V dosavadním řízení to stěžovatelka vysvětlovala tím, že její slovenská pobočka byla v ztrátová a v ekonomickém útlumu. Až v řízení před NSS argumentovala faktoringem. K odkazu stěžovatelky na odložení trestního řízení namítá, že daňové a trestní řízení jsou dvě samostatná řízení. Na věc nedopadá ani rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2023, čj. 6 Afs 125/2021-56, č. 4469/2023 Sb. NSS, *Galmet trade*, dle kterého trestní rozsudek představuje důkaz, který může napomoci zjištění skutečného stavu věci, a proto je třeba se jím zabývat. V nyní posuzované věci však neexistuje žádný trestní rozsudek. Stěžovatelka poukazuje pouze na usnesení o odložení věci. To navíc neexistovalo v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

[24] Stěžovatelka po ústním jednání doplnila, že A. G. dlouhodobě trpěl recidivou onemocnění, které bylo až do roku 2020 chybně diagnostikováno jako purulentní meningitida. Až v rámci vyšetření před operací přední jámy lebny dne 8. 4. 2020 bylo zjištěno, že poranění lebky při nehodě z roku 1985 nebylo řádně залечено. Po provedení plastiky přední jámy lebny došlo k podstatnému zmírnění projevů chronických obtíží, ke

kterým se v roce 2011 přidalo kritické onemocnění svalové tkáně dolní končetiny. Onemocnění s projevy podobnými zánětu mozkových blan vedlo A. G. k rozhodnutí, že již není schopen vykonávat práci po celou pracovní dobu. Proto začal s vlastní podnikatelskou činností. Stěžovatelka ke svému vyjádření přiložila lékařské zprávy A. G. z let 2019 a 2020, konkrétně propouštěcí zprávu z Ústřední vojenské nemocnice Praha a ambulantní zprávu a propouštěcí zprávu z Fakultní nemocnice na Bulovce. Stěžovatelka dále předložila důkazní prostředky, které dle ní prokazují její tvrzení, že své pohledávky za AGA Trade měla pojištěné a k obchodům využívala faktoring.

[25] Stěžovatelka následně doložila i další lékařské zprávy z I. ortopedické kliniky FN Motol. Z nich vyplývá, že A. G. byl od 7. 1. 2011 do 18. 1. 2011 hospitalizován z důvodu operace dolní končetiny. Druhá operace dolní končetiny proběhla 4. 1. 2016. Stěžovatelka dále předložila kompletní smluvní dokumentaci s Českou spořitelnou, a.s. Ze všech předložených lékařských zpráv stěžovatelka dovozuje, že zdravotní stav A. G. po operaci v lednu 2011 nebyl dobrý, jelikož u něj zároveň přetrvávaly bolesti hlavy po dopravní nehodě z roku 1985. Proto se rozhodl odejít z náročného zaměstnání a zahájil vlastní podnikatelskou činnost. Stěžovatelka má rovněž za to, že z doložené smluvní dokumentace vyplývá, že pohledávky za AGA Trade se do rozsahu zajištění započítávaly. Do tohoto rozsahu se naopak nezapočítávaly pohledávky, u kterých podlužníci byly osoby ovládané stěžovatelkou. Stěžovatelka dále zdůraznila, že v rozhodné době nevyužívala služeb Raiffeisenbank.

V. Ústní jednání 29. 11. 2023

[26] Předseda senátu úvodem vyslovil předběžný závěr soudu, že některé úvahy žalovaného, které městský soud potvrdil, neobstojí. Část úvah žalovaného vycházela z předpokladu, že vědomost stěžovatelky o podvodu lze dovést již z nadstandardních vztahů jednatele stěžovatelky a A. G.. Dle Nejvyššího správního soudu se ovšem může jednat toliko o jednu z indicií, která může o vědomém zapojení svědčit. Pouze z této indicie ovšem vědomé zapojení do podvodu samo o sobě dovést. Nejvyšší správní soud se plně neztotožňuje ani s ekonomickými úvahami žalovaného a městského soudu v tom směru, že dle NSS není dodávání zboží prostřednictvím třetí osoby stojící mimo vlastní koncern nutně ekonomicky nevýhodné. Takto úzce pojaté indicie proto samy o sobě neobstojí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ovšem vycházel z mnohých dalších indicií, byť je v takové míře nezdůrazňoval. Předmětem jednání je tedy ujasnit si, zda zbývající indicie, jež soud předběžně považuje za relevantní, postačí k závěru o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu na DPH.

[27] Stěžovatelka při jednání netrvala na tom, aby byly k důkazu provedeny veškeré listiny, které soudu zaslala. Nejvyšší správní soud proto provedl pouze listiny, které k provedení navrhli účastníci řízení, či které soud považoval za podstatné. Proto provedl listiny:

- Smlouva o kontokorentním úvěru ze dne 23. 6. 2010, č. 995/10/LCD
- Dodatek č. 1 ke smlouvě o kontokorentním úvěru ze dne 9. 12. 2010
- Smlouva o zastavení pohledávek ze dne 23. 6. 2010
- Dodatky č. 1 až 4 a 12 až č. 20 smlouvy o zastavení pohledávek

pokračování

- Překladová zpráva I. ortopedické kliniky FN v Motole, která se týká hospitalizace od 7. 1. do 18. 1. 2011
- Propouštěcí zpráva I. ortopedické kliniky FN v Motole ze dne 11. 1. 2016
- Propouštěcí zpráva z Ústřední vojenské nemocnice ze dne 14. 4. 2020
- Propouštěcí zpráva z nemocnice na Bulovce, kliniky infekčních, parazitárních a tropických nemocí
- Ambulantní zpráva z vyšetření ze dne 22. 6. 2020 z nemocnice na Bulovce, kliniky infekčních, parazitárních a tropických nemocí

[28] Žalovaný k důkazům, které stěžovatelka předložila k prokázání ekonomické racionality zvoleného obchodního modelu, poukázala na to, že v dodatcích č. 1 až 4 smlouvy o zastavení pohledávek figurují také pohledávky za společnost 2P Agency Slovakia a další společnosti ze stejné skupiny. To však odporuje tvrzení stěžovatelky, že se tyto pohledávky do rozsahu zajištění ve prospěch banky nepočítají. K tomu stěžovatelka a osoba zúčastněná na řízení shodně konstatovaly že tvrzení stěžovatelky rozporné není. Z čl. 6 odst. 1 smlouvy o zastavení pohledávek vyplývá, že stěžovatelka byla povinna předložit bance přehled všech pohledávek z obchodního styku. Stěžovatelka proto v rámci generálnícese postupovala veškeré pohledávky. Do limitu úvěru se ovšem nepočítaly pohledávky za společnostmi ze stejné skupiny.

[29] K tvrzeným zdravotním komplikacím A. G. stěžovatelka uvedla, že recidivy meningitidy nebyly primární diagnózou. Komplikace souvisely s nehodou v roce 1985. Průtoky mozkomíšního moku mu způsobovaly chronickou migrénu. Jelikož začal trpět také problémy s chodidlem, rozhodl se zvolnit a odejít z náročného zaměstnání u stěžovatelky. K dotazu předsedy senátu, zda stěžovatelka předkládá důkazy k tvrzenému kómatu A. G. a dlouhodobé hospitalizaci, uvedla, že nikoliv. Žalovaná k tomuto opětovně poukázala na rozpor důvodů, které měly A. G. vést k odchodu od stěžovatelky. Dle žalovaného A. G. k odchodu od stěžovatelky během výslechu správcem daně uvedl pouze rodinné důvody a zdravotní obtíže s kotníkem. Stěžovatelka k tomu namítla, že tuto informaci uvedl A. G. pouze okrajově. Jelikož měl obtíže s hlavou přibližně 20 let, zřejmě si na ně zvykl, a proto je nepovažoval za neobvyklé. Měl právo na to správci daně při výslechu neuvádět bolesti hlavy, či že skončil v kómatu. Dle osoby zúčastněné na řízení tvrzení P. P. a A. G. nejsou rozporná. Pokud žalovanému vznikly nějaké pochybnosti v souvislosti s výslechem A. G., mohl se jej dále doptat. Soud k důkazu provedl také § 136 odst. 1 zákona č. 513/1991 Zb., obchodný zákoník, dle kterého platil zákaz konkurence pro jednatele společností s ručením omezeným. Byť se jedná o slovenské právo, v rozhodné době mělo stejné znění jako tehdy účinné české právo, konkrétně § 136 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění do 31. 12. 2013. Další důkazní návrhy po provedeném dokazování navrženy nebyly.

VI. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[30] Kasační stížnost není důvodná.

[31] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož*

rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci městského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci městského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky městský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům městského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36). Z textu daného ustanovení je také zřejmé, že brání i uplatnění jiných námitek než těch, které byly včas uplatněny v řízení před krajským soudem, pokud je stěžovatelka nemohla uplatnit již v řízení před soudem prvního stupně (rozsudek NSS ze dne 3. 9. 2008, čj. 1 Afs 102/2008-39)

[32] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že kontrola mobilních telefonů se liší od kontroly běžného zboží. Mobilní telefony jsou baleny do tzv. spotřebitelského balení, které dává jistotu, že obsahuje požadované zboží. Pro účely velkoobchodu jsou navíc distribuovány v tzv. masterboxech, které obsahují obdobné bezpečnostní prvky. Ani stěžovatelka proto neprováděla detailní kontrolu zboží. Z tohoto důvodu ani nelze předpokládat, že by AGA Trade měla provádět detailní kontrolu. S ohledem na korektní vztahy mezi oběma společnostmi k tomu navíc nebyl důvod. Městský soud k totožné žalobní námitce v bodě 79 napadeného rozsudku konstatoval, že specifika přejímky mobilních telefonů nikterak neodůvodňují odlišný přístup společnosti AGA Trade ke stěžovateli a k ostatním dodavatelům. Rozlišovala-li společnost AGA Trade mezi stěžovatelkou a ostatními dodavateli, pokud jde o způsob přejímky zboží, dokládá to nestandardnost obchodního vztahu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že objektivní okolnost vymezená daňovými orgány spočívala v tom, že společnost AGA Trade běžně zboží kontrolovala, při obchodech se stěžovatelkou ovšem nikoliv. Městský soud jednoznačně konstatoval, že specifika kontroly mobilních telefonů nejsou v nyní posuzované věci rozhodné, pokud AGA Trade odlišně přistupovala ke kontrole zboží od stěžovatelky a od ostatních dodavatelů. Stěžovatelka ovšem v kasační stížnosti, totožně jako v žalobě, pouze vymezuje jednotlivá specifika kontroly mobilních telefonů, aniž by polemizovala se závěry městského soudu, že podstatný byl odlišný přístup k jiným dodavatelům. Tato kasační námitka se proto míjí s rozhodovacími důvody městského soudu. Námitka je tudíž nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s.

[33] Stěžovatelka rovněž namítá, že koordinované peněžní toky v řetězci s ní nelze jakkoliv spojovat. Sama v Raiffeisenbank neměla žádný účet. Daňové orgány po stěžovateli vyžadují prokázání, že s viníky podvodu není nijak spojena. Nemohou po ní ovšem žádat prokázání negativních skutečností. K totožným žalobním námitkám městský soud v bodech 90 až 92 napadeného rozsudku konstatoval, že se správce daně zabýval peněžními toky výlučně ve vztahu k existenci narušení neutrality daně. Tok peněz nebyl stěžovateli nikterak kladen k tíži v rámci vědomostního testu. Proto ani její tvrzení, že v této bance neměla účet, není ve věci rozhodné. Ze spisu navíc neplyne, že by daňové orgány po stěžovateli vyžadovaly prokázání negativních skutečností. Uvedené námitky tedy nikterak nespoujují závěry městského soudu a pouze opakuji žalobní námitky. Nejedná se navíc o argumentaci, která může proti závěrům městského soudu obstát. Stěžovatelka nekonkretizovala, z čeho dovozuje, že po ní daňové orgány vyžadovaly prokázání

pokračování

negativních skutečností, či jakým způsobem jí v rámci vědomostního testu kladou k tíži koordinovaný tok peněz. Tyto námitky jsou proto nepřijatelné.

[34] Stěžovatelka dále namítá, že městský soud odmítl její žalobní argumentaci ohledně nahlížení do spisu Policie ČR na základě spekulací a domněnek. Městský soud v bodě 100 napadeného rozsudku konstatoval, že správce daně nepochybil, neboť žádal Policii ČR o nahlížení do spisu. Ta však tuto žádost zamítla, neboť trestní stíhání nebylo vedeno proti stěžovateli. Správci daně proto zaslala pouze soupis přijatých a vydaných faktur. Námitku, že správce daně nesprávně formuloval výzvu Policii ČR, neshledal městský soud důvodnou. Správce daně neměl bližší informace k navrhovanému důkazu. Nezbylo mu tak nic jiného než formulovat výzvu obecně. Nelze se navíc domnívat, že při bližším vymezení listin by je Policie ČR poskytla, jelikož zamítla-li nahlížení do celého spisu, zamítla by jistě nahlížení i do jeho části. Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud jednoznačně formuloval své závěry. Ty opřel o konkrétní zjištění ze spisu a doplnil logickými úvahami. Stěžovatelka na argumentaci městského soudu konkrétně nereaguje. Pouze tvrdí, že městský soud rozhodl na základě spekulací a domněnek, avšak svá tvrzení nikterak nerozvedla, tedy netvrdí, kterou z výše předestřených úvah městského soudu shledává vadnou a z jakého konkrétního důvodu. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že stěžovatelka dostatečně nereaguje na napadený rozsudek a zároveň nepředestřela takovou argumentaci, která by proti němu mohla obstát. Námitka je proto nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s.

[35] Osoba zúčastněná na řízení dále v rámci ústního jednání uvedla, že daňové orgány ani neprokázaly, že se AGA Trade, FISTO Trade, či A. G. vědomě účastnili podvodu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že osoba zúčastněná na řízení kasační stížnost nepodala. Nemůže proto rozšiřovat důvody kasační stížnosti. Během ústního jednání si tuto námitku přisvojil také zástupce stěžovatelky. Jedná se však o námitku, která nebyla uplatněna v řízení u městského soudu. Námitka je proto nepřijatelná.

[36] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že žalovaný považuje prakticky veškerá tvrzení stěžovatelky z ústního jednání před NSS za nepřijatelná. Nejvyšší správní soud konstatuje, že se po předběžném posouzení věci částečně ztotožnil s podstatou závěrů žalovaného a městského soudu. Jak však bude uvedeno níže, některé jejich úvahy bylo nutné rozvinout. Z tohoto důvodu NSS v souladu s § 49 odst. 4 s. ř. s. nařídil jednání, aby se účastníci řízení vyjádřili i k těm skutkovým a právním otázkám, které podle mínění soudu jsou pro rozhodnutí určující, i když v dřívějších podáních účastníků uplatněny nebyly. NSS v závěrech, ve kterých rozvíjí úvahy žalovaného i městského soudu, proto reaguje jako na přípustná i na ta tvrzení, které stěžovatelka dosud neuplatnila. Vzhledem k tomu, že ani tato vysvětlení a důkazy předložené stěžovatelkou v řízení před NSS nebyly schopny zvrátit předchozí závěry, považoval soud za nadbytečné, aby se zabýval tím, která tvrzení a důkazy mohla stěžovatelka uplatnit již v dřívějších fázích řízení, a která byla přípustnou reakcí na dotazy a předběžné závěry NSS.

VI.1 Nepřezkoumatelnost

[37] Stěžovatelka namítá, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů i nesrozumitelnost. Tvrdí, že městský soud rozhodoval na základě

obecných a nepodložených tvrzení. Její žalobní argumentaci bez dalšího odmítl s tím, že ji považuje za nevěrohodnou. Podle stěžovatelky je napadený rozsudek rovněž vnitřně rozporný, jelikož soud shledal vztah mezi jednatelem stěžovatelky a jednatelem společnosti AGA Trade jako osobní, vyloučil však možnou vstřícnost mezi nimi. Městský soud se dostatečně nevypořádal s odkazem na rozsudek SDEU ve věci *Optigen*.

[38] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána v případě takového rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je pak takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. V neposlední řadě se může jednat o takové rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[39] Stěžovatelka předně namítá, že městský soud rozhodoval na základě obecných a nepodložených tvrzení a její argumentaci odmítl pouze s tím, že ji považuje za nevěrohodnou. Konkrétně namítla, že městský soud nezohlednil úřední záznam Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 11. 11. 2013. Městský soud i daňové orgány ignorovaly zásadní poznatky o činnosti LI. Spojitost mezi stěžovatelkou a LI je dovozována ze skutečnosti, že I. Š., který zastupoval společnost LI na valných hromadách stěžovatelky, se stal jedním ze společníků 2P Agency Slovakia. Tím se však stal až 4 roky po skončení kontrolovaných zdaňovacích období.

[40] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že městský soud se činností společnosti LI a jejím propojením se stěžovatelkou zabýval v bodech 87 a 88 napadeného rozsudku. Konstatoval, že společnost LI byla společníkem stěžovatelky do 22. 3. 2011, tj. před obdobím, kterého se týkala daňová kontrola. Nestandardní okolnost lze spatřovat v tom, že stěžovatelka vystupovala na začátku řetězce a společnost LI na konci řetězce provedla úhradu zboží, přestože k přeprdeji došlo mezi přibližně dvěma desítkami společností. Jedná se o okolnost, která v souladu s judikaturou EU může naznačovat vzájemně koordinovaná jednání. Ukončení působení společnosti LI na pozici společníka stěžovatelky automaticky nevede k okamžitému přetrhání vazeb mezi osobami, které za jednotlivé společnosti jednají. O tom svědčí i skutečnost, že osoba, která zastupovala společnost LI na valných hromadách stěžovatelky, tj. I. Š., je od 2. 12. 2015 jedním ze společníků společnosti, která patří do stejné skupiny jako stěžovatelka, konkrétně společnosti 2P Agency Slovakia. Na výše popsaném propojení pak podle městského soudu nemohla nic změnit ani povaha činnosti společnosti LI, zajišťující, dle úředního záznamu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, platební styk. Odlišná povaha činnosti stěžovatelky a LI totiž není způsobitelná zpochybnit závěr o jejich propojení. Tvrzení, dle kterého žalovaný ignoroval informace o povaze činnosti LI, nemá oporu v napadeném rozhodnutí. V bodě 82 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, z

pokračování

jakého důvodu neměl tento důkaz vliv na úvahy správce daně a proč má za to, že správce daně tento důkaz neopomenul.

[41] Úvahy týkající se společnosti LI jsou tedy srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů. Městský soud se zabýval úředním záznamem Finančního úřadu pro hlavní město Prahu. Informaci plynoucí z úředního záznamu, tedy že stěžovatelka a LI provozují odlišnou činnost, nepovažoval za rozhodnou. Stěžovatelce nelze dát za pravdu ani v tom, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný z důvodu, že městský soud dovedl spojitost mezi stěžovatelkou a LI z důvodu činnosti I. Š. Městský soud pouze poukázal na skutečnost, že existuje spojitost mezi stěžovatelkou a společností LI z období před i po kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Z výše uvedených důvodů neobstojí ani tvrzení, že se činností společnosti LI nezabýval žalovaný. Její činností, resp. informacemi z úředního záznamu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu se zabýval v bodě 82 napadeného rozhodnutí, jak již konstatoval městský soud. Samotný nesouhlas stěžovatelky se závěry městského soudu a s jeho právním hodnocením nepřezkoumatelnost rozsudku nezakládá.

[42] Stěžovatelka dále shledává napadený rozsudek nepřezkoumatelným i ve vztahu k vypořádání námitek ohledně činnosti A. G. Má za to, že odůvodnění rozsudku je vnitřně rozporné, jelikož městský soud na jednu stranu tvrdí, že její vztah s A. G. měl být natolik blízký, že věděla o tom, jak společnost AGA Trade naloží s dodaným zbožím. Na druhou stranu, dle městského soudu, jejich vztah nebyl natolik blízký, aby si stěžovatelka mohla dovolit jakoukoliv vstřícnost v rámci obchodní spolupráce. Tvrzení o důvodech ukončení jejich spolupráce na pracovněprávní úrovni městský soud odmítl pouze s obecným argumentem, že zajištění chodu společnosti je obecně náročnější než činnost zaměstnance. Napadený rozsudek proto postrádá náležité odůvodnění.

[43] Nejvyšší správní soud uvádí, že městský soud se k činnosti A. G. v napadeném rozsudku poměrně obsáhle vyjádřil. Z bodu 80 odůvodnění plyne, že jednotlivá zjištění pojící se ke vztahům mezi jednateli stěžovatelky a AGA Trade vypovídají o blízkém osobním vztahu a nadstandardním jednání. Z povahy těchto vztahů soud dovedl, že stěžovatelka o jednání A. G. věděla. V bodě 81 napadeného rozsudku městský soud konstatoval, že obecně lze řízení vlastní korporace považovat za náročnější a odpovědnější činnost než zaměstnanecký poměr. Důvody ukončení pracovního poměru A. G. u stěžovatelky ovšem nejsou ve věci rozhodné.

[44] I úvahy městského soudu týkající se činnosti A. G. jsou tedy srozumitelné. Ve světle výše uvedené rekapitulace závěrů městského soudu lze konstatovat, že odůvodnění napadeného rozsudku není vnitřně rozporné. Městský soud dospěl k závěru, že vztah mezi stěžovatelkou a A. G. byl neobvyklý. K tomuto závěru jej vedly zjištěné nestandardní okolnosti mezi jednateli AGA Trade a stěžovatelky. Zjištění, že stěžovatelka projevovala k A. G. neobvyklou vstřícnost i v rámci obchodních vztahů pak závěry městského soudu pouze potvrzují a není tak mezi nimi žádný rozpor. Městský soud navíc nepovažoval důvody ukončení pracovního poměru A. G. u stěžovatelky za rozhodné. Závěry soudu tedy nejsou ve vzájemném rozporu, jak tvrdí stěžovatelka. Stěžovatelka opět převážně nesouhlasí se závěry městského soudu a s jeho právním hodnocením. To však nepřezkoumatelnost rozsudku nezakládá.

[45] Stěžovatelka dále nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů i pro nesrozumitelnost shledává v tom, že městský soud dospěl k závěru o její vědomé účasti na podvodu. Nemohla však mít žádný vliv na to, komu bude případně zboží dále dodáno a zda další odběratelé splní své daňové povinnosti.

[46] Městský soud v bodě 85 napadeného rozsudku konstatoval, že stěžovatelka musela o aktivitách A. G. vědět, jak vyplývá ze zjištěných skutečností. Tento závěr dovodil konkrétně z personálního propojení mezi stěžovatelkou a některými články řetězce, z osobní povahy vztahů mezi jediným jednatelem stěžovatelky a jediným jednatelem společnosti AGA Trade, z jejího krajně neekonomického chování, které je v rozporu s cílem podnikání v podobě dosahování zisku a z nestandardnosti obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a společností AGA Trade. Dospěl proto k závěru, že souhrn těchto skutečností vylučuje, že se v daném případě jednalo pouze o osobní vztah. Tyto skutečnosti se zcela zásadním způsobem odchyľují od standardu osobních vztahů a dokládají tak vědomost stěžovatelky o aktivitách A. G.

[47] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka v rámci této námitky vytrhává závěr městského soudu z celkového kontextu posuzované věci. Městský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že stěžovatelka byla s AGA Trade propojena, tudíž mohla ovlivnit následný prodej zboží. Na tomto závěru NSS neshledává nic nesrozumitelného. Městský soud se navíc důkladně zabýval jednotlivými okolnostmi, které svědčí o propojení obou společností. Ani z tohoto důvodu není napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[48] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost stěžovatelka shledává také v tom, že z něj není zřejmé, zda se podvodu měla účastnit vědomě (o podvodu věděla), či nevědomě, resp. nedbalostně (vědět mohla a měla). V tomto ohledu poukazuje na dvě protichůdné citace městského soudu ze zprávy o daňové kontrole a dále na bod 89 napadeného rozsudku, ze kterého plyne její nedbalostní účast na podvodu. Městský soud se v bodě 89 napadeného rozsudku, při vypořádání námitky, podle které stěžovatelka neovlivňovala činnost AGA Trade, odkázal na zprávu o daňové kontrole a žalobou napadené rozhodnutí. Dále dodal, že daňové orgány pouze tvrdily, že s ohledem na zjištěné skutečnosti stěžovatelka věděla nebo měla vědět o daňovém podvodu.

[49] Nejvyšší správní soud se stěžovatelkou ztotožňuje v tom, že se městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dopustil nepřesností stran kvalifikace její vědomosti o podvodu ze strany správních orgánů. Tyto nepřesnosti ovšem nevedou k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatelka již v žalobě namítala nesrovnalosti mezi závěry správce daně a žalovaného v tom, zda dospěli k závěru, že se podvodu účastnila vědomě či z nedbalosti. Městský soud v bodě 99 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že správce daně i žalovaný (nesprávně označený jako žalobkyně) dospěli ke shodnému závěru. Z bodu 99 napadeného rozsudku plyne, že podle městského soudu daňové orgány dospěly k závěru o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu. Z celkového kontextu odůvodnění napadeného rozsudku, i přes dílčí nepřesnosti, rovněž plyne, že se městský soud s právním hodnocením daňových orgánů ztotožnil (např. v bodě 98 napadeného rozsudku konstatoval, že stěžovatelce byla prokázána vědomá účast na podvodu). I z formulací stěžovatelky v kasační stížnosti je zřejmé, že závěrům městského soudu porozuměla, byť se

pokračování

částečně ohrazuje i vůči nedbalostní účasti. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že, i přes dílčí nepřesnosti odůvodnění, není napadený rozsudek ani v tomto směru nepřezkoumatelný.

[50] Stěžovatelka má rovněž za to, že se soud přiklonil pouze k jedné z možných interpretací faktů a její tvrzení označil za nevěrohodné. Svůj závěr odůvodnil obecnými poznatky bez přihlédnutí k projednávané věci.

[51] Nejvyšší správní soud se s tímto obecným tvrzením stěžovatelky neztotožňuje. Závěry městského soudu jsou logické a mají oporu ve spise. Byť se v nyní posuzované věci stěžovatelka snažila vysvětlit zjištěné objektivní okolnosti, městský soud shledal její vysvětlení nevěrohodným porovnáním s objektivními okolnostmi. To ovšem neznamená, že by závěry městského soudu byly založeny pouze na subjektivním hodnocení bez opory v dokazování. Městský soud své závěry řádně zdůvodnil. Opětovně lze konstatovat, že samotný nesouhlas stěžovatelky se závěry městského soudu a s jeho právním hodnocením nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku.

[52] Stěžovatelka dále namítá, že se městský soud dostatečně nevypořádal s jejím odkazem na rozsudek SDEU ve věci *Optigen*.

[53] Městský soud v bodě 62 napadeného rozsudku na daný rozsudek SDEU odkázal a vyvodil z něj, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Aplikací rozsudku SDEU na nyní posuzovanou věc se soud zabýval v bodě 94. Dle městského soudu je nutno rozsudek ve věci *Optigen* vykládat komplexně, tj. v souvislosti s ostatními rozhodnutími, které se obdobnou problematikou zabývají. Ze souvisejících rozsudků (rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012 *Mahagében a Dávid*, C-80/11, a ve věci *Kittel*) vyplývá, že je-li dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, nárok na odpočet daně nevzniká. Ze zprávy o daňové kontrole a rovněž z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se daňové orgány zabývaly obchodními transakcemi v řetězci za účelem zjištění, zda tento řetězec byl stížen daňovým podvodem, či nikoliv. Pokud však jde o posouzení vědomé účasti stěžovatelky na tomto řetězci, daňové orgány jí vytýkaly pouze ty okolnosti, které se jí přímo týkaly. V bodě 95 napadeného rozsudku navíc městský soud vypořádal námitku stěžovatelky, že se daňové orgány rozsudkem ve věci *Optigen* nezabývaly. S odkazem na bod 62 napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalovaný dostatečně osvětlil, z jakého důvodu má za to, proč při aplikaci tohoto rozsudku správce daně nepochybil.

[54] Nejvyšší správní soud k této námitce konstatuje, jak již vyplývá z výše uvedené rekapitulace, že se městský soud rozsudkem ve věci *Optigen* zabýval velice podrobně. Neobstojí tak její tvrzení, že se městský soud se závěry rozsudku SDEU dostatečně a přesvědčivě nevypořádal. Na tomto závěru nic nemění ani odkaz stěžovatelky na rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, *JET GROUP*. Z něj vyplývá, že předložila-li stěžovatelka na podporu svých tvrzení rozsudek SDEU, tím spíše jedná-li se o skutkově i právě obdobnou věc s věcí projednávanou, je povinností soudu se s názorem v tomto rozsudku uvedeným argumentačně vypořádat, případně i tak, že vysvětlí a odůvodní, proč

jej nepovažuje pro danou věc za relevantní a proč na případ stěžovatelky dle jeho názoru nedopadá. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v nyní posuzované věci se stěžovatelkou odkazovaným rozsudkem městský soud výslovně a opakovaně zabýval a vyvodil z něj (v kombinaci s dalšími rozsudky SDEU) závěry dopadající na nyní posuzovanou věc. Nejedná se tak o situaci, jak tvrdí stěžovatelka, že by městský soud její argumentaci odmítl jako irelevantní, aniž by své závěry řádně odůvodnil.

VI.2 Obecná východiska posuzování vědomé účasti na podvodu na DPH

[55] Mezi účastníky je sporná otázka, zda stěžovatelka o podvodu na DPH věděla. Narušení neutrality daně totiž mezi nimi není sporné, resp. stěžovatelka v řízení o kasační stížnosti tento závěr sporovala, avšak nikoliv přípustnou námitkou.

[56] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, o čemž není v nyní posuzované věci sporu, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci *Optigen* totiž Soudní dvůr 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 (bod 49 rozsudku *Mahagében*). V nyní posuzované věci dospěl žalovaný k závěru o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu. Případnou nedbalostní účastí na podvodu se proto NSS nemůže zabývat.

[57] Nejvyšší správní soud se již ve své judikatuře zabýval skutečnostmi svědčícími o vědomé i nedbalostní účasti daňového subjektu na podvodu na DPH. Vyplývá z ní, že byť posuzované indicie samy o sobě nemusí svědčit o vědomosti subjektu o podvodu, ve svém souhrnu mohou tvořit ucelený soubor, který jednoznačně prokazuje, že daňový subjekt o podvodu na dani věděl či vědět mohl a měl (rozsudek NSS ze dne 4. 10. 2012, čj. 1 Afs 56/2012-42, *PRIMOSSA*, bod 65). Vykazují-li obchodní transakce daňového subjektu s přímými odběrateli objektivní nestandardnosti, nelze vyloučit vědomí daňového subjektu o podvodu na DPH pouhým poukazem na to, že k samotnému podvodu došlo až v dalších stupních podvodného řetězce (rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2021, čj. 8 Afs 162/2019-79, *Tabák Plus*, bod 59). Nejvyšší správní soud dále konstatoval například již v rozsudku ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*, bodě 35, že „zcela postačuje, prokáže-li správce daně – byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů – že několik společností v řetězci je navzájem spleťtým způsobem (personálně či kapitálově) propojeno a i další navazující okolnosti svědčí o tom, že tento řetězec je vytvořen pouze za účelem získání nadměrného odpočtu daně, nikoliv za účelem reálného podnikání. Již takové zjištění, které nevyvrátí ani daňový subjekt, může postačovat k závěru o tom, že se daňový subjekt zaviněně účastnil řetězového podvodu na DPH“. Z uvedeného tak plyne, že judikatura NSS připouští možnost prokázat nejen nedbalostní, ale také vědomou účast i prostřednictvím nepřímých důkazů. Ohledně vědomé účasti na podvodu dále platí, že o ní může někdy svědčit i okolnost nastalá až po skončení daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 7. 9. 2022, čj. 8 Afs 123/2020-84, *MAXmobil*, bod 37). K prokázání vědomé účasti na podvodu na DPH stačí, zjistí-li správce daně řadu

pokračování

nepřímých důkazů, které ve svém souhrnu prokazují, že se daňový subjekt podvodu na DPH účastnil a že o tom musel vědět. Správce daně však nemusí prokázat, že daňový subjekt věděl o tom, u kterého článku řetězce byla identifikována chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval (rozsudek NSS ze dne 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 201/2021-74, č. 4491/2023 Sb. NSS, *Edko*).

[58] Daňové orgány jsou obecně při posuzování účasti daňového subjektu na podvodu na DPH povinny zkoumat, zda přijal preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu. Jestliže se však podvodu na DPH spočívajícím v uplatnění (neoprávněného) nároku na odpočet účastnil daňový subjekt vědomě, nemůže být v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2023, čj. 8 Afs 174/2021-64, bod 17).

[59] Pokud však správce daně učiní závěr o vědomé účasti na podvodu na DPH, z povahy věci to na něj klade vyšší nároky. K odepření odpočtu na DPH mu totiž nepostačí prokázat pouze to, že si daňový subjekt počínal neobezřetně. Musí prokázat, že daňový subjekt o podvodu věděl. Vzhledem k tomu, že jde o prokázání vůle daňového subjektu, lze důkazní břemeno unést jen tehdy, kdy se daňový subjekt k účasti na podvodu sám dozná, anebo tehdy, kdy jediným logickým vysvětlením jeho počínání je, že o podvodu musel vědět.

[60] Při posuzování vědomé účasti daňového subjektu na podvodu lze přiměřeně vycházet také z judikatury v trestních věcech. Z rozhodovací praxe Nejvyššího soudu vyplývá, že závěry o tom, že čin byl spáchán úmyslně, lze v případech, kdy v této otázce chybí doznání pachatele, činit nepřímo z okolností činu objektivní povahy. Tyto okolnosti je však třeba hodnotit v jejich souvislosti. Nelze přikládat zásadní význam jen některé z nich (usnesení Nejvyššího soudu ze dne 2. 5. 2001, sp. zn. 4 Tz 85/2001). Obdobně konstatoval Ústavní soud ve vztahu k nepřímému úmyslu v nálezu ze dne 26. 10. 2021, sp. zn. IV.ÚS 541/21, bod 27, že „[c]hybí-li o této otázce doznání pachatele, lze závěr o něm učinit i z objektivních skutečností, např. z povahy činu a způsobu jeho provedení, avšak musí se tak stát po velmi detailním dokazování a všestranné analýze jednání“.

VI.3 Východiska napadeného rozhodnutí

[61] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že stěžovatelka prodávala zboží společnostem AGA Trade a FISTO Trade. Rozdíl jejich postavení v řízení nepovažovala za podstatný. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný zjevně vycházel z toho, že A. G. o podvodu věděl. To vyplývá z jeho zjištění, že zboží dodával nekontaktním společnostem, které vykazovaly typické znaky chybějících článků řetězce u podvodu na DPH. Během výpovědi uvedl pouze obecné informace o dotčených obchodech, např. že zboží pro různé odběratele měl předávat „řidiči Honzovi“ a že telefonicky měl hovořit s osobou, která se představila jako jednatelka odběratele. Na otázky ohledně společnosti ALLREAD, na kterého se jej, na rozdíl od ostatních odběratelů, nedotazovala již dříve slovenská daňová správa, neuvedl nic. Z napadeného rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole lze dovodit, že daňové orgány měly rovněž za to, že AGA Trade i FISTO Trade o podvodu věděly. Za společnost AGA Trade totiž jednal A. G.. Ten stěžovatelce doporučil i společnost FISTO Trade, která se podvodů účastnila stejně jako AGA Trade. Stěžovatelka měla možnost v dosavadním řízení namítat, že A. G., AGA Trade či FISTO Trade o podvodu na DPH

nevěděli, resp. že by musela být nejprve prokázána jejich účast na podvodu. To však neučinila. Jádrem její obrany stálo na tom, že o jednání A. G. nevěděla. Nejvyšší správní soud proto vychází z toho, že A. G., AGA Trade i FISTO Trade o podvodu věděli, neboť toto východisko žalovaného nebylo v řízení relevantně zpochybněno. To je základním předpokladem pro to, aby bylo možné vůbec uvažovat o možné vědomé účasti stěžovatelky na podvodu.

[62] Žalovaný své závěry ohledně vědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH postavil především na propojení článků řetězce se stěžovatelkou a jejím krajně neekonomickým jednáním (body [5] a [6]). Stěžovatelka tyto závěry žalovaného napadla v žalobě a brojí proti nim i v kasační stížnosti.

VI.4 Ekonomická opodstatněnost transakcí

[63] Městský soud v bodě 86 odůvodnění rozsudku v rámci posuzování ekonomického opodstatnění transakcí dospěl k závěru, že jestliže stěžovatelka chtěla uskutečnit prodej mobilních telefonů na Slovensko, a to ve značném rozsahu, bylo zcela racionálním a logickým počínáním, aby ke své spolupráci využila společnost patřící do stejné skupiny, tj. společnost 2P Agency Slovakia. Tím spíše, že tato společnost vykazovala v posledních letech daňové ztráty. Stěžovatelka k uvedenému v kasační stížnosti namítá, že spolupráce s 2P Agency Slovakia nebyla možná, jelikož tato společnost neměla odbyt pro toto zboží. Je nerozhodné, kterému subjektu zboží prodá. Nemůže navíc ovlivnit to, jak odběratel se zbožím naloží.

[64] Nejvyšší správní soud obecně přisvědčuje stěžovateli v tom, že daňový subjekt zpravidla není schopen rozpoznat podvodné jednání, ke kterému dochází až v dalších stupních obchodního řetězce, pakliže se její bezprostřední odběratel chová standardně. Vykazují-li však obchodní transakce daňového subjektu s přímými odběrateli objektivní nestandardnosti, nelze vyloučit vědomí daňového subjektu o podvodu na DPH pouhým poukazem na to, že k samotnému podvodu došlo až v dalších stupních podvodného řetězce (rozsudek NSS ve věci *Tabák Plus*, bod 59). Neobstojí proto argumentace stěžovatelky, že o daňovém podvodu nemohla vědět již jen z důvodu, že narušení neutrality bylo zjištěno až u odběratele AGA Trade.

[65] Nejvyšší správní soud se dále se stěžovatelkou ztotožňuje v tom, že daňový subjekt za běžných okolností nemá možnost ovlivnit jednání svého odběratele. Zároveň neobstojí závěry městského soudu, že je bez dalšího nelogické či ekonomicky neopodstatněné upřednostňovat prodej zboží společností stojící mimo vlastní skupinu. Z ekonomického hlediska totiž nemusí být podstatné, kterému odběrateli daňový subjekt zboží prodá. Ve většině případů bude naopak z pohledu celé skupiny ekonomicky výhodnější prodávat zboží třetím subjektům. Bez prodeje zboží či služeb třetím subjektům by podnikání celé skupiny postrádalo smysl. Neekonomické jednání by to bylo zejména tehdy, pokud by se ukázalo, že daňový subjekt využije bezdůvodně třetí osobu jen jako nadbytečný článek řetězce, přestože by byl schopen zboží prodat koncovému zákazníkovi napřímo sám. Není proto bez dalšího ekonomicky neopodstatněné, že stěžovatelka prodávala zboží společností AGA Trade či FISTO Trade, namísto 2P Agency Slovakia. Lze se tak ztotožnit s tvrzením stěžovatelky, že její prodej reagoval na poptávku odběratelů. Pokud ona sama neměla na

pokračování

Slovensku či jinde klienty, ale naopak je sehnaly tyto dvě společnosti, prodej zboží slovenské sesterské společnosti by jí k ničemu nebyl, protože ta by ho neměla komu prodat. Takto úzce pojaté závěry městského soudu ohledně ekonomické neopodstatněnosti transakcí z důvodu preference subjektů stojících mimo vlastní skupinu proto neobstojí.

[66] Nejvyšší správní soud ovšem na základní východiska městského soudu a žalovaného navázal a rozvinul je. Zdůraznil ekonomickou neopodstatněnost zvoleného modelu podnikání v tom, že stěžovatelka přenechala vlastní klienty A. G., umožnila mu svým velice shovívavým přístupem rozjezd vlastního podnikání, a to na úkor vlastních zájmů. Ke stejným závěrům dospěly již daňové orgány (bod 50 napadeného rozhodnutí) a městský soud (bod 80 napadeného rozsudku).

[67] Ze skutkových zjištění plyne, že A. G. začal u stěžovatelky pracovat jako řadový zaměstnanec v roce 2007. Vzhledem k jeho schopnostem mu stěžovatelka dala důvěru a postupně se vypracoval až na obchodního ředitele. Ve funkci jednal i s jejími významnými klienty. Stěžovatelka jej zároveň učinila jednatelem slovenské pobočky 2P Agency Slovakia, tedy jednatelem spojené osoby na Slovensku. Jako jednatel této pobočky měl mimo jiné monitorovat slovenský trh. V této situaci A. G. stěžovatelce oznámil, že chce začít podnikat ve shodném oboru jako ona, a to prostřednictvím společnosti, kterou si pořídil na Slovensku, ačkoliv právě tento trh měl pro stěžovatelku monitorovat. Zároveň měl v úmyslu využít kontakty na klienty stěžovatelky, které získal během zaměstnání u ní. Sama stěžovatelka uvádí, že kontakty A. G. byly jedním z důvodů jejího nadstandartního přístupu k němu při jeho odchodu. Jak již uvedl žalovaný v bodě 50 napadeného rozhodnutí, stěžovatelka tedy přenechala společnosti AGA Trade část své klientely. To stěžovatelka nijak nespоруje. Totéž potvrdil i A. G. během svého výslechu. Uvedl, že po dohodě s P. P. převzal některé klienty stěžovatelky ze SNS a České republiky.

[68] Přebrání klientů zaměstnavatele, nebo i jen využití znalostí u něj nabytých k tomu, aby mu zaměstnanec v oboru jeho podnikání konkuroval, je pro podnikatele standardně velmi nežádoucí jev. Na to pamatují i právní předpisy. Zaměstnanci proto mohou vykonávat výdělečnou činnost, která je shodná s předmětem činnosti zaměstnavatele, u něhož jsou zaměstnání, jen s jeho předchozím písemným souhlasem (§ 304 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce). Působení A. G. v AGA Trade tak výlučně záviselo na souhlasu stěžovatelky. Dále také platil zákaz konkurence pro jednatele slovenské společnosti s ručením omezeným dle § 136 odst. 1 zákona č. 513/1991 Zb., obchodný zákoník (shodně jako v rozhodné době v ČR § 136 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění do 31. 12. 2013). Společenská smlouva nebo stanovy mohly rozsah zákazu konkurence pouze rozšířit, nikoliv však zúžit. Stěžovatelka si musela být vědoma toho, že A. G. svým jednáním porušil zákaz konkurence jak vůči ní, tak ve vztahu ke spojené osobě na Slovensku, 2P Agency Slovakia. Stěžovatelka navíc A. G. vyplácela plnou mzdu v průběhu tvrzeného onemocnění, kdy prakticky nepracoval, resp. pouze zaučoval nového pracovníka. Stěžovatelka mu hradila mzdu i v začátcích jeho podnikání. A. G. pracoval na vedoucí pozici. Stěžovatelka tak vynakládala nezanedbatelné mzdové náklady na vedoucího zaměstnance, který pro ni fakticky nevykonával sjednanou práci, a to po dlouhou dobu (přibližně 1,5 roku). Jednalo se tak o významnou podporu při rozjezdu konkurenčního podnikání, protože A. G. mohl pokrývat své osobní potřeby nadále z vyplácené mzdy, aniž by je zajišťoval z podnikání, jak je to obvyklé. Nejvyšší správní soud dále dodává, že pokud by

skutečně A. G. nebyl schopen práce v důsledku nemoci, pak by měl nárok na náhradu mzdy při dočasné pracovní neschopnosti a následně nárok na plnění z nemocenského pojištění, popř. poté na invalidní důchod (za splnění dalších podmínek) v případě dlouhodobého poklesu pracovní schopnosti. Lze si tak jen stěží představit, že by stěžovatelka zaměstnanci platila plnou mzdu i bez vykonávání sjednané práce, natož aby mu přenechávala klienty a podporovala jej i při rozjezdu konkurenčního podnikání. Nejvyšší správní soud tudíž dospěl k předběžnému závěru, že jednání stěžovatelky se skutečně jeví jako ekonomicky neopodstatněné, byť v tomto směru rozvinul myšlenky žalovaného a městského soudu.

[69] Stěžovatelka k ekonomické podstatě svého tehdejšího postupu během ústního jednání před NSS uvedla, že měla s A. G. sjednanou konkurenční doložku. Udělila mu však výjimku. Netrvala na dodržení sjednaného závazku k zamezení negativních důsledků odchodu A. G. a nevyužila ani zákonných možností k ochraně svého podnikání v průběhu jeho odchodu. Naopak mu umožnila svým velice nestandardním přístupem rozvoj jeho podnikání. Stěžovatelka měla možnost zamezit přechodu klientů k A. G., nebo tento přechod výrazně ztížit. Té však nevyužila. Běžný podnikatel by se zpravidla v případě, kdy se objeví riziko ohrožení podnikání spojené s možným zneužitím jeho obchodních znalostí a postupů či kontaktů, primárně snažil o zamezení tohoto rizika v rámci zákonných možností. V nyní posuzované věci by se tak nabízelo například zamezení pokračování styku odcházejícího zaměstnance s klienty a zajištění spolupráce se stávajícími obchodními partnery prostřednictvím odlišných zaměstnanců a trvání na uplatnění zákazu konkurence. Stěžovatelka ovšem jednala, alespoň na první pohled, nestandardně a neekonomicky, když odcházejícímu zaměstnanci dovolila zahájení vlastního podnikání skrze AGA Trade, přenechala mu část vlastní klientely a poskytovala mu také zboží na splatnost, což mu značně usnadnilo rozjezd konkurenčního podnikání.

[70] P. P. při jednání před NSS uvedl, že stěžovatelka i přes zapojení AGA Trade do řetězce stále mohla pokračovat v obchodech se svými bývalými přímými odběrateli a nic na tom netrvala. Dodatečný zisk AGA Trade totiž platili až koneční zákazníci. Marže AGA Trade navíc byla minimální a při výkyvu kurzových rozdílů na konečné ceně nepatrné. Bývalí klienti mohli pokračovat v obchodování s A. G., kterého znali. Navíc tímto způsobem obchodování mohla získat odběr pro své zboží i u odběratelů, kteří přímo s ní odmítali obchodovat, jelikož je vytlačovala z trhu. Dále uvedl, že stěžovatelka si s AGA Trade sjednala to, že svým bývalým klientům ze SNS a svým konkurentům bude prodávat pouze její zboží. Byť tuto dohodu neměla sjednanou písemně, P. P. vysvětlil, že pokud by ji AGA Trade porušila, ihned by jí přestala dodávat zboží na splatnost, čímž by jí prakticky zastavila podnikání. Obchodováním se společnostmi stojícími mimo její koncern dosáhla na obrátové provize a zároveň měla zajištěný cash flow. Nemusela se obávat ani dodávat zboží na splatnost, jelikož měla pohledávky pojištěné a částečně využívala faktoring.

[71] Nejvyšší správní soud následně vyzval stěžovatelku k předložení důkazních prostředků prokazujících její tvrzení, že pohledávky za AGA Trade měla pojištěné a využívala k nim faktoring. Stěžovatelka v reakci na výzvu předně doložila dokumentaci k pojištění a faktoringu pohledávek. Ta se ovšem vztahovala k odlišným obdobím (převážně k rokům 2014 až 2016). Na provedení těchto listin k důkazu proto ani sama netrvala. Následně na základě téže výzvy doložila kompletní smluvní dokumentaci s Českou spořitelnou, a.s. (bod [25]), ovšem nikoliv s tvrzením k pojištění či faktoringu, ale ohledně

pokračování

ekonomické výhodnosti spolupráce. Ze smlouvy o kontokorentním úvěru ze dne 23. 6. 2010 vyplývá, že se banka zavázala poskytnout stěžovateli kontokorentní úvěr s úvěrovou částkou 70 000 000 Kč. Z dodatku č. 1 ze dne 9. 12. 2010 vyplývá, že úvěrová částka byla následně navýšena na částku 70 000 000 Kč a 80 % aktuálního součtu nominálních hodnot pohledávek z obchodního styku stěžovatelky, které byly zastaveny ve prospěch banky a započítávaly se do rozsahu zajištění. Ze smlouvy o zastavení pohledávek ze dne 23. 6. 2010 vyplývá, že se u zajištění nepřihlíželo k pohledávkám, jejichž podlužníci byly ke stěžovateli ovládanými nebo ovládajícími osobami, popř. byly spolu se stěžovatelkou ovládány třetí osobou. Z dodatků smlouvy o zastavení pohledávek vyplývá, že pohledávky za AGA Trade a FISTO Trade z relevantních zdaňovacích období byly zastaveny ve prospěch České spořitelny. Zastaveny byly také pohledávky za jiné společnosti ze stejného holdingu. Ty se však dle čl. 6 odst. 4 písm. b) smlouvy o zastavení pohledávek ze dne 23. 6. 2010 do výše kontokorentního úvěru nepočítaly. Z uvedených důkazů Nejvyšší správní soud vyvodil, že z hlediska limitu kontokorentu bylo pro stěžovatelku skutečně výhodnější obchodovat se společnostmi stojícími mimo vlastní holding. Nikterak ovšem neprokázala, že měla pohledávky za AGA Trade v dotčených zdaňovacích obdobích pojištěné a využívala faktoring. Nejvyšší správní soud tedy vychází z toho, že stěžovatelka pojištění ani faktoringu nevyužívala.

[72] Stěžovatelka tedy prováděla obchody s novým odběratelem ve velkém objemu (za dotčená zdaňovací období prodala AGA Trade zboží v hodnotě přibližně 300 mil. Kč) a zároveň mu poskytovala toto zboží na splatnost. Jednalo se proto pro ni o vysoce rizikové obchody. Toto riziko by mohla významně omezit pojištěním či faktoringem pohledávek. Jejich sjednání však neprokázala. Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu ztotožňuje se závěrem městského soudu a žalovaného, že ani to, že A. G. byl pro stěžovatelku známou a ověřenou osobou neznamená, že bude také spolehlivým a schopným obchodním partnerem. S AGA Trade navíc, dle tvrzení stěžovatelky, začala obchodovat právě z důvodu vysoké důvěry v A. G., který se jediným jednatelem a společníkem AGA Trade stal až v roce 2011 (tedy krátce před dotčenými zdaňovacími obdobími). Z tohoto pohledu se proto jednalo o nového odběratele. Pokud stěžovatelka skutečně neměla bližší podrobnosti o zdroji financování AGA Trade, jak sama tvrdí, pak jednala vysoce neobezřetně, když podstupovala takto velké riziko možného nesplacení závazků novým odběratelem. Rizika tohoto způsobu obchodování proto nepochybně značně převyšují stěžovatelkou doloženou výhodu ve formě zvýšení limitu kontokorentního úvěru. Ani tvrzení o výhodnosti zvýšení limitu kontokorentního úvěru za pomoci tohoto modelu obchodování však zcela neobstojí. Jelikož stěžovatelka dodávala společnosti AGA Trade zboží na splatnost, znamenalo to, že po dobu až 90 dnů měla tato společnost finanční prostředky za prodej zboží stěžovatelky bez jakýchkoliv dalších nákladů. Naopak stěžovatelka v mezidobí těmito finančními prostředky nedisponovala. Pokud namísto toho chtěla využít navýšený kontokorentní rámec, musela platit úrok z kontokorentního úvěru. Mohla si tak pouze vzít vyšší úvěr, z čehož ale primárně profitoval její odběratel. Pro stěžovatelku se ovšem o jakoukoliv podstatnou výhodu nejednalo. Stěžovatelka dále ekonomickou výhodnost zvoleného modelu obchodování vysvětlovala získáním obrátových provizí. Žádná konkrétní tvrzení ani důkazy k nim však nepředložila. Obecně nelze očekávat, že by přínos z obrátové provize předčil podstupované riziko ve formě nedobytnosti celé pohledávky za AGA Trade. Teoreticky nelze vyloučit, že stěžovatelka díky dodatečnému zboží prodanému AGA Trade dosáhla na tak lukrativní obrátovou provizi, že se jí vyplatilo podstoupit vysoké riziko.

Takto konkrétní tvrzení však stěžovatelka nepředestřela. Její argumentace je tak obecná, a především důkazně nepodložená. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěry městského soudu v bodě 83 napadeného rozsudku v tom, že si stěžovatelka počínala zjevně neobezřetně.

[73] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatelce obecně nelze klást k tíži to, že preferovala obchodování se třetími subjekty, namísto společnosti 2P Agency Slovakia. Její obchody s AGA Trade však byly vysoce rizikové. Stěžovatelka tvrdila, že měla riziko pokryté pojištěním a faktoringem. Svá tvrzení však, i přes výzvu soudu, nikterak nedoložila. Nedoložila důkazy ani k tvrzeným obrátovým provizím, na které navíc poukazovala toliko obecně. Za jedinou výhodu zvoleného modelu obchodování by bylo možné považovat pouze zvýšení limitu kontokorentního úvěru. Tuto výhodu, kterou stěžovatelka skutečně doložila, však značně potlačuje zjištění, že stěžovatelka dodávala společnosti AGA Trade zboží na splatnost. Finančními prostředky proto stěžovatelka nemohla disponovat, a to až po dobu 90 dnů. Zvýšil se jí toliko limit kontokorentního úvěru. Z tohoto úvěru navíc musela platit úroky. Nejvyšší správní soud má proto za to, že stěžovatelka dostatečně nevysvětlila a zejména nedoložila tvrzené důvody, pro které podstupovala vysoce rizikové obchody s AGA Trade. Pokud skutečně o odběratelích svého odběratele nevěděla, pak svým přístupem riskovala to, že její pohledávky za AGA Trade budou nedobytné. Toto jednání se tak jeví ekonomicky neopodstatněné. Naopak logickým vysvětlením jednání stěžovatelky pro podstupování takto vysokého rizika je dle NSS to, že o účasti na podvodu na DPH věděla. V takovém případě by totiž nemusela mít o uhrazení pohledávek obavy, protože by věděla, jaký bude přesně mechanismus jejich uhrazení. Obchody by proto pro ni za této situace nebyly z ekonomického hlediska rizikové. Dodáváním zboží na splatnost by navíc zajistila tok zboží ve velkých objemech i přes společnost, která nedisponovala dostatečnými finančními prostředky. V tomto směru tedy základní závěry žalovaného a městského soudu obstojí.

VI.5 Propojení stěžovatelky a AGA Trade

[74] Co se týče propojení mezi jednateli společností, stěžovatelka namítá, že navázání spolupráce s AGA Trade vyplynulo z dobrých pracovních výkonů a historického ověření odborných i charakterových kvalit A. G. Městský soud jí chybně vyčítá vstřícné jednání vůči němu. Městský soud v reakci na totožnou žalobní námitku konstatoval, že toto vysvětlení považuje za nevěrohodné. Stěžovatelka musela vědět o jednání AGA Trade z důvodu silné personální provázanosti, jelikož vztah mezi jednateli obou společností přesáhl i standardní pracovní vztah. V bodě 83 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že obezřetnost jejího jednání vůči společnosti AGA Trade tak byla zcela na místě, tím spíše, že společnost AGA Trade byla na počátku své podnikatelské činnosti a na počátku spolupráce se stěžovatelkou. Vybočení ze standardního modelu chování, které je příznačné pro obchodní vztahy, svědčí o nestandardnosti jednání stěžovatelky. V bodě 85 dále dodal, že obecně lze přisvědčit tvrzení, podle kterého existence případného osobního vztahu nezakládá vědomost o aktivitách osob. V daném případě však její vědomost o aktivitách A. G. jednoznačně vyplývá ze zjištěných skutečností.

[75] Nejvyšší správní soud v řízení přejal pochybnosti daňových orgánů a městského soudu o tom, zda vztah mezi jednateli stěžovatelky a AGA Trade byl skutečně pouze

pokračování

pracovního charakteru. A. G. nebyl totiž pouhým jednatelem odběratele, ale byl ve stejné době také zaměstnancem stěžovatelky a jednatelem 2P Agency Slovakia, patřící do stejné mezinárodní skupiny osob. Ačkoliv byla formálně AGA Trade samostatnou společností, fakticky byla řízena zaměstnancem a jednatelem společností ze skupiny 2P Agency. Jednatel stěžovatelky měl navíc hlášené bydliště v bytě A. G. a jeho manželky.

[76] Stěžovatelka v průběhu dosavadního řízení tvrdila, že vztah P. P. a A. G. byl striktně profesního charakteru. Tvrdila, že odběratele AGA Trade neznala. Totéž potvrdil i A. G. Nejvyšší správní soud má však za to, že mezi jednatelem obou společností existoval nadstandardní vztah, přesahující rámec běžného pracovního vztahu, byť to oba popírali. Sám jednatel během ústního jednání v řízení o kasační stížnosti připustil, že A. G. byl jeho „pravou rukou“, spolupracovali 12 až 15 let, jejich rodiny se znaly a oba měli společné známosti. P. P. mu navíc vyšel vstříc, když si chtěl založit vlastní podnikání ve stejném oboru, podporoval jej během tvrzené nemoci i při rozjezdu nového podnikání a udělal pro něj výjimku, přestože měli sjednanou konkurenční doložku. Takové jednání však popírá samotnou podstatu konkurenční doložky. Během ústního jednání u NSS navíc připustil, že se svými bývalými zaměstnanci má přátelský vztah a dále s nimi obchoduje. Totéž platí pro A. G. Dále dovysvětlil, že obdobné vztahy mají téměř všichni v tomto odvětví. Nelze rozlišit mezi pracovními a přátelskými vztahy, když spolu pracovali 12 hodin každý den. Zároveň také potvrdil, že navzájem věděli, co se u nich v životě děje. Bydliště měl vedené v bytě A. G. z důvodu pobytového oprávnění.

[77] Nejvyšší správní soud z těchto zjištění dovozuje, že vztah obou jednatelů významně přesahoval běžný vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem, byť v daném odvětví může být vyšší vstřícnost i vůči zaměstnancům poměrně obvyklá. Navíc je obecně velice nestandardní a neekonomické, jak NSS vysvětlil v bodě [68], že stěžovatelka platila A. G. plnou mzdu i bez vykonávání sjednané práce. I to svědčí o jejich nadstandardních osobních vazbách. Vysvětlení jednatele stěžovatelky, že v bytě A. G. měl uvedené bydliště pouze z důvodu pobytového oprávnění také částečně podporuje výše uvedené závěry. I pouhý souhlas se zapsáním bydliště do svého bytu svědčí o relativně vysoké vzájemné důvěře a dobrých vztazích.

[78] Z výše uvedených indicií lze mít za to, že P. P. a A. G. měli mezi sebou úzké vztahy, které se minimálně blížily přátelským. Nejvyšší správní soud se nicméně se stěžovatelkou ztotožňuje v tom, že z pouhých nadstandardních vztahů dvou osob nelze bez dalšího dovozovat vědomost jedné osoby o podvodných aktivitách druhé. Jedná se však o indicii, která může o vědomosti o podvodu svědčit. Ochota zapojit se do nezákonného jednání, ve kterém je navíc důležité utajení, bude zpravidla vyšší mezi osobami, které k sobě chovají důvěru. Základní východisko městského soudu a žalovaného, že vztah byl nestandardní, proto ob stojí. Podle NSS však jde jen o indicii vědomosti účasti na podvodu, nikoliv o stěžejní okolnost. Ta může jen dokreslit jiné závěry, které podporují vědomost o podvodu.

VI.6. Důvody nestandardního jednání vůči A. G.

[79] Stěžovatelka svoji obranu v průběhu dosavadního řízení založila převážně na tvrzení, že A. G. byl nucen opustit zaměstnání u ní z důvodu špatného zdravotního stavu. V řízení o kasační stížnosti závažnost zdravotních komplikací zkonkretizovala. Uvedla, že A. G.

zkolaboval a nebyl schopen po určitou dobu vykonávat práci. Stěžovatelka proto zapojila do obchodování i AGA Trade a umožnila A. G. podnikat, jelikož vůči němu chtěla být vstřícná. V kasační stížnosti namítala, že městský soud i žalovaný jí nesprávně vyčítali pouhou vstřícnost vůči ověřenému zaměstnanci. Nejvyšší správní soud připomíná, že A. G. během výslechu správcem daně konstatoval, že jej k odchodu od stěžovatelky vedly rodinné důvody, narození dítěte v roce 2010, a zdravotní důvody, konkrétně operace (výměna pravého kotníku). Během ústního jednání P. P. tvrdil, že A. G. ukončil pracovní činnost u stěžovatelky z důvodu zánětu mozku spojeného s kolapsem a hospitalizací. V dalších doplněních vyjádření stěžovatelka uvedla, že zdravotní komplikace A. G. plynuly z dopravní nehody v roce 1985 a operace pravého hlezna. Dále doplnila, že A. G. dlouhodobě trpěl recidivou onemocnění, které bylo až do roku 2020 chybně diagnostikováno jako purulentní meningitida.

[80] Nejvyšší správní soud konstatuje, že lékařské zprávy předložené stěžovatelkou nepodporují její tvrzení. Relevantní z tohoto hlediska je pouze lékařská zpráva z FN Motol, ze které vyplývá, že A. G. v roce 2011 podstoupil operaci kotníku. Z ní však zároveň vyplývá, že operace probíhala bez komplikací. Končetina byla po operaci v normě. Z lékařské zprávy z roku 2016 lze dovodit, že A. G. musel opětovně podstoupit operaci kotníku 4. 1. 2016. Ta však proběhla z důvodu mechanické komplikace, tedy z důvodu nutnosti výměny opotřebované vložky. Jiné lékařské zprávy ohledně komplikací s kotníkem stěžovatelka nepředložila.

[81] Z lékařských zpráv doložených 10. 10. 2023 vyplývá, že A. G. opakovaně prodělal meningitidu (poprvé v roce 2012). Dne 8. 4. 2020 podstoupil plastiku přední jámy lební. Žádná z těchto zpráv se však netýká jeho zdravotního stavu v relevantním období. Relevantním období v tomto smyslu soud rozumí období před 6. 1. 2011, tedy než se stal společníkem a jednatelem společnosti AGA Trade, avšak zároveň dostatečně časově blízké tomuto okamžiku. Relevantní by proto byly lékařské zprávy se zdravotními komplikacemi zejména v roce 2010. Dle předložených lékařských zpráv se však neuroinfekce u A. G. objevila poprvé až v roce 2012, tedy poté, kdy došlo k obchodům zasaženým podvodem na DPH. Tvrzení P. P., že A. G. změnil zaměstnání z důvodu „zánětu mozku“ proto není důkazně podloženo. Pokud by bylo možné tvrzené zdravotní komplikace chápat jako meningitidu, pak její první výskyt stěžovatelka doložila až po uskutečnění obchodů zasažených podvodem na DPH. K následnému tvrzení stěžovatelky, že zdravotní komplikace, kvůli kterým A. G. nemohl dále vykonávat práci u stěžovatelky, souvisely s poraněním hlavy při nehodě v roce 1985, nedoložila. Z lékařských zpráv je zřejmé, že A. G. při vyšetření uvedl, že měl v roce 1985 nehodu. Zároveň z nich vyplývá, že podstoupil plastiku přední jámy lební. Mezi těmito okolnostmi však z lékařských zpráv není zřejmá jakákoliv souvislost. I v případě, že by tato souvislost z lékařských zpráv vyplývala, není zřejmé, z jakého důvodu byl A. G. do roku 2011 schopen pracovat pro stěžovatelku natolik kvalitně, že se vypracoval až na vedoucího zaměstnance a následně zaměstnání opustil z tvrzených zdravotních důvodů. Stěžovatelka přitom jakoukoliv změnu zdravotního stavu v daném období nedoložila.

[82] Lze tak uzavřít, že stěžovatelka prokázala pouze to, že A. G. měl v rozhodném období zdravotní obtíže s pravým kotníkem. Z tohoto zjištění však nejde dovodit, že by nebyl nadále schopen pracovat u stěžovatelky jako vedoucí týmu obchodníků. Vysvětlení

pokračování

stěžovatelky, že z důvodu špatného zdravotního stavu jej musela finančně podporovat po dobu roku a půl v době, kdy A. G. nevykonával práci i při rozjezdu jeho konkurenčního podnikání, a zároveň mu přenechala část svých klientů, tedy nijak neprokázala. Z předložených lékařských zpráv naopak vyplývá, že zdravotní komplikace způsobené meningitidou započaly až v roce 2012, tedy dokonce až poté, co došlo k obchodům zasaženým podvodem na DPH. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že přístup stěžovatelky k AGA Trade, resp. k A. G., byl zcela nestandardní a tuto nestandardnost stěžovatelka neobjasnila.

[83] Nejvyšší správní soud podotýká, že účast daňového subjektu na podvodu na DPH primárně prokazuje správce daně, jak NSS vysvětluje níže v bodě [106]. Ten však není povinen domýšlet veškeré varianty skutkového stavu, které mohly nastat. Pokud zjištěný skutkový stav svědčí tomu, že se daňový subjekt podvodu vědomě účastnil, avšak daňový subjekt tvrdí, že má pro své jednání logické vysvětlení, pak jej z povahy věci tíží i důkazní povinnost. V nyní posuzované věci, dle tvrzení stěžovatelky, trpěl A. G. závažnými zdravotními obtížemi, kvůli kterým nebyl nadále schopen vykonávat sjednanou práci, a právě proto mu vyšla nadstandardně vstříc. Stěžovatelka tak musí být schopna tato tvrzení důkazně doložit. Předložené lékařské zprávy však její tvrzení neprokázaly. Stěžovatelka svá tvrzení mohla doložit i jinými důkazy, např. vlastní dokumentací z daného období, výslechy svědků nebo jakkoliv jinak. To však neučinila. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že stěžovatelka svá tvrzení ohledně důvodu ukončení pracovního poměru s A. G. neprokázala. Naopak její tvrzení je v rozporu s výpovědí A. G., který sice zdravotní obtíže uváděl, avšak zcela odlišného rázu. Zatímco by soud byl schopen pochopit vysoce nadstandardní jednání stěžovatelky vůči těžce nemocnému dlouholetému zaměstnanci, komplikace s kotníkem za takto závažné komplikace rozhodně nepovažuje.

VI.7 Vědomost o pohybu zboží

[84] Stěžovatelka v průběhu dosavadního řízení tvrdila, že o odběratelích AGA Trade nevěděla. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na rozpornost jejího tvrzení. V kasační stížnosti přímo uvedla, že „jednání se svými odběrateli bylo a je věcí pouze obchodní korporace AGA Trade s.r.o., která v obchodních vztazích vystupovala vždy zcela nezávisle a stěžovatelka o existenci těchto odběratelů, ani o okolnostech jejich spolupráce nebyla nikdy informována“. Totožné tvrzení uvedla i v žalobě. To je však nepochybně nesprávné tvrzení, minimálně částečně. Stěžovatelka totiž sama AGA Trade přenechala některé své klienty. Stěžovatelka navíc, jak doplnil P. P. během ústního jednání před NSS, měla s AGA Trade dohodu, že bývalým klientům ze SNS a jejím konkurentům může AGA Trade prodávat pouze její zboží. P. P. navíc uvedl, že pokud by AGA Trade dohodu porušila, zjistil by to hned následující den, jelikož všichni z odvětví spolu výborně komunikovali. Stěžovatelka tedy sama potvrdila, na rozdíl od toho, co uváděla původně, že měla o obchodování AGA Trade s klienty relativně přesný přehled, minimálně pokud jde o zboží dodávané jejím bývalým klientům či konkurentům.

[85] Stěžovatelka měla také významné postavení na trhu, na což opakovaně poukazovala ve svých podáních i během ústního jednání. Zároveň měla velmi dobrý přehled o toku zboží mezi jednotlivými subjekty na trhu, jak plyne z tvrzení jednatele stěžovatelky při jednání. Vzhledem k významnému objemu zboží, které bylo zasaženo podvodem na DPH, a které

dodala právě stěžovatelka, je jen těžko uvěřitelné, že by vůbec netušila, kam je toto zboží dále prodáváno. Zároveň neobstojí její tvrzení, že AGA Trade vystupovala vždy zcela nezávisle. V případě, že by AGA Trade porušila dohodu o výhradním odběru zboží pro některé klienty, mohla stěžovatelka podle vlastního tvrzení její obchodní činnost zásadně omezit, či dokonce ukončit, tím, že by jí přestala zboží dodávat na splatnost. Je proto zřejmé, že minimálně z hlediska odběru zboží bylo rozhodování AGA Trade výrazně ovlivněno stěžovatelkou, alespoň co se týče části obchodů. Nelze ani pominout trvající zaměstnanecký poměr A. G., k němuž již nebyl žádný důvod a mohl tak být rychle ukončen a tím významně omezen příjem A. G. i v tomto směru. Tyto okolnosti tak lze považovat za velice silné indicie o tom, že stěžovatelka věděla o následném osudu zboží.

VI.8 Propojení stěžovatelky a LI

[86] Stěžovatelka namítá, že společnost LI pouze zajišťovala platební styk mezi evropskými dodavateli a odběrateli z třetích zemí. Společnost LI navíc byla jejím zapsaným společníkem pouze do 22. 3. 2011. V dotčených zdaňovacích obdobích tak LI nikterak nemohla zasahovat do její činnosti. Personální propojení mezi stěžovatelkou a LI nelze dovodit ani z okolnosti, že I. Š., který LI zastupoval na valných hromadách stěžovatelky, se stal jedním ze společníků 2P Agency Slovakia. Společníkem se totiž stal až 4 roky po dotčených zdaňovacích obdobích.

[87] Městský soud ke společnosti LI konstatoval, že správce daně vzal v potaz, že byla společníkem stěžovatelky do 22. 3. 2011. Ukončení působení na pozici společníka však automaticky nevede k okamžitému přetrhání vazeb mezi osobami. Tyto vazby trvají i po určitou dobu po ukončení působení na pozici společníka. O tom svědčí také to, že I. Š. se stal 2. 12. 2015 jedním ze společníků 2P Agency Slovakia. O propojení rovněž dále svědčí to, že stěžovatelka vystupovala na počátku řetězce a společnost LI na jejím konci provedla úhradu zboží, přestože k přeprdeji došlo mezi přibližně dvěma desítkami společností. Tato okolnost je nestandardní, resp. může naznačovat vzájemně koordinovaná jednání.

[88] Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud nedospěl k závěru, že by společnost LI měla v rozhodném období přímý vliv na rozhodování stěžovatelky, jak stěžovatelka naznačuje v kasační stížnosti. Společnost LI, popř. I. Š., byli před i po kontrolovaných zdaňovacích obdobích propojeni se stěžovatelkou či její skupinou spojených osob. Platí přitom, že v případě vědomé účasti může o podvodu někdy svědčit i okolnost nastalá až po skončení daňového podvodu (rozsudek NSS ve věci *MAXmobil*, bod 37). Mezi stěžovatelkou, resp. jejími odběrateli, a společnostmi LI byly v řetězci zapojeny přibližně dvě desítky společností. Ty byly zpravidla nekontaktní (popř. se správcem daně přestaly komunikovat po zahájení daňové kontroly), neměly personální ani majetkové kapacity a to přesto, že obchodovaly v krátkém časovém horizontu se zbožím ve vysokých objemech. Měly tak pouze formální povahu a očividně sloužily k zneřehlednění celé transakce a náročnějšímu odhalení struktury podvodu na DPH. V této situaci je jen těžko uvěřitelné, že se na konci tohoto zjevně podvodného řetězce náhle objevuje společnost, která byla pouhé tři měsíce před prvním zasaženým zdaňovacím obdobím společníkem stěžovatelky a zajistí uhrazení obchodovaných mobilních telefonů. Ačkoliv stěžovatelka uváděla, že společnost LI zajišťovala platební služby ze států SNS i pro další subjekty, netvrdila, že by snad společnost LI měla natolik unikátní postavení na trhu při obchodování

pokračování

se státy SNS, jenž by vysvětlilo, proč právě ona musela být součástí řetězce, a proč by finanční vypořádání nemohla provést jiná společnost nabízející obdobné služby. Nevysvětlila ani z jakého důvodu byla společnost LI krátce před dotčenými transakcemi společníkem stěžovatelky, resp. jejich vztah podrobněji nerozvedla. To, že se I. Š. stal později jedním ze společníků 2P Agency Slovakia jen umocňuje původní okolnosti svědčící koordinovanému postupu stěžovatelky a společnosti LI, zejména jejich vzájemné propojení. Byť pouze z této okolnosti by vědomost stěžovatelky o podvodu nebylo možné dovodit, působení LI v rámci obchodů je také významnou indicií vědomé účasti stěžovatelky na podvodu.

VI.9 Shrnutí hodnocení Nejvyššího správního soudu

[89] Nejvyšší správní soud ve svém hodnocení vycházel nejprve z nezpochybněných závěrů. V řízení nebylo relevantním způsobem zpochybněno to, že došlo k narušení neutrality daně. Stěžovatelka zároveň přípustnými námitkami nespороvala ani to, že A. G. o podvodu věděl.

[90] Jak již soud vysvětlil v bodě [57], v případě závěru o vědomé účasti daňového subjektu na podvodu na DPH je nutné klást vysoké nároky na zjištění objektivní okolnosti ze strany daňových orgánů. Daňové orgány musí prokázat jeho vědomost o podvodu tak, že se buď daňový subjekt k účasti sám doznává nebo jediné logické vysvětlení jeho počínání je to, že o podvodu musel vědět.

[91] Jak vyplývá ze shora uvedeného, Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěry městského soudu ohledně ekonomické neopodstatněnosti transakcí z důvodu preference subjektů stojících mimo vlastní skupinu. Ani z pouhých nadstandardních vztahů jednatele stěžovatelky a jednatele AGA Trade nelze bez dalšího dovodit, že stěžovatelka o podvodu věděla. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ovšem vycházel z mnoha dalších závěrů o vědomosti o podvodu, byť je v takové míře nezdůrazňoval. Nejvyšší správní soud se proto zabýval tím, zda jsou tyto zbývající nestandardní objektivní okolnosti, které obstály i v přezkumu před NSS, dostatečné k potvrzení závěru městského soudu a žalovaného. Dospěl k závěru, že ano.

[92] Stěžovatelka dodávala zboží zasažené podvodem na splatnost v délce až 90 dnů obchodní korporaci AGA Trade, jako novému obchodnímu partnerovi. To se pojilo s velkým rizikem nesplacení pohledávek. Toto riziko přitom stěžovatelka dobrovolně podstupovala bez toho, aniž by, jak sama tvrdí, měla detailní povědomost o způsobu financování svého odběratele. Svá tvrzení ohledně snížení rizika prostřednictvím pojištění a faktoringu pohledávek neprokázala. Stěžovatelka tvrdila, že tento způsob obchodování byl pro ni výhodný. Doložila ovšem pouze to, že obchodováním s AGA Trade dosáhla vyššího limitu kontokorentního úvěru. Jelikož však společnosti AGA Trade dodávala zboží na splatnost v délce až 90 dnů, nepředstavovalo zvýšení limitu kontokorentního úvěru pro stěžovatelku významnou výhodu (bod [72]). Nelze vyloučit, že stěžovatelka díky dodatečnému zboží prodanému AGA Trade mohla dosáhnout na obratovou provizi ve výši, že by se jí vyplatilo podstoupit i vysoké riziko. Konkrétní tvrzení v tomto směru však stěžovatelka nepředstřela. Její argumentace je tak obecná, a především důkazně nepodložená.

[93] Zjištěné nestandardnosti stěžovatelka primárně vysvětlovala snahou o vstřícné jednání vůči osvědčenému zaměstnanci, který z důvodu tvrzeného onemocnění již nebyl schopen dále pokračovat v práci, a proto začal podnikat. Stěžovatelka v řízení však prokázala pouze to, že A. G. v roce 2011 podstoupil operaci kotníku. Toto zjištění soud nepovažuje za dostatečné odůvodnění pro nevyžadování konkurenční doložky a zákonných omezení konkurence, přenechání klientů a vyplácení plné mzdy vedoucímu zaměstnanci A. G. po dobu přibližně 1,5 roku poté, co pro stěžovatelku již fakticky nevykonával sjednanou práci. Zároveň ho výrazně podpořila poskytnutím obchodního úvěru ve vysokých částkách a s dlouhou dobou splatnosti. Právě A. G. byl klíčovou osobou celého podvodu.

[94] Stěžovatelka byla propojena se společností AGA Trade stojící na začátku řetězce svým zaměstnancem A. G. a svým bývalým společníkem, společností LI, na konci řetězce. Je jen stěží uvěřitelné, že by se nedávná společnice stěžovatelky, společnost LI, objevila na konci řetězce zjevně uměle nastrčených společností, aby zajistila úhradu zboží. Tato společnost sice zprostředkovala platby ze států SNS, ale z ničeho neplyne, že by měla natolik výjimečné postavení na tomto trhu, že by to musela být právě ona.

[95] Jednatelé stěžovatelky a AGA Trade zároveň měli značně nadstandardní vztahy, což rovněž může svědčit o tom, že stěžovatelka o podvodu věděla. Za silnou indicii o vědomosti stěžovatelky o podvodu lze považovat také to, že stěžovatelka měla dobrý přehled na trhu a nepochybně o některých odběratelích AGA Trade či FISTO Trade musela vědět. Zároveň AGA Trade nekontrolovala zboží tak pečlivě od stěžovatelky, jako od ostatních dodavatelů.

[96] Všechny vyjmenované okolnosti jsou jen těžko vysvětlitelné jednotlivě a tím spíše ve svém souhrnu. Stěžovatelka většinou nabízí pouze obecná vysvětlení, svá tvrzení oproti daňovému řízení také v průběhu soudního řízení postupně měnila. Všechny tyto okolnosti naopak dávají smysl, pokud stěžovatelka o své účasti na podvodu věděla. V takovém případě by totiž nemusela mít o uhrazení pohledávek obavy za AGA Trade a FISTO Trade, protože by věděla, jaký bude přesně mechanismus jejich uhrazení. Poskytnutí obchodního úvěru by naopak v této situaci bylo nezbytné, aby mohlo dojít k dokončení obchodu v celém řetězci a mohlo následně proběhnout vyplacení ceny přes jednotlivé fiktivní články řetězce vzhledem k tomu, že AGA Trade sama neměla prostředky, kterými by obchod financovala. Bylo také potřeba mít loajálního zaměstnance, který bude figurovat na začátku řetězce a bude vypadat na první pohled jako řádný podnikatel. V takovém případě by se k němu stěžovatelka logicky chovala i nadále jako ke svému zaměstnanci, neboť tak také fungoval. Bylo by také potřeba zapojení spolehlivého partnera na konci řetězce, který by zajistil, konečné vypořádání skutečného obchodu s koncovými zákazníky. Nebylo by ani potřeba dělat detailní přejímku zboží, neboť obchody by probíhaly mezi navzájem domluvenými osobami. Všechny tyto okolnosti ve svém souhrnu vedou k závěru, že jediné logické vysvětlení počínání stěžovatelky je to, že o podvodu na DPH věděla a svým aktivním jednáním se jej vědomě účastnila. Nejvyšší správní soud se proto v tomto ztotožňuje se závěry městského soudu a žalovaného.

VI.10 Zbývající námítky

pokračování

[97] Stěžovatelka během ústního jednání namítla, že ji pro dotčené obchody prověřovaly orgány činné v trestním řízení. Policejní orgán však věc odložil. Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka usnesení o odložení trestního stíhání v průběhu řízení nedoložila. Daňové orgány ani městský soud je proto nemohli zohlednit ve svých rozhodnutích. Usnesení stěžovatelka nedoložila ani Nejvyššímu správnímu soudu. Obecně také platí, že usnesení o odložení trestního stíhání nemá na daňové řízení žádný vliv (rozsudky NSS ze dne 14. 9. 2022, čj. 10 Afs 378/2021-37, bod 12, *ŠIC*, a ze dne 30. 9. 2022, čj. 1 Afs 103/2022-36, bod 27, *VODASERVIS*). Dosavadní judikatura NSS při formování tohoto závěru vycházela především z předpokladu, že negativní důsledek neunesení důkazního břemene tíží v každém z těchto řízení opačnou stranu. V nyní posuzované věci, obdobně jako v trestním řízení, ovšem stěžovatelku důkazní břemeno netíží. Při prokazování podvodu na DPH totiž důkazní břemeno tíží správce daně (bod [106]).

[98] Trestní řízení a řízení daňové, respektive jejich výsledky, však nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2012, čj. 2 Afs 33/2011-78). Výjimku stanovuje pouze § 98 odst. 2 daňového řádu, dle kterého *si správce daně nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přešůpek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu*. Stěžovatelka v nyní posuzované věci namítá, že trestní řízení proti ní bylo usnesením odloženo. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že pokud Policie ČR dospěla k závěru, že nemá dostatek důkazů pro vedení trestního stíhání, neznamená to, že žalovaný své důkazní břemeno unést nemohl. Žalovaný proto není tímto usnesením nikterak vázaný. Jak správně uvedl žalovaný, na věc nedopadá ani rozsudek NSS *Galmet trade*. Ten se totiž zabývá trestním rozsudkem jako důkazem v daňovém řízení, nikoliv usnesením o odložení trestního stíhání. Nejvyšší správní soud proto námitku stěžovatelky, nadto nikterak nepodloženou, shledává jako nedůvodnou.

[99] Stěžovatelka dále namítá, že rozsudek městského soudu nerespektuje judikaturu SDEU a NSS. Z této judikatury dovozuje, že se městský soud měl zabývat pouze dodáním zboží mezi stěžovatelkou a společnostmi AGA Trade, popř. FISTO Trade, bez ohledu na další přeprave zboží. Nelze ji postihovat za neodvedení daně libovolným daňovým subjektem v řetězci. Městský soud i žalovaný se odkazují na judikaturu, ve které k narušení neutrality daně došlo u dodavatele. Nikterak nevysvětlují, jak se tyto závěry vztahují i na nyní posuzovanou věc. Stěžovatelka navíc prokázala, že zboží odběratelům skutečně dodala.

[100] Městský soud k totožným námitkám vztaženým k napadenému rozhodnutí v bodě 94 konstatoval, že rozsudek SDEU ve věci *Optigen* je nutno vykládat komplexně, tj. v souvislosti s ostatními rozhodnutími, která se obdobnou problematikou zabývají (rozsudky *Mahagében* a *Kittel*). Ze souvisejících rozsudků vyplývá, že je-li dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, nárok na odpočet daně nevzniká. Daňové orgány se zabývaly obchodními transakcemi v řetězci za účelem zjištění, zda tento řetězec byl stížen daňovým podvodem, či nikoliv. Pouze za tímto účelem daňové orgány posuzovaly řetězec jednotlivých dodání zboží. Pokud však jde o posouzení vědomé účasti stěžovatelky na tomto řetězci, daňové orgány jí vytýkaly pouze takové skutečnosti, které se týkaly přímo jí. V bodě 96 doplnil, že se obecné závěry judikatury neváží na postavení daňového subjektu v řetězci, respektive není rozhodné, u kterého subjektu došlo k narušení neutrality daně.

[101] Nejvyšší správní soud konstatuje, že podvodem na DPH judikatura SDEU označuje zejména situace, kdy jeden z účastníků řetězové transakce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte. A to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudky SDEU ve věci *Optigen, Kittel a Mahagében*). Obdobně podvod na DPH chápe také navazující judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 111/2009-274). Za takové situace je z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 94/2009-156). Legitimním následkem zjištěného podvodu na DPH je odepření nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodem tomu subjektu, který byl do podvodu na DPH zapojen a o své účasti věděl, nebo alespoň vědět mohl a měl. Samotná existence podvodného či zneužívajícího jednání tedy nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu byl nárok na odpočet daně odepřen. Pokud o podvodu na DPH daňový subjekt věděl či vědět mohl a měl, lze mu nárok na odpočet DPH odepřít v plném rozsahu, přestože o tomto podvodu věděl i jiný článek řetězce (rozsudek SDEU ze dne 24. 11. 2022 *Finanzamt M*, C-596/21, body 32 a 42).

[102] Nejvyšší správní soud konstatuje, že nyní posuzovaná věc je v některých ohledech specifická. Žalovaný dospěl k závěru o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu, jelikož stěžovatelka byla s odběratelem silně personálně propojena. Nelze proto plně aplikovat judikaturu NSS i SDEU, vážící se převážně k nedbalostní účasti na podvodu. NSS dále konstatuje, že z napadeného rozsudku jednoznačně vyplývá, že se městský soud zabýval v rámci vědomostního testu pouze okolnostmi, jež se vztahují přímo ke stěžovateli, resp. AGA Trade. Nelze totiž pominout již výše uvedené závěry, že A. G. o podvodu musel vědět, jednalo se o nejen o jednatele odběratele, ale také zaměstnance stěžovatelky a ta se k odběrateli chovala krajně nestandardně. Za těchto mimořádných okolností tak by jí tak byl možné přičítat i jednání jednatele odběratele, pokud by bylo z okolností zřejmé, že o jednání nemohla nevědět. Stěžovatelka není postihována za to, že libovolný odběratel v řetězci neodvedl daň, nýbrž za to, že se vědomě účastnila podvodu na DPH. Při aplikaci východisek výše citovaného rozsudku SDEU ve věci *Finanzamt M*, by stěžovatelce bylo v případě prokázání vědomé účasti na podvodu na místě odepřít nárok na odpočet DPH v plné výši, přestože o podvodu věděl i jiný subjekt. Z tohoto rozsudku lze rovněž dovodit, že lze daňovému subjektu odepřít nárok na DPH i pokud podvod nenastal u přímého dodavatele či odběratele, nýbrž na vzdálenější pozici v řetězci. Stěžovatelka se proto mýlí, pokud tvrdí, že se daňové orgány mohly zabývat pouze dodáním zboží mezi ní a přímými odběrateli.

[103] Stěžovatelce lze dát zčásti za pravdu v tom, že se žalovaný i městský soud částečně odvolávají na závěry rozsudků NSS i SDEU, ve kterých narušení neutrality nastalo u dodavatele, nikoliv u odběratele daňového subjektu. Z uvedených rozsudků však převzali pouze obecně platná východiska pro posuzování podvodů na DPH. Vykazují-li totiž obchodní transakce daňového subjektu s přímými odběrateli objektivní nestandardnosti, nelze vyloučit vědomí daňového subjektu o podvodu na DPH pouhým poukazem na to, že k samotnému podvodu došlo až v dalších stupních podvodného řetězce (rozsudek *Tabák Plus*, bod 59). Možnost postihnout jednání daňového subjektu v případech, kdy k narušení neutrality daně dojde až v dalších článcích řetězce připustil též SDEU v rozsudku ve věci

pokračování

Optigen, na který se stěžovatelka opakovaně odkazuje i v kasační stížnosti, když v bodě 55 rozsudku konstatoval, že „nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ (pozn. podtržení provedl NSS).

[104] Stěžovatelka ve své argumentaci rovněž poukazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, a tvrdí, že zboží odběratelům dodala a tuto skutečnost potvrdil i správce daně. Nejvyšší správní soud konstatuje, že citované usnesení Ústavního soudu je na nyní posuzovanou věc nepřiléhavé. Ústavní soud se v něm zabýval splněním hmotněprávních podmínek, resp. prokázáním uskutečnění zdanitelného plnění, nikoliv podvodem na DPH. Aby se správce daně vůbec mohl zabývat otázkou, zda se daňový subjekt podílel na daňovém podvodu, musí být nejprve splněny hmotněprávní a formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty (rozsudky NSS ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016-30, *IMAO electric*, a ze dne 19. 11. 2021, čj. 5 Afs 239/2020-46, *ExaSoft*). V nyní posuzované věci však není mezi účastníky sporné, že hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet byly splněny. Samotné splnění hmotněprávních podmínek odpočtu na DPH ovšem nikterak nevyklučuje účast na podvodu.

[105] Stěžovatelka namítá, že správce daně na ni neoprávněně přenesl důkazní břemeno výzvou ze dne 25. 1. 2016, čj. 16123/16/4230-22791-711235, v průběhu daňové kontroly, což je v rozporu s judikaturou NSS a ÚS. Správce daně je tím, koho výlučně tížilo důkazní břemeno ohledně účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Postupem správce daně došlo k porušení jejího práva na spravedlivý proces. Městský soud k těmto námitkám, které stěžovatelka vznesla již v žalobě, v bodě 97 napadeného rozsudku konstatoval, že správce daně při prokázání její vědomé účasti na podvodu na DPH unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 daňového řádu, čímž opětovně došlo k přenesení důkazního břemene na stěžovatelku. Daňové orgány proto postupovaly v souladu se stěžovatelkou citovanou judikaturou.

[106] Nejvyšší správní soud k přenosu důkazního břemene konstatuje, že správce daně při vydání výzvy nesprávně vycházel z předpokladu, že stěžovatelka musí prokázat, že se podvodného jednání nedopustila. Z judikatury NSS ovšem plyne, že správce daně je tím, kdo nese zodpovědnost za zjištění skutkového stavu věci ohledně podvodu na DPH (rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2018, čj. 2 Afs 399/2017-60, *HEEL*, bod 34, a ze dne 24. 5. 2018, čj. 9 Afs 194/2017-34, *Exposure Group*, bod 40). Stěžovatelka se tak mohla dobrovolně bránit proti závěrům správce daně, aniž by ji však tížilo důkazní břemeno. Postup správce daně nicméně fakticky pouze poskytl stěžovateli další možnost obrany proti závěrům správce daně. Daňové orgány ani městský soud však neustaly na tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Naopak se zabývaly tím, zda shromážděné důkazy svědčí o účasti stěžovatelky na podvodu na DPH. Nedošlo tak k porušení jejího práva na spravedlivý proces. Stěžovatelka navíc porušení práva na spravedlivý proces namítla pouze velice obecně, aniž by vysvětlila, v čem konkrétně postup správce daně do jejího práva zasáhl. Nejvyšší správní soud tudíž dospěl k závěru, že postup správce daně neměl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V tomto ohledu však Nejvyšší správní soud koriguje závěry městského soudu v tom, že

důkazní břemeno by nepřešlo zpět na stěžovatelku v okamžiku, kdy by správce daně prokázal její vědomou účast na podvodu.

[107] Stěžovatelka rovněž namítá, že se žalovaný odmítl zabývat přijatými preventivními opatřeními k zamezení účasti na podvodu na DPH. Odkazuje se na rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006, sp. zn. C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*. Městský soud v bodě 98 napadeného rozsudku konstatoval, že za situace, kdy byla prokázána vědomá účast stěžovatelky na daňovém podvodu, není třeba se zabývat případnými opatřeními k prevenci daňového podvodu.

[108] Nejvyšší správní soud se se stěžovatelkou ztotožňuje v tom, že daňové orgány jsou obecně při posuzování účasti daňového subjektu na podvodu na DPH povinny zkoumat, zda přijal preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu. Jestliže se však podvodu na DPH spočívajícím v uplatnění (neoprávněného) nároku na odpočet účastnil daňový subjekt vědomě, nemůže být v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (rozsudek NSS ve věci sp. zn. 8 Afs 174/2021-64, bod 17). Nejvyšší správní soud se tak plně ztotožňuje se závěrem městského soudu. Jelikož žalovaný dospěl k závěru, že se stěžovatelka podvodu na DPH účastnila vědomě, nepochybil, pokud se nezabýval přijatými preventivními opatřeními.

[109] Stěžovatelka tvrdí, že správce daně dospěl k závěru o její nedbalostní účasti na podvodu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ovšem toto jednání posoudil jako vědomou účast na podvodu. Se změnou právního názoru však nebyla seznámena. Postupem žalovaného tak bylo zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces. Městský soud k totožné žalobní námitce konstatoval, že její tvrzení nemá oporu ve spise. Jak plyne ze stran 68–72 zprávy o daňové kontrole, správce daně dospěl k závěru o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu na DPH, stejně jako žalovaný.

[110] Nejvyšší správní soud ověřil tvrzení stěžovatelky ve zprávě o daňové kontrole. V ní správce daně opakovaně dospěl v různých pasážích k závěru, že stěžovatelka o podvodu věděla či vědět mohla a měla. Na str. 65 zprávy o daňové kontrole např. uvedl, že „[s]právce daně nashromáždil důkazní prostředky, z nichž lze jednoznačně dovodit, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že se účastní obchodů zasažených podvodem na dani – tyto indicie, byť každá sama o sobě není nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl či minimálně mohl vědět“ (pozn. podtržení provedl NSS). Na straně 72 zprávy o daňové kontrole sice správce daně dospěl k závěru o vědomé účasti na podvodu, když uvedl, že se „*daňový subjekt vědomě účastnil řetězce dodávek, které byly zatíženy podvodným jednáním*“. Z převážné většiny tvrzení správce daně ve zprávě o daňové kontrole, i ze závěrečného hodnocení na str. 74 zprávy o daňové, ovšem vyplývá, že jí kladl k tíži to, že o podvodu věděla či minimálně vědět mohla. Z výše uvedeného Nejvyšší správní soud dovozuje, že správce daně své závěry formuloval ve vztahu k vědomé a alternativně i nedbalostní účasti stěžovatelky na podvodu. Toto potvrzuje i seznámení v odvolacím řízení ze dne 19. 12. 2016, ze kterého vyplývá, že se primárně nedbalostní účasti stěžovatelky na podvodu původně zabýval i žalovaný a navazoval tak na úvahy správce daně. V tomto seznámení naopak žalovaný vědomou účast prakticky nerešil. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se stěžovatelkou v tom, že

pokračování

městský soud nesprávně dospěl k závěru, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěli ke zcela stejnému závěru. Oba se sice vyslovili pro vědomou účast stěžovatelky na podvodu, správce daně ovšem alternativně také připustil pouhou její nedbalostní účast na něm.

[111] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti tvrdí, že pokud daňový subjekt o podvodu věděl, je nepochybné, že zároveň o podvodu minimálně vědět mohl. Poukazuje také na rozsudky, ve kterých se soudy zabývaly tím, zda daňový subjekt věděl či vědět mohl a měl o podvodu na DPH a vyvozuje z nich, že tyto pojmy nejsou důsledně odlišovány. Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný zcela pomíjí to, že k těmto závěrům dospěly již daňové orgány, resp. žalovaný v napadených rozhodnutích. Následný soudní přezkum tak pouze přezkoumával závěry daňových orgánů (resp. závěry krajských soudů z těchto rozhodnutí vycházejících), tedy jak vědomou, tak nedbalostní účast daňového subjektu na podvodu dle závěrů žalovaného. Přezkum vědomé a nedbalostní účasti daňového subjektu na podvodu ovšem skýtá různá specifika, např. z hlediska zohlednění přijatých preventivních opatření a možnosti zohlednění okolností nastalých až po konci daňového podvodu (viz bod [57]). Nedbalostní účast na podvodu proto nelze považovat za určitou podmnožinu účasti vědomé, jak to ve své argumentaci předestřel žalovaný. Nejvyšší správní soud proto v nyní posuzované věci není oprávněn se zabývat možnou nedbalostní účastí na podvodu, jelikož žalovaný dospěl (pouze) k závěru o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu. Totéž lze konstatovat i k rozdílu mezi daňovým a trestním řízením spočívající v tom, že v daňovém řízení postačuje k odepření i nedbalostní účast na podvodu, na který poukázal žalovaný. Nejvyšší správní soud, jak je vysvětleno výše, není oprávněn se v nyní posuzované věci zabývat možnou nedbalostní účastí stěžovatelky na podvodu. Tento rozdíl proto, za této situace, není jakkoliv rozhodný.

[112] Nejvyšší správní soud dále posuzoval, zda tato vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. K posouzení je přitom nutné vymezit rozdíly při prokazování nedbalostní a vědomé účasti na podvodu na DPH.

[113] V nyní posuzované věci správce daně i žalovaný kladli stěžovatelce k tíži, že se účastnila podvodu na DPH. Již správce daně uvedl jako možnou variantu i to, že o podvodu na DPH věděla. Alternativně konstatoval, že pokud o podvodu nevěděla, minimálně o něm vědět mohla. Závěrečné hodnocení správce daně a žalovaného se tak fakticky lišilo pouze v posouzení míry zavinění účasti na podvodu. Stěžovatelka se ke zjištěním daňových orgánů v rámci vědomostního testu podrobně vyjadřovala v průběhu celého daňového řízení, a to k vědomé i nedbalostní účasti. Argumentovala tak, že o podvodu nevěděla a ani vědět nemohla. Nezaložila tak svoji obranu pouze na tom, že přijala dostatečná opatření, což by v případě změny právní kvalifikace postrádalo relevanci. Její argumentace se ani po změně kvalifikace nezměnila. V žalobě ani v kasační stížnosti navíc nikterak konkrétně netvrdí, v čem by se její procesní obrana lišila v případě, že by jí žalovaný v odvolacím řízení seznámil. Z tohoto hlediska se tak jedná toliko o formální námitku. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že námitka není důvodná.

[114] Stěžovatelka průřezově v celé kasační stížnosti namítá, že rozsudek městského soudu je založen na domněnkách a spekulacích (zejména ve vztahu k personálnímu propojení článků řetězce), v řízení nebyla prokázána ani její nedbalostní účast na podvodu na DPH a

daňové orgány ke svým závěrům nepředestřely dostatečné objektivní důkazy. Z kasační stížnosti je tak zřejmé, že stěžovatelka prokázání podvodu spojuje pouze s přímými důkazy. Nejvyšší správní soud souhrnně k těmto námitkám konstatuje, že daňové orgány mohou prokázat vědomost daňového subjektu o podvodu na DPH i na základě nepřímých důkazů (rozsudek NSS ve věci *PM Trading*, bod 35). Námitka stěžovatelky proto nemůže být důvodná.

[115] Stěžovatelka v závěru kasační stížnosti navrhuje, aby NSS položil předběžné otázky SDEU, které sama formulovala. Tyto otázky se týkají především toho, zda má daňový subjekt povinnost prověřovat své odběratele, popř. další články v řetězci, zda je daňový subjekt oprávněn odběrateli zboží nedodat v případě, že v transakci shledá určité nestandardnosti a zda je dodavatel oprávněn regulovat volný trh. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v nyní posuzované věci není položena předběžná otázka SDEU namíste. Judikatura SDEU i NSS jednoznačně připouští, že daňovému subjektu lze klást k tíži účast na podvodu na DPH i v případě, že narušení neutrality daně nastalo u odběratele, či následujících článků v řetězci (viz bod [102]). Z předestřených otázek stěžovatelkou navíc jednoznačně vyplývá její snaha o zkreslení jednotlivých zjištění. Za standardních okolností samozřejmě není možné po daňovém subjektu vyžadovat, aby ověřoval odběratele svých odběratelů apod. Požadavek, aby se daňové subjekty vědomě neúčastnily podvodů na DPH prostřednictvím pouze formálně vystupujících subjektů v odběratelském řetězci, však nelze zaměňovat s požadavkem, že by si daňový subjekt měl kontrolovat odběratele svých odběratelů či by byl povinen (či oprávněn) omezit volný trh v rozporu se Smlouvou o fungování Evropské unie. Nelze totiž pominout specifika posuzované věci, tedy že jednatel odběratele stěžovatelky byl jejím zaměstnancem, kterému v době účasti na podvodech stále vyplácela mzdu, svými nestandardními kroky mu umožnila rozjezd konkurenčního podnikání, přenechala mu i část své klientely, věděla minimálně o některých odběratelích svého odběratele a měla i částečný vliv na další osud prodávaného zboží. Za této specifické situace položena předběžná otázka SDEU namíste, neboť tato zjištění ve svém souhrnu vedou k závěru, že stěžovatelka musela o podvodu na DPH vědět.

VII. Závěr a náklady řízení

[116] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že žádná z přípustných kasačních námitek není důvodná, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[117] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

pokračování

8 Afs 80/2021-203

Petr Mikeš
předseda senátu