



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Faisala Husseiného a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **WBO Trade, s.r.o.**, se sídlem K Babě 608/11, Medlánky, Brno, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, č. j. 40297/19/5300/22443-712712, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 10. 2021, č. j. 30 Af 66/2019-62,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### Odůvodnění:

#### I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil 17. 1. 2017 u žalobce daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen a srpen 2016. Na jejím základě dospěl k závěru, že se žalobce účastnil daňového podvodu v řetězci obchodních korporací, o čemž věděl či musel vědět, a proto mu nebyl uznán nárok na odpočet DPH u plnění přijatých od dodavatelů Tanel, spol. s r.o. (dále jen „Tanel“; motorové vozidlo Mercedes Benz ML 350 – červen 2016), a TELEMACHOS s.r.o. (dále jen „TELEMACHOS“; motorové vozidlo Volkswagen Touareg 3.0 TDI – srpen 2016) podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně proto vydal platební výměr ze 17. 5. 2018, č. j. 2557288/18/3003-52522-712033, za zdaňovací období červen 2016, jímž vyměřil žalobci DPH ve výši 156.770 Kč, a platební výměr ze 17. 5. 2018, č. j. 2557381/18/3003-52522-712033, za zdaňovací období srpen 2016, jímž vyměřil žalobci nadměrný odpočet na DPH ve výši 7.810 Kč. Žalovaný poté napadeným rozhodnutím, uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku, žalobcovo odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Ten ji shora nadepsaným rozsudkem zamítl.

[3] Krajský soud dospěl k závěru, že byly splněny podmínky vyplývající ze zákona o DPH a unijního práva, jakož i z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) pro odepření nároku na odpočet DPH za posuzovaná zdaňovací období a v souvislosti se zmíněnými obchodními případy. Bylo tomu tak proto, že žalobce věděl či mohl a měl vědět, že se účastní obchodování, které bylo v řetězci přepravejů výše uvedených vozidel zasaženo podvodem na DPH.

[4] Podle krajského soudu žalovaný ve svém rozhodnutí identifikoval u obou vozidel řetězec transakcí zasažený podvodem na DPH. V tomto řetězci společnost RENOM Company s.r.o. (dále jen „RENOM“) neodvedla daň z prodeje vozidel společnosti TELEMACHOS. V obou případech společnost RENOM zakoupila vozidla z jiného členského státu (Slovensko) od společnosti CB Trade group s.r.o. (dále jen „CB Trade“), jejímž jediným jednatelem a společníkem byl pan Jaroslav Markreiter, který byl pro slovenského správce daně nekontaktní. Jediným jednatelem a společníkem korporace RENOM byl pan Vitalii Blyzniuk. Dle vyjádření místně příslušného správce daně mělo jít o nekontaktní subjekt, který se nezdržuje na adrese sídla, nepodává daňová přiznání ani kontrolní hlášení a má značné daňové nedoplatky. Podle krajského soudu tak správce daně zjistil chybějící daň u společnosti RENOM, která záměrně neodvedla daň při pořízení zboží z jiného členského státu. Zároveň byly i další subjekty v řetězci propojeny osobou pana Markreitera (mj. CB Trade, TELEMACHOS, žalobce). Celé obchodování provázely nestandardní okolnosti, které nebyl žalobce (potažmo pan Markreiter) schopen uspokojivě vysvětlit. Byla přitom narušena neutralita daně, přičemž jednotlivé okolnosti nikoli samy o sobě, ale ve své vzájemné souvislosti, svědčily o postupu, který byl jiný, než je v běžném obchodním jednání zvykem.

[5] Dle krajského soudu také nebylo rozhodné, zda měl žalobce o podvodu přímou vědomost, nebo zda toliko mohl a měl o svém zapojení do podvodu vědět. Žalovaný též nijak neporušil § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), pokud v rámci odvolacího řízení – v napadeném rozhodnutí – zpřesnil či doplnil odůvodnění správce daně tím, že blíže rozvedl některé objektivní okolnosti svědčící o podvodu na DPH. Žalobce podle krajského soudu rovněž nepřijal dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH. V kontextu posuzovaného případu by takovým opatřením bylo vůbec neobchodovat se společností RENOM. Konečně se krajský soud domníval, že nebyly důvodné ani námitky týkající se rozložení důkazního břemene mezi žalobce a správce daně, resp. tvrzení o porušení principu proporcionality při stanovení daně.

## II. Obsah kasační stížnosti

[6] Nejvyšší správní soud poté ve věci obdržel kasační stížnost žalobce (dále „stěžovatel“). Ten ji opřel o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[7] Ve své poměrně rozsáhlé kasační stížnosti se stěžovatel domáhá toho, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a přiznal mu náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Důvody kasační stížnosti zde Nejvyšší správní soud ve stručnosti shrnuje, přičemž k podrobnějším námitkám se vyjadřuje v další části rozsudku.

pokračování

[8] Stěžovatel mj. označuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. To se konkrétně týká otázky posuzování objektivních okolností podvodu na DPH, neboť se krajský soud neměl vypořádat s žalobní námitkou týkající se existence příčinné souvislosti identifikovaných objektivních okolností s daňovým podvodem.

[9] Dále se stěžovatel domnívá, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno ohledně prokázání existence daňového podvodu, neboť nebyla dostatečně prokázána existence chybějící daně. To stěžovatel opírá o argumentaci, že pořízení zboží z jiného členského státu EU je pro plátce daňově neutrální operací, pročež žádná daňová ztráta tak nevznikla (a ani vzniknout nemohla), neboť veřejné rozpočty jsou na tom stejně, jako by došlo k podání daňového přiznání a daň byla odečtena. Podle stěžovatele také identifikované nestandardní okolnosti v dodavatelských řetězcích nejsou ani v souhrnu natolik silné, aby z nich bylo možno dostatečně spolehlivě dovodit, že se daňový podvod skutečně stal. Dle stěžovatele navíc žalovaný vůbec nezkoumal a nedokazoval, jak obchody běžně probíhají. Přitom u zmíněných „objektivních okolností“ nešlo o takové okolnosti, které by spolehlivě a jednoznačně prokázaly skutečnost, že stěžovatel o daňovém podvodu věděl či vědět mohl.

[10] Podobně jako v žalobě namítá stěžovatel také porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Má tomu tak být proto, že žalovaný oproti správci daně v napadeném rozhodnutí stanovil odlišný a podstatně širší okruh objektivních okolností svědčících o účasti stěžovatele na daňovém podvodu, aniž by stěžovatele s tímto okruhem objektivních okolností seznámil právě postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu. V takovém případě se má tedy jednat o překvapivé rozhodnutí o odvoláních, což představuje mimo porušení § 115 odst. 2 daňového řádu též postup v rozporu s § 6 odst. 3 daňového řádu.

[11] Podle stěžovatele došlo také k porušení zásady proporcionality. Dle něj totiž žalovaný přenáší veškerou odpovědnost na stěžovatele, aniž by se domáhal úhrady po skutečném daňovém dlužníkovi, resp. prokázal, že výběr u daňového dlužníka není možný.

[12] Ke kasační stížnosti podal stěžovatel vyjádření. V něm v první řadě popírá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud se totiž v potřebném rozsahu ke všem žalobním námitkám dostatečně vyjádřil. Co se pak týká samotné existence podvodu na DPH a souvislosti chybějící daně s podvodným jednáním v řetězci, je zřejmé, že ve své argumentaci stěžovatel dezinterpretuje některé judikатурní závěry, a neposuzuje zjištěnou situaci komplexně, nýbrž vytrhává jednotlivé zjištěné indicie z jejich souhrnu. I kdyby přitom platilo, jak popisuje stěžovatel, že pro společnost RENOM byly transakce daňově neutrální operací, stále by tyto operace nebyly neutrální z hlediska státního rozpočtu, a právě v tom je třeba hledat daňový únik. Zmíněné objektivní okolnosti obchodování, jakožto relevantní indicie, tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Vše svědčí o tom, že si stěžovatel účast na podvodných dodavatelských řetězcích sám zavinil, resp. že jednatel stěžovatele, pan Markreiter, *de facto* daný daňový podvod organizoval. Za pochybení nelze považovat ani to, pokud správce daně neprovede detailní rozlišení mezi tím, zda daňový subjekt o podvodu věděl, nebo toliko mohl a měl vědět.

[13] Dle žalovaného není možné shledat ani porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, potažmo § 6 odst. 3 téhož zákona. V napadeném rozhodnutí totiž žalovaný pouze blíže odůvodnil rozhodnutí (závěry) správce daně; žalovaný také neprováděl v odvolacím řízení

žádné dokazování, ani závěry správce daně nepostavil na jiných důvodech. V těchto souvislostech není přiléhavá ani námitka týkající se porušení § 6 odst. 3 daňového řádu.

[14] Závěrem neshledává žalovaný důvodnou ani námitku porušení zásady proporcionality při stanovení daně. Nenastala situace, v jejímž rámci by žalovaný v rozporu se smyslem a účelem systému DPH stanovil daň stěžovateli jen proto, že u něj byla vymahatelnost snazší než u jiného daňového subjektu.

[15] K vyjádření žalovaného se stěžovatel vyslovil v obsáhlé replice. V ní dále rozvedl svou žalobní a stížnostní argumentaci.

[16] Zejména stěžovatel uvedl, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Krajský soud se totiž nevyjádřil k tomu, v čem spočívá příčinná souvislost mezi objektivními okolnostmi a daňovým podvodem, resp. proč mají objektivní okolnosti představovat jediné rozumné vysvětlení v podobě účasti na podvodu na DPH.

[17] Dále z napadeného rozhodnutí žalovaného nelze vůbec zjistit, zda došlo k daňovému podvodu, resp. k narušení neutrality DPH. Mj. v kontextu pořízení zboží z jiného členského státu EU není zřejmé, na základě čeho se dovozuje, že jediným a hlavním účelem transakce se jeví získání výhody v podobě čerpání odpočtu DPH z fakturované ceny; články obchodního řetězce totiž žádnou neoprávněnou výhodu získat nemohly, a proto nemohlo dojít ani k narušení neutrality DPH. Ani nekontaktnost společnosti RENOM nemohla prokazovat, že došlo k narušení neutrality v obou prověřovaných řetězcích. Žalovaný také nevedl žádné dokazování k údajné nestandardnosti obchodování či k tomu, jak by se choval „průměrně rozumný podnikatel“.

[18] Jak již bylo řečeno, nekontaktnost článků řetězce ani ve spojení s údajným neplněním jejich daňových povinností nemůže být dostatečným důvodem pro konstatování o spáchání podvodu na DPH a odpovědnosti za něj. Podobné se týká i personálního propojení některých článků. Dané „nestandardnosti“ tak neměly způsobit svědčit o podvodu na DPH, přičemž ani jednotlivé objektivní okolnosti neprokazovaly jednotlivě ani ve svém souhrnu, že by stěžovatel věděl, že se účastní plnění, které je součástí daňového podvodu. Nejde o podklady pro jediné rozumné vysvětlení pro účast na podvodu na DPH. Nelze také zaměňovat pohled průměrně rozumného podnikatele s úřednickým pohledem pracovníků daňových orgánů; nejde o vcítění se „do mysli dítěte, paranoidního celníka ani notorického daňového podvodníka“.

[19] Ve zbytku stěžovatel trvá na tom, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. V odvolacím řízení nebyl stěžovatel seznámen s hodnocením již provedených důkazů, jak vyžaduje judikatura kasačního soudu. Pokud žalovaný vycházel z odlišného a značně širšího okruhu objektivních okolností, odlišně dovedl i formu účasti stěžovatele na podvodu (úmýslná účast), měl stěžovatele před vydáním svého rozhodnutí s tímto hodnocením seznámit a dát mu možnost na daná zjištění reagovat. Stejně tak stěžovatel i nadále uvádí, že došlo k porušení principu proporcionality. Navíc nebylo v daňovém řízení vůbec zjišťováno, zda byla vedena exekuce na majetek společnosti RENOM, zda tedy ke dni vydání rozhodnutí nedošlo k výběru údajně ušlé daně.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná. Poté přezkoumal napadený rozsudek

pokračování

krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost **není důvodná**.

[22] Otázku, která představuje jádro sporu, je, zda měl být stěžovateli přiznán požadovaný odpočet DPH, který si nárokoval. Podle žalovaného nikoli, neboť dle něj se stěžovatel účastnil obchodování v řetězci, který byl zasažen podvodem na DPH, přičemž stěžovatel o této skutečnosti věděl, resp. mohl a měl vědět, a zároveň nepřijal dostatečná opatření, aby se své účasti na podvodu vyhnul. Stěžovatel tento názor žalovaného, potažmo jeho jednotlivé aspekty, popírá, přičemž se domnívá, že se žalovaný dopustil v řízení procesních pochybení. V důsledku toho má být nezákonný i rozsudek krajského soudu, který se s nesprávnými závěry žalovaného, jakož i s jeho nezákonnými procesními postupy, ztotožnil.

### *III.1 Námitka nepřezkoumatelnosti*

[23] Stěžovatel uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Námitkou nepřezkoumatelnosti se kasační soud zabýval jako první, neboť z věcného hlediska je možné se věnovat pouze přezkumu rozhodnutí, které vůbec přezkoumatelné je.

[24] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování relevantních skutečností a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu z 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, z 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a z 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky NSS z 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, z 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, z 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a z 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací. Nepřezkoumatelnost se přitom může týkat i jen části napadeného rozsudku, přičemž vypořádání žalobních námitek může být i implicitní.

[25] Napadený rozsudek přitom je přezkoumatelný. K jednotlivým žalobním námitkám se krajský soud vyjádřil většinou výslovně, a to podrobně, popřípadě lze na základě ucelené argumentační linie dovodit, že se k některým námitkám vyslovil přinejmenším implicitně. Správní orgány a soudy přitom nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí; takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud (srov. nálezy z 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudky NSS z 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, nebo z 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).

[26] Zároveň na tomto místě kasační soud připomíná, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn (srov. rozsudek NSS z 11. 10. 2017, č. j. 3 As 292/2016-67), ani nespočívá v tom, že soud rozhodne jinak, než jak si účastník řízení představuje.

[27] V tomto smyslu tedy Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek nepovažuje za nepřezkoumatelný. To se týká i té konkrétně namítané okolnosti, že se krajský soud nevypořádal s žalobními námitkami týkajícími se existence příčinné souvislosti identifikovaných objektivních okolností s podvodem. V tom kasační soud souhlasí s žalovaným, že odpověď na tuto otázku krajský soud poskytl v bodě 31 svého rozsudku. Tam se ve stručnosti vyjádřil tak, že má za to, že příčinná souvislost mezi jednáním stěžovatele a neodvedením daně je zcela zřejmá. Jednalo se tak sice o stručné odůvodnění, je však třeba je pojímat v celkových souvislostech napadeného rozsudku, v němž se krajský soud zabýval jednotlivými hledisky vážícími se k podvodu na DPH konstatovanému žalovaným. Ve smyslu principů vyjádřených v bodech [24] až [27] je tak třeba rozsudek krajského soudu považovat za přezkoumatelný.

### III.2 Obecná východiska k odmítnutí nároku na odpočet DPH

[28] Nejvyšší správní soud připomíná obecná východiska pro odepření nároku na odpočet DPH. Ta uvádí toliko v krátkosti, neboť jsou oběma stranám známa a spor se vede „jen“ o (způsob) jejich naplnění v posuzovaném případě.

[29] Splní-li daňový subjekt hmotněprávní a formální podmínky podle § 72 a § 73 zákona o DPH, má nárok na odpočet DPH. Toto pravidlo je nosným principem fungování DPH, z něhož ovšem existují výjimky. Správce daně smí tento nárok na odpočet odmítnout mimo jiné tehdy, pokud jej daňový subjekt uplatňuje podvodně (srov. k tomu např. rozsudky SDEU z 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41, nebo z 28. 7. 2016, C-332/15, *Giuseppe Astone*, bod 50).

[30] Ačkoli tu existuje podvodné jednání, nemůže správce daně nárok na odpočet bez dalšího odepřít, jestliže daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl, že předcházející nebo následující plnění bylo zasaženo daňovým podvodem. Předtím než odepře nárok na odpočet daně, musí zkoumat splnění tří podmínek: (i) zda existuje v konkrétním případě chybějící daň, (ii) zda daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět o daňovém podvodu, a to s ohledem na objektivní okolnosti, (iii) zda daňový subjekt přijal dostatečně účinná opatření, aby předešel účasti na daňovém podvodu. Důkazní břemeno ve vztahu k první a druhé podmínce nese správce daně; splnění třetí podmínky tíží naopak daňový subjekt (k tomu blíže např. rozsudek z 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, body 38 a 42, včetně citace další judikatury).

[31] Zároveň, pokud jde o vymezení samotného pojmu, se podvodem na DPH rozumí situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Důležité je posoudit všechny objektivní okolnosti vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem prokázat, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem (srov. např. rozsudek NSS z 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80, *Bohemia Trade CZ*, bod 24, včetně citací další judikatury).

pokračování

[32] Správce daně je povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což bezesporu zahrnuje i skutečnosti svědčící o daňovém podvodu. Přitom subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby v případě standardního obchodu v rámci své běžné podnikatelské činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (srov. např. rozsudek NSS z 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47, *Lia Fail company*, bod 21, či též rozsudek NSS z 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*, zejména bod 69).

[33] Stěžovatel nesouhlasí s posouzením všech tří podmínek zmíněných v bodě [30], resp. s posouzením hledisek uvedených v bodě [31] a [32].

### *III.3 Problematika chybějící daně v souvislosti s nestandardními okolnostmi transakcí*

[34] Jak již bylo řečeno, základním předpokladem pro existenci daňového podvodu je zjištění, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, tj. je tu chybějící daň (nebyla odvedena daň). Jednání, které zapříčiní chybějící daň, se může dopustit kterýkoli člen řetězce. Není ani podstatné, zda chybějící daň přesně odpovídá odepřené výši odpočtu DPH (srov. např. rozsudek NSS z 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 126/2021-41, *ExaSoft Czech*, bod 18 a tam citovaná judikatura). Daň přitom musí chybět právě z toho důvodu, že se tak stalo podvodně (viz bod [31]).

[35] Kasační soud se již mnohokrát zabýval tím, co lze hodnotit jako případ „chybějící daně“. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně. K tomuto narušení může dojít již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. Pak totiž nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce nemá žádné podklady pro vyčíslení daně. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku (a za porušení neutrality DPH) i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně (např. rozsudek NSS z 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020-38, *Europea Distribution*, body 44 až 46).

[36] V nynější věci závěr o chybějící dani vycházel z toho, že společnost RENOM nesplnila svou základní povinnost tvrdit daň. Nepodala tedy daňové přiznání a daň neodvedla. Zároveň jde o nekontaktní daňový subjekt. Stalo se tak v situaci, kdy obchodování zmíněné v bodech [1]a [4] tohoto rozsudku bylo zjištěno v následující podobě: V případě prodeje vozidla Mercedes Benz (červen 2016) šlo o přeprodej v řetězci REOD s.r.o. → CB Trade → RENOM → TELEMACHOS → Tanel → stěžovatel → P. K. V případě prodeje vozidla Volkswagen Touareg (srpen 2016) šlo o řetězec Ing. J. J. → CB Trade → RENOM → TELEMACHOS → stěžovatel. Neoprávněná výhoda (podvod na DPH) spočíval podle správce daně v tom, že společnost RENOM, jak již bylo řečeno, neodvedla daň z prodeje vozů společnosti TELEMACHOS. Následně stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z titulu přijetí zdanitelných plnění ze strany svých dodavatelů Tanel a TELEMACHOS.

[37] Soud také již zmínil, že společnost RENOM nakoupila vozy z jiného členského státu, konkrétně ze Slovenska, od společnosti CB Trade, jejímž jediným jednatelem a společníkem byl pan Jaroslav Markreiter, který byl pro slovenského správce daně nekontaktní. Již krajský soud ve svém rozsudku uvedl dále přibližné skutečnosti, které kasační soud pro ilustraci opakuje i nyní. Ty spočívaly jednak v tom, že jediným jednatelem a společníkem společnosti RENOM byl pan Vitalii Blyzniuk, přičemž dle vyjádření místně příslušného správce daně šlo o nekontaktní subjekt, který se nezdržuje na adrese sídla, nepodává daňová přiznání ani kontrolní hlášení a má značné daňové nedoplatky; daň nepřiznala a neodvedla ani v posuzovaném případě. Šlo tak o subjekt, u něhož správce daně zjistil chybějící daň při pořízení zboží z jiného členského státu. Vozy dále prodala společnosti TELEMACHOS, v níž byl pan Jaroslav Markreiter společníkem a zároveň zmocněným zástupcem na základě plné moci. Ten byl jediným společníkem a také jednatelem i ve společnosti Tanel, zároveň byl též jediným jednatelem stěžovatele.

[38] Při veškeré své – jinak obsáhlé a sofistikované – argumentaci nepředestřel stěžovatel jediný důvod, proč při obchodování personálně propojených subjektů (CB Trade, TELEMACHOS, Tanel, stěžovatel) byl mezi tyto subjekty vložen subjekt, u něhož byla později zjištěna chybějící daň. Stěžovatel nenabídl žádný, natož jednoduchý a logický, důvod pro takový způsob obchodování. S přihlédnutím k dalším okolnostem případu nelze mít za to, že se jednalo o nedbalé opomenutí v důsledku podnikatelského selhání či jiného omluvitelného důvodu. Přitom v dotčených obchodech jednatel stěžovatele zastupoval právě i bezprostřední dodavatele a odběratele společnosti RENOM, která daň nepřiznala a neodvedla. Tato společnost mu tedy jako jednatelem stěžovatele byla dobře známa.

[39] Stěžovatel rozporuje celkový obrázek daných transakcí zpochybňováním jednotlivých objektivních okolností. Tato taktika je sice pochopitelná a legitimní, nicméně jak vyplývá z judikatury, takové okolnosti nemusí být (hodnoceno jednotlivě) nezákonné ani samy o sobě podezřelé. Podstatné je, že z jejich souhrnu lze téměř vyloučit, že by se jednalo o běžné obchodování v dotčené oblasti podnikání (viz např. rozsudek *ExaSoft Czech*, body 24 a 31). Stěžovatel tak s odkazy na jednotlivé rozsudky Nejvyššího správního soudu zpochybňuje (samostatnou) relevanci skutečnosti, že dodavatel RENOM je nekontaktní (a to i z hlediska ztráty daně), že byla dána personální propojenost mezi jednotlivými články řetězce, že automobily byly v řetězci „rychle přeprodávány“, že společnost RENOM nezveřejňuje účetní závěrky, a jak probíhaly v řetězci platby. Právě daný celostní náhled, jak jej podal krajský soud např. v bodě 31 svého rozsudku, není stěžovatel s to narušit.

[40] Kasační soud tak uvádí, že kumulace zjištěných objektivních okolností je nápadná. Nezbyvá než zopakovat, že společnost RENOM je nekontaktní, a nejen v posuzované věci neplní svoje daňové povinnosti (ostatně nekontaktní je pro slovenského správce daně i personálně propojená společnost CB Trade). Byla „vložená“ do obchodů mezi subjekty, které jsou jinak personálně propojeny, přičemž tyto obchody „řídil“ právě pan Markreiter (tvrzení o potřebě zvýšení zisků či ekonomické činnosti propojených společností nemohlo dávat smysl u společnosti RENOM, resp. pro začlenění této společnosti do řetězce). Stěžovatel, a to je třeba zopakovat, nikdy neuvedl racionální důvod pro to, proč bylo obchodování komplikováno subjektem, který v daných transakcích představoval „cizorodé těleso“, u kterého bylo třeba zvolit jiný způsob úhrad a zajištění těchto úhrad než u jiných článků (viz také bod 31 napadeného rozsudku), přičemž se tak obchodování zatěžovalo



pokračování

dalšími rizikovými faktory a transakčními náklady. Rychlý přeprodej vozidel rovněž nasvědčuje tomu, že nebyl důvod, proč vozidla nezobchodovat např. jen mezi společnostmi CB Trade a TELEMACHOS, a proč do řetězce vkládat společnost RENOM (i v situaci, kdy by bylo možné akceptovat tvrzení o potřebě zvýšení obrátů jmenovaných personálně propojených společností). Stěžovatel tak sice má pravdu, že personální propojení v řetězci samo o sobě nemusí svědčit o existenci podvodu na DPH a vědomosti daňového subjektu o něm, zde se však nejedná o skutečnost, která by stála jen „sama o sobě“.

[41] Právě naprostá umělost zapojení společnosti RENOM představuje faktor, který výrazně zesiluje intenzitu a význam zjištěných objektivních okolností, které by jinak, popř. izolovaně či za jiných podmínek, samy o sobě nemusely být dostatečnými indiciemi o podvodu na DPH (soud zdůrazňuje, že nelze vyloučit racionalitu zapojení společnosti RENOM; avšak v kontextu všech dalších okolností se její angažmá zcela zjevně jeví jako nepřirozené a stěžovatel k tomu neposkytl žádné uchopitelné vysvětlení).

[42] Pokud jde o samotnou chybějící daň, uvádí kasační soud, že narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání (jako nyní společnost RENOM) – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu z 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, *ExaSoft Holding*. I zde je důležitá souvislost s jinými okolnostmi (v tomto směru stěžovatelovy odkazy na některé rozsudky kasačního soudu opět představují vytržení konkrétních formulací z jejich kontextu). Právě v posuzovaném případě tak v celku lze hovořit o chybějící dani a narušení neutrality DPH a závěry krajského soudu plně obstojí.

[43] Pokud stěžovatel k chybějící dani a narušení neutrality DPH namítá, že v daném případě je třeba vzít v potaz, že šlo o pořízení zboží z jiného členského státu a s přihlédnutím k dalším skutečnostem šlo o – z hlediska plátce – daňově neutrální operaci, je taková námitka nepřijatelná. Stěžovatel ji totiž neuplatnil v žalobě (srov. § 104 odst. 4 s. ř. s.). Jen ve stručnosti tak Nejvyšší správní soud nad rámec věci poznamenává, že daňová neutralita z pohledu plátce daně ještě neznamená daňovou neutralitu z pohledu systému DPH. K obdobné námitce daňového subjektu, který zastupoval stejný právní zástupce jako i nyní stěžovatele, se kasační soud vyjádřil v rozsudku z 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, *HYDROENERGIE*, body 23 a násl., na nějž v krátkosti odkazuje i nyní.

[44] Stěžovatel také namítal, že správce daně (či žalovaný) měl provádět dokazování, v čem spočívala nestandardnost posuzovaného obchodování, resp. že měl zkoumat, jak obdobné obchody běžně probíhají. Měl tedy dle stěžovatele zjistit jaký je „standard“ a ten porovnat s okolnostmi posuzovaného případu. Aby unesl své důkazní břemeno, musel příslušné skutečnosti zachytit ve spise, přičemž daný standard nemůže ležet pouze „v myslí úředníka“. K tomu kasační soud uvádí, že okolnosti, které žalovaný považoval tzv. za nestandardní, jsou podloženy obsahem správního spisu. Přitom z judikatury Nejvyššího správního soudu lze dovodit, že nestandardnost lze, pokud daňový subjekt nenabídne jiné rozumné vysvětlení, spatřovat i v ekonomické nesmyslnosti zvoleného modelu obchodování (srov. rozsudek NSS z 30. 7. 2020, č. j. 10 Afs 173/2017-58, *Poradenství pro podniky – Aleš Klauďy*, bod 36). Zároveň k podobné argumentaci daňového subjektu, který rovněž zastupoval tentýž právní zástupce jako nynějšího stěžovatele, uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku z 25. 5. 2020, č. j. 4 Afs 260/2019-67, *STAVITELSTVÍ MELICHAR*, že „žalovaný u každé objektivní okolnosti, u které dospěl k závěru, že je nestandardní, uvedl důvody, pro které ji shledal nestandardní. Tímto způsobem v podstatě

*popsal standard a porovnal transakce s panem Zemkem s podobnými transakcemi, jak se toho stěžovatel domáhá v kasační stížnosti“ (bod 56). Na tyto závěry lze obdobně poukázat i nyní.*

[45] *Také nebylo tak krucální, jak se domnívá stěžovatel, aby daňové orgány zcela přesně specifikovaly, zda stěžovatel o podvodu na DPH přímo věděl, nebo zda postačovalo, jestli o podvodu vědět mohl a měl. Opět lze odkázat na rozsudek STAVITELSTVÍ MELICHAR, body 84 a 85, dle kterého „[s]kutečnost, že žalovaný nerozlišoval, zda stěžovatel o daňovém podvodu věděl, či mohl a měl vědět, nepředstavuje vadu rozhodnutí žalovaného, neboť pro závěr o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu stačí prokázat, že je dána jedna z těchto forem zavinění. Z tohoto hlediska je nutné se vědomostí daňového subjektu o daňovém podvodu zabývat. Pokud je prokázáno, že daňový subjekt o daňovém podvodu věděl, nebo mohl a měl vědět, nemá již praktický význam zabývat se rozlišením mezi těmito formami vědomostí daňového subjektu o daňovém podvodu. Ostatně i v judikatuře se ustáleně jako synonyma používají formulace ‚věděl nebo musel vědět‘, ‚věděl nebo měl vědět‘, popř. ‚věděl nebo mohl vědět‘ bez dalšího rozlišování formy zavinění. [...] Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že použití uvedených výrazů zakládá nepřezkoumatelnost. Z rozsudku krajského soudu je zřejmé, že se zabýval námitkou stěžovatele ohledně jeho subjektivního vztahu k daňovému podvodu, přičemž po zhodnocení zjištěných objektivních okolností [...] dospěl k závěru, že žalobce věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět o své účasti na plnění, které je součástí daňového podvodu. Tento závěr krajského soudu není navzájem neslučitelný či nepřezkoumatelný“ (k tomu se stejným vyzněním srov. např. rozsudek NSS z 31. 8. 2023, č. j. 10 Afs 19/2023-64, EURO NÁŘADÍ, bod 30).*

[46] *Nejvyšší správní soud přitom znovu opakuje, že vzhledem k účasti pana Markreitera na celém obchodování, který představuje svorník mezi uskutečněnými transakcemi a zapojenými subjekty (včetně stěžovatele), musel stěžovatel vědět, resp. vědět měl a mohl, že se přinejmenším vystavuje nebezpečí zapojení do řetězce, v němž je obchodování zasaženo podvodem na DPH. Byl to právě pan Markreiter, který bez zjevného důvodu do řetězce včlenil společnost RENOM. To ve spojení s dalšími nestandardními okolnostmi ospravedlňuje odeprání odpočtu DPH stěžovateli. Těmito otázkami se adekvátně zabýval i krajský soud. Stěžovatel přitom v kasační stížnosti netematizuje opatření, která měl přijmout; v daných souvislostech je však vhodné pro úplnost zmínit – vzhledem ke kontextu a specifickým okolnostem případu – trefnou poznámku krajského soudu v bodě 35 napadeného rozsudku, že [j]ediným dostatečným opatřením v takovém případě by tedy bylo se společností Renom vůbec neobchodovat“.*

[47] *S ohledem na výše uvedené, včetně jednotlivých objektivních okolností, lze souhlasit s krajským soudem, že příčinná souvislost mezi jednáním stěžovatele a neodvedením daně je zřetelná. Pokud by do obchodování nebyla včleněna společnost RENOM (pokud by ji tedy do řetězce „nezasadil“ pan Markreiter), nedošlo by k narušení neutrality daně touto společností. Právě k ní se pak vztahuje zásadní podíl zmiňovaných objektivních okolností, o kterých stěžovatel musel, potažmo mohl a měl vědět. Právě v tom je třeba hledat „příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani“ (rozsudek VYRTYCH, bod 69).*

#### *III.4 Tvrzeň porušení § 115 odst. 2 daňového řádu*

[48] *Podstatu uvedené námítky přiblížil kasační soud v bodě [10]. K tomu pak doplňuje, že dle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení*

pokračování

*dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[49] K problematice § 115 odst. 2 daňového řádu se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjadřoval. Lze zmínit např. rozsudek ve věci *Poradenství pro podniky – Aleš Klaudy*, dle jehož bodu 29 „*odvolací daňové řízení je ovládáno principem plné apelace, tedy sbledá-li odvolací orgán důvody pro modifikaci přezkoumávaného rozhodnutí, nemůže věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně (kasační model), ale má povinnost sám konečně rozhodnout. Aby tak mohl učinit bez újmy na procesních právech daňového subjektu, musí mít tento subjekt stejný komfort, jaký měl k dispozici v řízení předcházejícím rozhodnutí v prvním stupni. A to zajišťuje právě úprava § 115 daňového řádu, která mj. zajišťuje povinnost daňového orgánu postupovat nepřekvapivě a poskytnout jednotlivci prostor k účinné obraně jeho práv (body 43 a 52 rozsudku rozšířeného senátu 1 Afs 438/2017, Strojmetal)*“. V bodě 30 citovaného rozsudku na to kasační soud navázal tak, že „*[d]ospěje-li žalovaný k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tato změna ovlivní rozhodnutí žalovaného v neprospěch odvolatele (zde stěžovatelky), není možné, aby se odvolatel dozvěděl o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení poprvé až z rozhodnutí žalovaného jako odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. To by v důsledku zbytečně přesouvalo první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy*“. V tomtéž rozsudku, v bodě 33, pak dodal, že „*[p]o zohlednění smyslu a účelu § 115 odst. 2 daňového řádu lze na tomto místě uzavřít, že odvolací správní orgán je povinen seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně prvního stupně. Rozhodnutí, kterým žalovaný zamítá odvolání a potvrzuje rozhodnutí správce daně v prvním stupni, je tedy třeba ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu považovat za rozhodnutí v neprospěch odvolatele*“.

[50] Pro nynější případ to znamená, že obecně byl dán prostor pro aplikaci § 115 odst. 2 daňového řádu s ohledem na tu podmínku, že žalovaný zamítal odvolání a potvrzoval rozhodnutí správce daně. Další podmínky však splněny nebyly. Zde lze zjednodušeně říci, že žalovaný oproti správci daně skutkový a právní stav nehodnotil odlišně a závěry správce daně toliko precizoval.

[51] Stěžovatel přitom v dané souvislosti namítá zejména to, že žalovaný oproti správci daně „*stanovil odlišný a podstatně širší okruh objektivních okolností svědčících o účasti stěžovatele na daňovém podvodu*“. Žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně označil čtyři body: 1. předmět plnění, 2. způsob navázání spolupráce, 3. rychlost obchodu a způsob úhrady, 4. způsob obchodování; správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl body: 1. personální propojenost obchodních korporací v řetězci, 2. úhrady plnění v řetězci.

[52] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že po formální stránce se označené objektivní okolnosti liší, z hlediska svého obsahu se však z větší části překrývají. Dvě okolnosti specifikované správcem daně totiž v sobě zahrnují to, co žalovaný zahrnul do okolností (bodů) 2 až 4 zmíněných v bodě [51], byť jinak formálně označených, resp. podrobněji strukturovaných a formulačně uchopených. Klíčovým v obou stupních zůstalo angažmá pana Markreitera (což zahrnuje i „*způsob navázání spolupráce*“) a ekonomická neracionálnost zvoleného způsobu obchodování, přičemž správce daně ve zprávě o daňové

kontrole v rámci objektivních okolností minimálně implicitně uvedl i to, jak rychle docházelo k přeprodejům (v souvislosti s analýzou úhrad a jejich způsobu). „Navíc“ se pak v napadeném rozhodnutí objevuje toliko okrajová objektivní okolnost spočívající ve zvážení toho, nakolik předmět plnění koresponduje s předmětem podnikání stěžovatele. Jde však o okolnost, která rovněž vyplývala z dosavadních zjištění, a nadto hraje v celé věci zcela marginální roli, pročez pouze s ohledem na ni není namístě napadené rozhodnutí považovat za nezákonné z hlediska § 115 odst. 2 daňového řádu.

[53] V návaznosti na již výše uvedené tak Nejvyšší správní soud shrnuje, že pro postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu nebyly splněny podmínky. Žalovaný v odvolacím řízení neprovedl žádné nové důkazy a vycházel pouze z obsahu správního spisu. Dílčí závěry žalovaný nečinil odlišně od správce daně, pouze je formálně jinak rozčlenil, přeformuloval či precizoval. Důvody pro závěr o existenci podvodu na DPH zůstaly v zásadě stejné (k tomu viz rozsudek ve věci *Poradenství pro podniky – Aleš Klauďy*, body 34 až 37). Za bezpředmětnou považuje soud dílčí námitku, že žalovaný přehodnotil formu zavinění stěžovatele při účasti na podvodu na DPH. Jak již bylo totiž řečeno, tento aspekt případu není při posuzování věci bez dalšího důležitý.

[54] Ohledně tvrzeného porušení § 6 odst. 3 daňového řádu [*Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“)*] v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.] se kasační soud ztotožňuje s žalovaným. Povinnost odvolacího orgánu postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu je mj. vyvozena právě ze základních zásad daňového řízení (srov. bod 61 rozsudku ve věci *Strojmetal*). Nebyl-li tedy žalovaný povinen postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu, nemohlo v dané věci a v namítaných souvislostech dojít ani k porušení § 6 odst. 3 daňového řádu. Opět ve shodě s žalovaným pak kasační soud doplňuje, že rozsudek, na který zde stěžovatel odkazoval (ze dne 7. 11. 2019, č. j. 6 Afs 136/2019-47, *HOLTREN TRADE*), se týkal odlišné skutkové situace, a sice přerazování listin týkajících se mezinárodního dožádání z vyhledávací části spisu do jeho veřejné části. Stejně tak se nejedná o odlišné právní posouzení ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2021, č. j. 1 Afs 70/2021-41, *Písař*, jak jej zmiňuje stěžovatel v replice (přehodnocování právních závěrů o určených částkách jako výdajích a výnosech – srov. bod 47 rozsudku *Písař*).

### III. Tvrzené porušení principu proporcionality

[55] V tomto ohledu stěžovatel polemizuje zejména s tím, proč byla údajně ušlá daň vyměřena právě jemu, přičemž odepření nároku na odpočet považuje až za nejzazší opatření. V této argumentaci navazuje zejména na rozsudek ve věci *VYRTYCH*.

[56] Ani ve zde zvažovaném aspektu není kasační stížnost důvodná. Krajský soud se s příslušnou žalobní námitkou řádně vypořádal (zejména bod 37). Kasační soud tak souhlasí s krajským soudem, že odepření nároku na odpočet daně nelze považovat za suplování výběru chybějící daně u kteréhokoli subjektu, kde je výběr jednodušší. Odepřením nároku na odpočet daně se totiž chrání smysl a účel Směrnice Rady č. 2006/112/ES, kdy nárok na odpočet nemůže být přiznán nikomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Smyslem je ochránit a zajistit řádné fungování systému DPH a zabránění jeho zneužívání. Splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně je

pokračování

posuzováno zvláště u každého článku řetězce samostatně. Odepření nároku na odpočet daně stěžovateli nepředstavovalo účelový přístup porušující základní zásady správy daní.

[57] K námitkám opírajícím se o rozsudek *VYR TYCH*, se Nejvyšší správní soud již také vyjadřoval. I zde tak odkazuje zejména na bod 45 rozsudku z 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39, *Europea Distribution*, dle kterého „[o]becně je samozřejmě nepřípustné, aby správce daně upřednostnil vybrání daně u daňového subjektu pouze proto, že je to z hlediska vymahatelnosti jednodušší než ji vybrat u toho subjektu, který daň skutečně neodvedl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60). Kasační soud zde dále uvedl, že nebyla-li na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět. Z uvedeného a contrario a z výše citované judikatury pak vyplývá, že naopak v případě existence daňového podvodu a praktické nemožnosti daň získat u dlužníka v pozici tzv. missing tradera (např. právě pro jeho nekontaktnost), lze odepřít nárok na odpočet tomu subjektu, který věděl či vědět měl a mohl o tom, že se účastní plnění zatíženého podvodem. Subjektivní stránka účasti daňového subjektu na podvodném jednání je ovšem již jinou otázkou, než samotná existence daňového podvodu.“

[58] Zbývá dodat, že o zapojení stěžovatele do podvodu na DPH a chybějící dani u tzv. missing tradera (RENOM) není s ohledem na již uvedené pochyb.

### III. Závěr a náklady řízení

[59] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že žádný z uplatněných kasačních důvodů nebyl naplněn, kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

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

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. prosince 2023

Mgr. Petra Weissová  
předsedkyně senátu