



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Václava Štencla a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně **MONTS s.r.o.**, se sídlem Hradec Králové, Vážní 1147, zastoupené Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Praha 5, Sluneční náměstí 14, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 8. 2019, č. j. 34449/19/5300-21444-711869, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 9. 2021, č. j. 31 Af 43/2019-66,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 8. 2019, č. j. 34449/19/5300-21444-711869, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem patnáct platebních výměrů ze dne 15. 3. 2017, kterými Finanční úřad pro Královehradecký kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období leden, březen, duben, květen,

červen, srpen, září a říjen roku 2014, únor, květen, srpen, listopad a prosinec roku 2015 a duben a květen roku 2016 v celkové výši 2 903 250 Kč. Současně správce daně uložil žalobkyni povinnost uhradit penále v celkové výši 580 650 Kč. Důvodem pro vydání platebních výměrů bylo zjištění, že plnění přijatá od společnosti MERDENT s.r.o. (dále jen „MERDENT“) byla zasažena podvodem na DPH, o němž žalobkyně mohla a měla vědět. Za tato plnění jí proto nebyl uznán nárokovaný odpočet daně. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové shora označeným rozsudkem zamítl.

[2] Krajský soud předně dospěl k závěru, že existují okolnosti svědčící o tom, že v daném případě nebyla odvedena daň v důsledku podvodného jednání. Společnost MERDENT nevykazuje znaky běžného podnikatelského subjektu. Také její dodavatel REMOEX CZ a. s. (dále jen „REMOEX“) praktikoval způsob obchodování, který není běžný. Krajský soud přisvědčil žalovanému také v tom, že objektivní skutečnosti nasvědčují vědomosti žalobkyně o podvodném jednání. Poukázal především na nelogičnost vynaložení nákladů ve výši téměř 14 milionů Kč na propagaci v tuzemsku (oproti neporovnatelně nižším nákladům na reklamu v zahraničí), jestliže svou ekonomickou činnost žalobkyně realizuje v tuzemsku pouze okrajově (10 %). Ve smlouvách nebyla sjednána cena, žalobkyně smlouvám nevěnovala náležitou pozornost a ke kontrole poskytnutí reklamních služeb přistoupila pasivně. Podle krajského soudu ani nepřijala taková opatření, která by její účast na daňovém podvodu vyloučila. Krajský soud neshledal důvodnými ani procesní námítky. Doměření daně není správním deliktem, a správce daně proto neprokazuje zavinění. Na závěr soud konstatoval, že správní rozhodnutí netrpí nepřezkoumatelností.

[3] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Stěžovatelka namítla, že krajským soudem uváděné skutečnosti neprokazují splnění prvního kroku tzv. *Axel Kittel* testu, tedy prokázání chybějící daně. Pokud měla MERDENT nízké daňové povinnosti a nereagovala na výzvu správce daně k jejich identifikaci, měl se správce daně pokusit vyslechnout jejího jednatele. Pokud tak neučinil, nemůže unesení svého důkazního břemene nahradit spekulacemi a klást je k tíži stěžovatelce. Nekontaktnost MERDENT nelze zohlednit jako objektivní okolnost prokazující daňový podvod, jestliže není prokázán aktivní podíl stěžovatelky na podvodné činnosti. Ani v neuhrazení doměřené daně ze strany REMOEX nelze spatřovat chybějící daň. Neuhrazená daň není důsledkem pohybu reklamních služeb v žalovaném popsáném řetězci. Nezaplacená daň nikdy nemůže být chybějící daní, protože ji jiná osoba dluží a je na daňovém orgánu, aby ji vymohl. Na podporu svých námitek stěžovatelka odkázala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci C-574/15, *Scialdone*, stanovisko generální advokátky ve věci C-4/20, *ALTI* a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44, a ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019 - 32 (všechna v tomto rozsudku citovaná judikatura je dostupná na www.nssoud.cz, www.curia.eu, respektive <http://nalus.usoud.cz>). Poukázal-li krajský soud na zrušení registrace MERDENT k DPH a její zrušení s likvidací, jde o skutečnosti, které nastaly po poskytnutí služeb, a proto nemohou být důkazem

pokračování

o existenci daňového podvodu. Stejně tak sídlo na virtuální adrese není okolností prokazující existenci daňového podvodu.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, je řádně odůvodněn a je srozumitelný. K pojmu „chybějící daň“ nelze přistupovat dogmaticky. Zahrnuje i situaci, kdy daňový subjekt „zmizí ze scény“ ještě dříve, než daňové orgány stihnou zasáhnout. Existenci podvodu na DPH nelze redukovat pouze na chybějící daň, ale musí k ní přistoupit další nestandardní okolnosti. Žalovaný zopakoval východiska uvedená v jeho rozhodnutí, v nichž identifikoval chybějící daň u společností MERDENT a REMOEX. K neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, popř. z jiného omluvitelného důvodu, ale právě v důsledku podvodného jednání. Nekontaktnost společnosti MERDENT, její status nespolehlivého plátce a zrušení bez likvidace, ani neuhrazení daně společností REMOEX a nestandardnosti na její straně neznamenají samy o sobě automaticky podklad pro konstatování podvodu na DPH. Je to souhrn všech okolností, které o takové skutečnosti jednoznačně svědčí. Chybějící daň není kladena stěžovatelce k tíži, je ji však nutno konstatovat, aby bylo možné uvažovat o daňovém podvodu a možné povědomosti stěžovatelky o něm. Námitka, že v neuhrazení daně společností REMOEX nelze spatřovat chybějící daň, je bezpředmětná, neboť zde byla chybějící daň detekována také u společnosti MERDENT. Žalovaný dále poukazuje na odlišnosti posuzované věci od stěžovatelkou citované judikatury. Uzavírá, že stěžovatelkou dovozované závěry z této judikatury nevyplývají. I skutečnosti nastalé po ukončení šetřených obchodních transakcí vypovídají o povaze řetězce. Stěžovatelkou namítané okolnosti přitom nebyly jedinými zjištěními a až v souhrnu s dalšími zjištěními dokládaly nestandardnost obchodních transakcí.

[6] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud předesílá, že se nemohl zabývat kasační námitkou, podle níž se měl správce daně pokusit vyslechnout jednatele MERDENT a strukturu obchodů od něj zjistit. Tato námitka je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná, neboť stěžovatelka ji poprvé uplatnila až v kasační stížnosti, ačkoliv tak mohla učinit již v žalobě (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, č. 1743/2009 Sb. NSS).

[9] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval přezkoumatelností napadeného rozsudku. Stěžovatelka jej sice v kasační stížnosti výslovně za nepřezkoumatelný neoznačuje, uplatňuje však mimo jiné kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a uvádí, že se krajský soud přímo nijak nevyjádřil k námitce neprokázání chybějící daně. Tuto námitku je proto nutno podle jejího obsahu hodnotit jako námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, neboť nevypořádání žalobní námitky by mohlo tento typ vady zakládat (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007,

č. j. 3 As 4/2007 - 58). Nejvyšší správní soud však musí zároveň zdůraznit, že povinnost soudu své rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní žalobní námitky (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, se lze spokojit i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) či judikatura zdejšího soudu (např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, čj. 4 Ads 58/2011-72).

[10] Krajský soud se na stranách 15 až 17 napadeného rozsudku komplexně zabýval existencí daňového podvodu a konkrétně ve vztahu k chybějící dani (jakožto jednomu z charakteristických znaků daňového podvodu) citoval úvahy žalovaného, v nichž byla jasně identifikována a zdůvodněna chybějící daň u společností MERDENT i REMOEX. Jestliže se krajský soud s těmito úvahami zcela ztotožnil, bylo by nadbytečné, aby je dále vlastními slovy parafrázoval. Z napadeného rozsudku je zřejmé, proč má krajský soud za to, že v posuzované věci byla zjištěna chybějící daň a jaké další okolnosti podporují závěr o existenci daňového podvodu. Napadený rozsudek proto splňuje shora uvedené požadavky na přezkoumatelnost. Ostatně proti úvahám o chybějící dani stěžovatelka také brojí věcnými kasačními námitkami a Nejvyššímu správnímu soudu nic nebrání v tom, aby posoudil jejich důvodnost. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tudíž nebyl naplněn.

[11] Jádrem sporu je v posuzované věci otázka, zda byly naplněny podmínky pro odmítnutí nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení stěžovatelky do daňového podvodu. Konkrétně byl v posuzované věci správcem daně identifikován dodavatelsko-odběratelský řetězec REMOEX → MERDENT → stěžovatelka. Stěžovatelka si v kontrolovaných zdaňovacích obdobích uplatnila nárok na odpočet DPH z reklamních plnění od MERDENT v celkové výši 2 903 250 Kč a právě tento nárok nebyl daňovými orgány v nyní posuzované věci uznán.

[12] Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval a vycházel při tom z judikatury SDEU (např. rozsudky ve věci C-255/02, *Halifax plc*; ve věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*; ve věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*; nebo ve věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid*). Ta pod pojmem podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. I když varianty daňového podvodu mohou být rozmanité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[13] Pro odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností. Je nutno zjistit, zda podvod na dani skutečně existoval (1. podmínka). Dále je na základě objektivních skutkových okolností nutno

pokračování

zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra).

[14] Stěžovatelka brojí především proti závěru o splnění první z uvedených podmínek, tj. proti závěru o existenci daňového podvodu. Namítá jednak to, že společností REMOEX přiznaná a nezaplacená daň nemůže být pro tyto účely považována za chybějící daň, jednak to, že některé skutečnosti nastaly až po poskytnutí posuzovaných plnění a některé neprokazují existenci daňového podvodu.

[15] Pokud jde o prokazování existence daňového podvodu, jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Nemusí tedy například prokazovat aktivní účast daňového subjektu na daňovém podvodu, jak namítá stěžovatelka, neboť v případě daňových podvodů je společným typickým znakem častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu (srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 201/2021 - 74, č. 4491/2023 Sb. NSS). Daňové orgány proto musí „pouze“ vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tj. vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání neoprávněného zvýhodnění. Existence chybějící daně je jedním z nezbytných znaků daňového podvodu, nikoliv však postačujícím.

[16] Daňové orgány v posuzované věci identifikovaly chybějící daň v první řadě u přímého dodavatele stěžovatelky, společnosti MERDENT, a nad rámec toho také u jejího dodavatele, společnosti REMOEX. Námitka stěžovatelky, že společností REMOEX přiznaná a nezaplacená daň nemůže být pro tyto účely považována za chybějící daň, je tudíž nedůvodná již proto, že není sama o sobě způsobila vyvrátit závěr o chybějící dani v posuzovaném řetězci. Kasační námitky totiž ani nepřímě nemíří proti závěru o chybějící dani u společnosti MERDENT. U ní daňové orgány dovozovaly existenci chybějící daně z částečně odlišných skutečností. Společnost MERDENT sice podávala daňová přiznání, avšak jí uváděné daňové povinnosti byly velmi nízké a z důvodu její nekontaktnosti nebylo možné prověřit, zda byla daň odvedena v řádné výši. Společnost MERDENT přitom obchodovala způsobem, který nemá v běžném obchodním styku reálné opodstatnění. Přijímala platby v řádech milionů a více než 18 milionů Kč převedla na společnost REMOEX a 28 milionů Kč vybrala ze svého účtu v hotovosti. To nasvědčovalo závěru, že společnost MERDENT účelově snižovala svou daňovou povinnost, ovšem pro její nekontaktnost nebylo možné k těmto zjištěním získat bližší informace. Tyto skutečnosti, které vedly daňové orgány k závěru o existenci chybějící daně u společnosti MERDENT, přitom stěžovatelka nijak nezpochybňuje. I kdyby tedy Nejvyšší správní soud kasační námitce týkající se chybějící daně u společnosti REMOEX přisvědčil, musel by konstatovat,

že na závěr o existenci daňového podvodu to nemůže mít vliv, neboť nadále přetrvává zjištění (stěžovatelkou nezpochybněné) o chybějící dani v posuzovaném řetězci, a to u společnosti MERDENT.

[17] Argumentaci týkající se chybějící daně u společnosti REMOEX navíc nelze přisvědčit. Prakticky totožnou námitkou, že přiznaná a nezaplacená daň nemůže být považována za chybějící daň pro účely posouzení existence daňového podvodu, se již Nejvyšší správní soud v minulosti opakovaně zabýval. V rozsudcích ze dne 24. 2. 2022, č. j. 1 Afs 242/2021 - 44 (ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 24. 5. 2022, sp. zn. IV.ÚS 1138/22), a ze dne 6. 2. 2023, č. j. 10 Afs 22/2021 - 57, ji přitom neshledal důvodnou. Nejvyšší správní soud nevidí důvod se od svých dřívějších závěrů v nyní projednávané věci odchýlit, a v podrobnostech proto na uvedené rozsudky odkazuje.

[18] Podobně jako v citovaných rozsudcích, ani v nyní projednávané věci není existence podvodu na DPH založena na pouhém odkazu na chybějící daň, ale vyplývá z celé řady zjištěných nestandardních okolností v řetězci plnění. Nejednalo se tedy o situaci, kdy by neodvedení daně společnostmi MERDENT a REMOEX bylo možné vyhodnotit jako pouhou platební neschopnost. V daném případě se proto neuplatní ani závěry rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, že „*samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není*“. V tomto případě totiž bylo prokázáno, že nešlo o „pouhé“ neodvedení daně, ale účast na daňovém podvodu byla prokázána z mnoha dalších objektivních okolností, které žalovaný v rozhodnutí podrobně popsal.

[19] Rozhodující pro splnění podmínky existence chybějící daně je, že daň nebyla odvedena, nikoli to, zda také byla či nebyla přiznána. Neobstojí tedy kategorický závěr stěžovatelky, že nezaplacená, ale přiznaná daň nikdy nemůže být chybějící daní, protože ji jiná osoba dluží, tedy logicky nechybí a je na daňovém orgánu, aby si ji od ní vymohl. Přijetí takového názoru by umožnilo uskutečňování podvodů na DPH bez možnosti jakéhokoli postihu dalších článků řetězce, tj. i těch vědomě zapojených do podvodného jednání. Jak proto Nejvyšší správní soud uvedl již v rozsudcích č. j. 10 Afs 22/2021 - 57 a č. j. 1 Afs 242/2021 - 44, výklad provedený stěžovatelkou nemůže obstát a nepodporují jej ani úvahy vyslovené v rozsudku SDEU ve věci *Scialdone*, stanovisku generální advokátky ve věci *ALTI*, či rozsudcích Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 85/2019 - 44, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60 nebo č. j. 1 Afs 493/2019 - 32.

[20] Rozsudek ve věci *Scialdone* se k otázce odepření nároku na odpočet daně vůbec nevyjadřoval. Generální advokátka ve věci *ALTI* sice konstatovala, že v neodvedení řádně přiznané daně nelze spatřovat (podvodné) klamavé jednání vůči daňové správě, nicméně jednak sama připustila, že za určitých okolností se o podvod jednat může, jednak SDEU úvahám generální advokátky nepřítakal a rozhodl zcela opačně, než doporučovala. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 85/2019 - 44 není přílehlavý proto, že v něm kasací soud krajskému soudu vytknul, že nepřihlédl ke změně skutkového stavu, jež nastala v průběhu vyměřovacího řízení, a to vyměřením daně u dodavatele stěžovatelky a částečnou úhradou vyměřené daně. V posuzované věci však taková situace nenastala (stěžovatelka to ostatně ani netvrdí), a nelze proto stěžovatelce přisvědčit, že zde není

pokračování

chybějící daň. Podobně i rozsudek č. j. 1 Afs 493/2019 - 32 řešil odlišnou skutkovou situaci, kdy se tvrzený podvodný řetězec rozpadl (to v nynější věci nenastalo). A nakonec ani rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017 - 60 nepodporuje právní názor stěžovatelky, neboť pouze potvrzuje opakovaně vyslovený závěr, že samotné neodvedení daně není podvodem na DPH. V projednávané věci však nebyla existence daňového podvodu dovozována z pouhého neodvedení daně.

[21] Vedle chybějící daně daňové orgány popsaly také řadu dalších nestandardních okolností, které nasvědčovaly existenci daňového podvodu. Za podezřelé například označily to, že:

- MERDENT obchodovala nestandardním způsobem, převedla 18 milionů Kč na REMOEX a 28 milionů Kč vybrala ze svého účtu v hotovosti,
- v rámci daňového řízení u REMOEX bylo zjištěno krácení daně v účelově vytvořených řetězcích a byla jí v posuzovaných obdobích doměřena daň,
- MERDENT sídlí na tzv. virtuální adrese,
- MERDENT nemá v živnostenském rejstříku uvedenou žádnou provozovnu,
- na internetu nelze dohledat webové stránky MERDENT,
- Tomáš Hladík, bývalý jednatel MERDENT, figuruje v několika dalších subjektech,
- Jiří Novák, který Tomáše Hladíka ve funkci jednatele nahradil, má trvalé bydliště na adrese Městského úřadu v Hronově,
- MERDENT je ode dne 9. 2. 2018 nespolehlivým plátcem a ke dni 3. 6. 2019 jí byla zrušena registrace k DPH,
- MERDENT byla ke dni 2. 4. 2019 zrušena s likvidací,
- REMOEX poukazovala vysoké finanční částky v řádech desítek až stovek milionů Kč na účty jiných společností, které vykazovaly znaky společností zakládaných účelově (virtuální sídla, časté změny statutárních orgánů, po ukončení transakcí převod společnosti na osobu cizí národnosti apod.),
- část finančních prostředků poukázaných společnostmi REMOEX byla vybrána v hotovosti, část převedena na další společnosti a poté rovněž vybrána v hotovosti
- společnosti, s nimiž REMOEX spolupracovala, byly personálně propojeny a všechny byly založeny jako ready-made společnosti, a to krátce před zahájením spolupráce s REMOEX,
- MERDENT stěžovatelce za prezentace fakturovala totožné částky, jaké jí za tyto prezentace fakturoval její dodavatel – REMOEX.

[22] Nejvyšší správní soud souhlasí s daňovými orgány i krajským soudem v tom, že popsané skutečnosti ve svém souhrnu svědčí o existenci daňového podvodu, tj. o tom, že v daném případě nešlo o běžné obchodní transakce, nýbrž o transakce realizované za účelem získání neoprávněné daňové výhody. Napadený rozsudek ani rozhodnutí daňových orgánů nejsou založeny na pouhých spekulacích, nýbrž na komplexním hodnocení uceleného souboru skutečností svědčících o tom, že obchodní řetězec byl zasažen daňovým podvodem.

[23] Z uvedené škály skutečností stěžovatelka zpochybňuje jejich relevanci pouze u některých, nutno poznamenat, že těch spíše velmi okrajových, tj. takových, které samy o sobě nutně nejsou alarmující, ale v rámci komplexního hodnocení spíše dokreslují situaci a signalizují, že stěžovatelka měla být obezřetnější. Stěžovatelce tak lze například přisvědčit, že nekontaktnost MERDENT či její sídlo na virtuální adrese nejsou samy o sobě okolnostmi prokazujícími existenci daňového podvodu. Posuzování existence daňového podvodu je však komplexním postupem, při kterém daňové orgány přihlíží ke všem zjištěným skutečnostem ve svém souhrnu. V daném případě přitom existovala celá řada indicií nasvědčujících existenci daňového podvodu, mezi nimiž by bylo možné za ony alarmující označit především zcela nestandardní způsob obchodování společností MERDENT a REMOEX, včetně vybírání velmi vysokých částek z účtu těchto společností v hotovosti. Existence virtuálního sídla MERDENT či její nekontaktnost tyto zásadní okolnosti toliko dokreslují; nelze je však mít zároveň za zcela irelevantní.

[24] Stěžovatelka velmi obecně dodává, že ji nestíhá povinnost prověřovat faktické místo výkonu ekonomické činnosti dodavatele. Na takto koncipovanou námitku může soud odpovědět taktéž pouze v obecné rovině, a to tak, že nároky kladené na daňový subjekt stran možných opatření zabráňujících jeho účasti na daňovém podvodu se vždy odvíjí od míry nestandardnosti posuzovaných transakcí. V nyní projednávané věci daňové orgány podrobně zdůvodnily, proč mají za to, že stěžovatelka o svém zapojení do řetězce zasaženého daňovým podvodem nejenže vědět měla a mohla, ale dokonce věděla. S ohledem na tyto skutečnosti bylo možné po stěžovatelce legitimně žádat například i to, aby ověřovala, zda sídlo dodavatele je reálné, nebo pouze virtuální. Ve standardních obchodních situacích by takový požadavek legitimní být nemusel. Ve zcela nestandardních situacích, kdy si musí být daňový subjekt vědom významného rizika zatížení transakce daňovým podvodem, se však již o legitimní požadavek jednat může. Odkaz stěžovatelky na stanovisko generálního advokáta ve spojených věcech C-374/16 a C-375/16, *Geissel* není v této souvislosti zcela přiléhavý, neboť se týká adresy fakturační, nikoliv adresy rejstříkového sídla. Jak je navíc patrné z následného rozsudku SDEU v této věci, podstata věci se ani netýkala možných opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu, nýbrž posouzení hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH.

[25] Stěžovatelka dále zpochybňuje relevanci toho, že MERDENT se stala nespolehlivým plátcem, že jí byla zrušena registrace k DPH a že byla zrušena s likvidací, a to z důvodu, že tyto skutečnosti nastaly až po období, kdy došlo k poskytnutí sporných plnění. Ani této námitce nelze přisvědčit, neboť o povaze obchodního řetězce mohou objektivně vypovídat i skutečnosti nastalé po ukončení posuzovaných obchodních transakcí (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33, nebo ze dne 27. 9. 2023, č. j. 10 Afs 506/2021 - 104). Uvedené skutečnosti přitom mají určitou vypovídací hodnotu ohledně toho, zda společnost MERDENT vykazuje znaky běžného obchodníka. Byť i tato zjištění spíše jen dokreslují celkový obraz posuzovaných transakcí a sama o sobě by existenci daňového podvodu neprokazovala, jedná se o zjištění pro posouzení věci relevantní.

[26] Nejvyšší správní soud uzavírá, že ve věci daňové orgány i krajský soud řádně identifikovaly chybějící daň a správně vyhodnotily všechny skutečnosti relevantní

pokračování

pro posouzení existence daňového podvodu. Žádnou z kasačních námitek Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[27] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení : Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 12. ledna 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu