



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Z + M servis, spol. s r. o.**, se sídlem Valchařská 3261/17, Ostrava, zastoupena Ing. Mgr. Miroslavem Šperkou, LL. M., advokátem se sídlem Jurečkova 643/20, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 10. 2019, č. j. 42623/19/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 4. 2023, č. j. 25 Af 84/2019 - 103,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 10. 2018, č.j. 3422881/18/3201-51522-800646, č.j. 3423071/18/3201-51522-800646, č.j. 3423151/18/3201-51522-800646 a č.j. 3423234/18/3201-51522-800646 (dále jen „dodatečné platební výměry“), daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců srpna, září, října a prosince roku 2014 v celkové výši 5 522 532 Kč a současně uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 1 104 505 Kč. Správce daně odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH, neboť dospěl k závěru, že se vědomě účastnila pěti obchodních řetězců, ve kterých došlo k podvodu na DPH, přičemž podstatnou část těchto řetězců vlastní činností vytvořila.

Ve všech řetězcích figurovala stěžovatelka a s ní (prostřednictvím osoby jednatele Davida Ševčíka) propojená Z+M servis, spol. s r.o. (dále jen „Z+M Servis SK“), mezi nimiž zboží „prošlo“ vždy pouze fakturačně přes společnost ORCAON s. r. o. (dále jen „ORCAON“) a AGROKOOOPERACE s. r. o. (dále jen „AGROKOOOPERACE“), které jsou personálně propojené prostřednictvím jednatele Ing. Eduarda Kovaříka. Jednotlivé články řetězců obchodovaly s tonery v řádově desetitisícových počtech. Ty ve všech případech překročily hranici členského státu EU tam a zpět a ve dvou řetězcích se částečně navrátily ke stejným společnostem, od kterých byly na počátku řetězce zakoupeny. Ve zmíněných řetězcích mj. docházelo k placení tzv. pozpátku – nejprve platily subjekty, ke kterým se tonery dostávaly nejpozději; v rámci přeprodeje docházelo ke snižování ceny. Rovněž pak informace z faktur dopravce neodpovídaly skutečnému pohybu zboží atd.

[2] Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry potvrdil.

[3] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Přisvědčil prvním dvěma ze třinácti žalobních námitek a souhlasil se žalobkyní, že při identifikaci chybějící daně ve třetím řetězci správní orgány pochybily a existenci chybějící daně neprokázaly. Dále přisvědčil námitce porušení zásady dvojinstančnosti. Toto rozhodnutí však Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 64/2021 - 52, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Následně krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Námitku neprokázání existence chybějící daně a porušení zásady dvojinstančnosti shledal nedůvodnou v souladu se závazným názorem Nejvyššího správního soudu.

[4] Pokud jde o východiska prokazování účasti na daňovém podvodu, vycházel krajský soud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 - 104. Nepřisvědčil žalobkyni, že bylo povinností žalovaného prokázat provázanost celého řetězce, neboť zapojením subjektu, který o podvodu nevěděl, by operace „stigma“ podvodu ztratila. Určující je, zda došlo k podvodnému jednání (včetně existence daňové ztráty), zda byly obchodní transakce daňového subjektu spojeny s tímto podvodem a zda o tom daňový subjekt věděl nebo vědět měl. Prokazování provázanosti mezi jednotlivými subjekty celého řetězce k odpovědi na žádnou z uvedených otázek nevede, a žalovaný proto žádnou takovou povinnost nemá.

[5] Dále soud přisvědčil žalovanému, že obchodování v uzavřeném kruhu je podezřelou okolností, která je typická pro daňové podvody. Pokud žalobkyně vytýkala správci daně závěr, že daň chybí v identifikovaných uzavřených kruzích, mívá se námitka s obsahem spisu, neboť ze zprávy o daňové kontrole plyne, že správce daně ji identifikoval vně uzavřené části řetězců. Dále soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že není rozhodné, o které konkrétní tonery (coby druhově určené zboží) se jednalo, ale pouze to, že se jejich pořízením žalobkyně vědomě účastnila řetězce zasaženého podvodem na DPH.

[6] Krajský soud zdůraznil, že správní orgány dospěly k závěru, že žalobkyně se do podvodu v řetězcích zapojila úmyslně. Její účast tak nebyla založena na tvrzení,

pokračování

že nečinila dostatečná preventivní opatření k zabránění své účasti na podvodu. Správní orgány shodně vyšly z aktivní role žalobkyně při vytváření jádra všech pěti řetězců, které nemělo racionální ekonomické zdůvodnění, neboť žalobkyní uváděné vysvětlení bylo vyvráceno prokázanými platbami tzv. pozpátku. S těmito závěry (o aktivní účasti na podvodu) se soud ztotožnil. Zda žalobkyně činila opatření k zabránění účasti na podvodu, tudíž není rozhodující. U osoby, která o podvodu věděla, není z logiky věci třeba se zabývat opatřeními způsobilými předejít účasti na podvodu. Smyslem těchto opatření je totiž právě to, aby subjekt neznalý existence podvodu mohl o této skutečnosti pojmout podezření, transakci neuskutečnit, a tak se svému zapojení do podvodného řetězce vyhnout. Smyslem opatření naopak není vytvořit soubor formálních úkonů, jejichž jediným účelem je jejich využití coby obrany v případě, že bude podvod na DPH odhalen. Pokud až po zrušení předchozího rozsudku ve věci Nejvyšším správním soudem žalobkyně namítala, že jí správní orgány úmyslnou účast na podvodu neprokázaly, jedná se o námitku opožděnou. Nejednalo se o pouhé rozhojnění již uplatněné námitky, již žalobkyně sporovala závěry o provázanosti řetězců. V žalobě totiž dané skutečnosti zpochybňovala ve vztahu k závěrům o zasažení transakcí podvodem, nikoliv ve vztahu k hodnocení vědomosti o účasti na podvodu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založila na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Uvádí, že od počátku odmítala svou úmyslnou či vědomou účast na podvodu a vždy tvrdila, že provedla veškerá opatření, která po ní lze spravedlivě požadovat, aby zabránila účasti na daňovém podvodu. Na podporu tohoto tvrzení cituje některé pasáže žaloby.

[8] Co se týče úmyslné účasti stěžovatelky na podvodu, jsou důvody uvedené v napadeném rozhodnutí zcela vágní, nepodložené a vytržené z kontextu. Jedná se o fabulace a vytváření domněnek.

[9] Žalovaný i krajský soud porušili zásadu volného hodnocení důkazů, která má být aplikována tak, že na jednu stranu vah se umístí skutečnosti „pro“, na druhou „proti“ a po jejich zvážení se dojde ke zhodnocení celého případu. Účast na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Pokud podle žalovaného stěžovatelka o daňovém podvodu věděla a úmyslně se jej zúčastnila, měl to řádně zdůvodnit a vypořádat se s její obranou. Stěžovatelka se mohla těžko bránit, pokud žalovaný vytrhával skutkové okolnosti z kontextu celého případu a ignoroval skutečnosti zpochybňující jeho závěry. Žalovaný poukazuje na propojení stěžovatelky s určitým subjektem, z něhož dotváří propojení s dalšími subjekty v údajném řetězci. Toto propojení však nezdůvodnil. Odůvodnění vědomé účasti stěžovatelky na podvodu je navzdory rozsáhlosti daňové kontroly a nashromážděných důkazů nedostatečné. Soud i žalovaný to odmítli poměřovat se všeobecně známými skutečnostmi.

[10] Pokud žalovaný označil soukromoprávní vztahy v řetězcích za nestandardní, měl zdůvodnit, proč jsou nestandardní. Měl zohlednit veškeré podmínky obchodování s příslušnou komoditou (tonery), zejména počet subjektů na trhu s tonery, rychlost prodeje

a přeprodeje, způsob poskytování slev apod. Podmínkami na trhu s tonery se však žalovaný ani soud nezabývali. Žalovaný měl vysvětlit a prokázat personální propojení mezi jednotlivými články řetězce. Pokud soud ani žalovaný nevysvětlili propojení s dalšími subjekty (ve vztahu ke spojení stěžovatelky, ORCAON s.r.o., AGROKOOOPERACE s.r.o. a Z+M servis SK a.s.), nelze uzavřít, že žalovaný unesl důkazní břemeno o úmyslném zapojení stěžovatelky do podvodu. Z případného *ad hoc* kontaktu s některým článkem řetězce nelze vyvozovat propojení s dalšími subjekty a jejich propojení se subjekty v dalším řetězci. Pokud to žalovaný nevysvětlí, stěžovatelka se nemá jak bránit. Jde o nezákonné přenášení důkazního břemene na daňový subjekt, jakož i porušení práva na spravedlivý proces a zásady presumpce nevinny.

[11] Jelikož žalovaný ani krajský soud nejsou subjekty působící na trhu s tonery, nemají kvalifikaci hodnotit, co je nestandardní. Žalovaný k tomu měl opatřit důkazy, např. srovnání s prodejem tonerů u jiných subjektů.

[12] S ohledem na ústavně právní rovinu věci, kterou má otázka nesení důkazního břemene a hodnocení důkazů a skutečnosti uvedené v žalobě, jak je stěžovatelka citovala v bodě 5 kasační stížnosti, se měl krajský soud zabývat podáním ze dne 29. 3. 2023, ve kterém stěžovatelka brojila proti průkaznosti tvrzení o úmyslné účasti na podvodu. Údajným tvrzením o úmyslné účasti na podvodu se žalovaný a krajský soud zbavili povinnosti zdůvodnit, jaké kontrolní mechanismy měla stěžovatelka přijmout, aby mohla zamezit své účasti na podvodu. Pokud byly podle žalovaného přijaté mechanismy nedostatečné, stěžovatelka klade otázku, jaké další by bylo spravedlivé po ní požadovat. Stěžovatelka proto navrhla, aby kasační soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s posouzením věci, jak jej provedl krajský soud. Připomíná, že stěžovatelka v žalobě brojila proti závěrům o existenci podvodu, tedy proti první otázce několikastupňového testu, ale nezpochybňovala své zapojení do podvodu. Proti tomu vznesla námitky až v doplnění žaloby po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. Taková námitka je proto nyní nepřijatelná. Z procesní opatrnosti však žalovaný odkazuje na body 79 až 84 napadeného rozhodnutí, z nichž plyne, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodu věděla a sama byla jejich iniciátorem. Shrnuje konkrétní skutečnosti, z nichž je zřejmé, že důvody o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu nejsou vágní. Na tom nic nemění subjektivní pocit stěžovatelky, že rozsah odůvodnění neodpovídá rozsahu daňové kontroly.

[14] K otázce přijatých opatření pak žalovaný uvádí, že přistoupit ke třetímu kroku několikastupňového testu je třeba v případě, že správce daně prokázal daňovému subjektu pouze nedbalostní zapojení do podvodu. V dané věci však správní orgány prokázaly, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodu věděla a nešlo jen o ignorování skutečností nasvědčujících, že by daná transakce mohla být zasažena podvodem. Jelikož se stěžovatelka zapojila do podvodu úmyslně, nebylo namístě zabývat se případnými opatřeními přijatými za účelem prevence účasti na podvodu.

[15] Žalovaný dále konstatuje, že v posuzovaném případě byla dodržena zásada volného hodnocení důkazů, a vyložil, co je podstatu této zásady.

pokračování

[16] Co se týče námitek o nezohlednění specifík trhu s tonery, v daném případě zjistily správní orgány takové nestandardnosti, které je třeba považovat za nestandardní v jakémkoliv odvětví podnikatelské činnosti. Sama stěžovatelka ani neuvádí, jaká konkrétní specifika požaduje zohlednit. V této souvislosti odkazuje žalovaný na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2020, č. j. 4 Afs 459/2019 - 68, ze dne 12. 08. 2022, č. j. 8 Afs 358/2019 - 86, ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020 - 104, a ze dne 24. 11. 2022, č. j. 7 Afs 305/2020 - 87. K související výhradě ohledně prokázání personálního propojení stěžovatelky s dalšími subjekty v řetězcích, odkazuje žalovaný na body 95 až 113 napadeného rozhodnutí. Základem všech řetězců byly vždy personálně a ekonomicky propojené společnosti. Stěžovatelka a slovenská Z+M Servis SK jsou propojeny osobou jednatele Davida Ševčíka, společnosti AGROKOPERACE s ORCANON propojuje osoba jednatele Ing. Eduarda Kovaříka. Správce daně navíc ověřoval jednotlivé přeprodeje zboží procházejícího přes články řetězce v bezprostřední časové souvislosti.

[17] Žalovaný proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti pro nedůvodnost.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

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

a) *Východiska judikatury k daňovým podvodům*

[20] Z judikatury kasačního soudu opírající se o judikaturu Soudního dvora EU plyne, že správní orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, body 33 a 34, rozsudek ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 55, rozsudek ze dne 29. 3. 2012, ve věci C-414/10, *Véleclair*, bod 32, rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 42, či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Přiznání nároku na odpočet lze odmítnout, pokud se s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokáže, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (rozsudek ze dne 16. 10. 2019, ve věci C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, bod 35, a rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SLA*, bod 30). Subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudky ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04

a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 53).

[21] Judikatura Soudního dvora EU a správních soudů na základě shora popsáných východisek vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující, jak postupovat, aby bylo možno plátcí odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana*, či rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 47, či ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 - 45, bod 24). Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu došlo (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti).

[22] Nutno podotknout, že pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu (bod 38 rozsudku Soudního dvora EU ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*).

b) *K posouzení otázky včasného uplatnění námitek v řízení o žalobě*

[23] Stěžovatelka v žalobě opakovaně namítala, že konkrétní nestandardnosti byly prokázány u subjektů, které splnily daňové povinnosti, nebo že nebyla prokázána vazba stěžovatelky na subjekty, které byly tzv. *missing tradery*. Zpochybňovala závěry o navrácení části tonerů zpět v rámci uzavřeného kruhu. Dále rozporovala coby nestandardnost pohyb zboží jen přes některé články řetězců atd. Stejně tak proti zjištěním o existenci některých nestandardností namítala, že jí tyto skutečnosti nemohou být kladeny k tíži. Tím však konkrétně brojila proti odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k otázce existence daňového podvodu v rámci dotčených obchodních transakcí. Svou vědomost rozporovala ve vztahu k neodvedení daně určitým článkem řetězce či cenové politice některých subjektů, avšak tato argumentace se primárně vztahovala k závěrům správních orgánů týkajícím se existence chybějící daně či nestandardností v řetězcích, a tedy k otázce zasažení řetězce podvodem. Nezpochybňovala výslovně důvody, na nichž správní orgány postavily závěr o úmyslné účasti stěžovatelky na podvodném jednání. Pokud pak v rámci této argumentace rozporovala rovněž skutečnosti, z nichž správní orgány odvodily její vědomou účast na podvodu, pak je třeba konstatovat, že s danými námitkami se krajský soud dostatečně vypořádal, a nelze mu tedy vytýkat, že některé otázky pominul a dostatečně se jimi nezabýval.

[24] Jakkoliv některé nestandardnosti, které svědčily o existenci podvodu, správce daně označil také jako skutečnosti prokazující aktivní zapojení stěžovatelky do podvodu, a nelze tudíž ani tvrdit, že by stěžovatelka svou aktivní účast na podvodech v žalobě nesporeovala vůbec, odůvodnění napadeného rozsudku považuje Nejvyšší správní soud za přezkoumatelné. Ve včas uplatněných žalobních bodech stěžovatelka svou vědomou účast na podvodu zpochybňovala výslovně tím, že přijala dostatečná opatření, aby se zapojení

pokračování

do podvodu vyhnula. Nad rámec toho nenamítala nic, s čím by se krajský soud alespoň v rámci posouzení, zda transakce byly zasaženy podvodným jednáním, nevypořádal. Na všechny námitky, které stěžovatelka citovala v kasační stížnosti v bodech 5.1 až 5.8 kasační stížnosti, nalezl Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku dostatečnou odpověď. Ačkoliv krajský soud doplnění žaloby ze dne 29. 3. 2023 odmítl, na námitky, které měly svůj předobraz v žalobě, reagoval. Vysvětlil, že správní orgány nemusely prokazovat konkrétní vazby mezi jednotlivými subjekty zapojenými do podvodných transakcí, pokud v rámci řetězce transakcí dostatečně prokázaly existenci podvodu. Dále reagoval fakticky na doplnění žaloby i tím, že vyvrátil stěžovatelce její domněnku, že správce daně dovozoval vazbu stěžovatelky na subjekty, které daň neodvedly. Ozřejmil, že správce daně nemohl vysvětlovat, jak k závěru o konkrétních vazbách dospěl, jestliže takový závěr vůbec neučinil, a pro prokázání existence podvodu ani přímou vazbu na subjekty, které neodvedly daň, prokazovat nemusel.

[25] Jediná námitka obsažená v doplnění žaloby, na kterou krajský soud konkrétně nereagoval, je tvrzení stěžovatelky, že správce daně měl provádět dokazování ohledně specifických podmínek obchodování s tonery a nebyl oprávněn sám hodnotit, co je v tomto obchodním styku standardní a co nikoliv. Tato námitka však svůj předobraz v žalobě nenachází, a proto se jí krajský soud zabývat nemusel. Námitky obdobného obsahu, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti v bodech 14 a 15 jsou proto nepřijatelné.

c) Vědomá, resp. úmyslná účast stěžovatelky na podvodu

[26] Krajský soud k aktivnímu zapojení stěžovatelky do podvodů odkázal na body 77 až 85 napadeného rozhodnutí (tj. celkem 9 odstavců). Stěžovatelka v kasační stížnosti citovala část ze dvou odstavců napadeného rozhodnutí a bez dalšího uzavřela, že jde o vágní a nepodložené fabulace. Kromě toho není pravdou, že by soud pouze odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, s nímž se ztotožnil. Nad rámec tohoto odkazu konkrétně reagoval na námitky tak, že účast stěžovatelky na podvodu správní orgány ani v jednom případě nezaložily na tvrzení, že stěžovatelka nečinila dostatečná preventivní opatření k zabránění své účasti na podvodu. Rovněž uvedl, že „[s]právní orgány shodně vyšly z aktivní role žalobce při vytváření jádra všech pěti řetězců, které nemělo racionální ekonomické zdůvodnění, neboť žalobcem uváděné zařazení společností ORCAON s. r. o. (dále jen „ORCAON“) a AGROKOOOPERACE s. r. o. (dále jen „AGROKOOOPERACE“) z důvodu cash-flow bylo vyvráceno prokázanými platbami tzv. pozpátku“. Soud dále uvedl, že stěžovatelka ani v doplnění neargumentovala proti skutkovým závěrům o vytvoření všech pěti řetězců její vlastní činností, na čemž je vystavěn jak závěr o podvodu, tak závěr o jejím úmyslu se podvodu zúčastnit. Ve shodě s daňovými orgány považoval za logicky nemožné, aby stěžovatelka aktivně vytvořila podvodný řetězec a současně u ní absentoval úmysl se podvodu účastnit. Uvedenou logickou souvislost nemohou podle krajského soudu zvrátit ani ústavní principy, kterých se stěžovatelka v doplnění žaloby dovolávala.

[27] S tímto posouzením věci krajským soudem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že se nemůže náležitě bránit, pokud jí správní orgány ani krajský soud neozřejmily, jaká opatření měla přijmout. Tím se však zcela mýlí s odůvodněním napadeného rozhodnutí a napadeného rozsudku. Žalovaný i krajský soud vysvětlili, že účast stěžovatelky na podvodech byla úmyslná, proto je irelevantní, jaká

konkrétní opatření přijala, aby se nevědomě neúčastnila daňových podvodů. To stěžovatelka nijak konkrétně nerozporuje.

[28] Stěžovatelka žalovanému (a potažmo též krajskému soudu) v souvislosti se závěrem o jejím úmyslném zapojení do řetězce obecně vytýká nezohlednění skutečností v její prospěch a ignoraci všeobecně známých skutečností, aniž by však konkretizovala, jaké skutečnosti v její prospěch či skutečnosti všeobecně známé nebyly zohledněny. K takto obecné námitce proto Nejvyšší správní soud nemůže než konstatovat, že žádné okolnosti, které by správní orgány nezohlednily, neshledal.

d) K ostatním kasačním námitkám

[29] Zbývající námitky stěžovatelky, které se týkají údajných vazeb mezi jednotlivými články řetězce, resp. požadavku na propojení stěžovatelky se subjekty, které neodvedly daň, jsou rovněž obecné, případně se mívají s odůvodněním napadeného rozsudku. Stěžovatelka opakuje, co vše měl správce daně prokazovat. Nijak však nepolemizuje s argumentací žalovaného a krajského soudu, podle které požadované skutečnosti správní orgány prokazovat nemusely. Dále pak zcela obecně a bez bližší konkretizace konstatuje, že správní orgány porušily zásadu volného hodnocení důkazů. Tyto námitky shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnými, neboť nezjistil, že by se napadené rozhodnutí této zásadě jakkoliv přičilo.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[31] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 21. února 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu