



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **FOSTRADE s.r.o.**, IČ 03254194, se sídlem Olivova 1397/5, Praha 1, zast. JUDr. Šárkou Veskovou, advokátkou, se sídlem Brněnská 300/31, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 9. 2021, č. j. 32478/21/5300-21442-712243, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 2. 2023, č. j. 18 Af 19/2021-82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 9. 2021, č. j. 32478/21/5300-21442-712243, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 4. 2019, č.j. 4137013/19/2001-52523-110516, č. j. 4137177/19/2001-52523-110516, č. j. 4137907/19/2001-52523-110516, č. j. 4138041/19/2001-52523-110516, č. j. 4138200/19/2001-52523-110516, č. j. 4138339/19/2001-52523-110516, č. j. 4138874/19/2001-52523-110516 a č. j. 4139032/19/2001-52523-110516, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců července roku 2015 až února roku 2016 v celkové výši 2.530.092 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále v celkové výši 506.016 Kč.

[2]Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 6. 2. 2023, č. j. 18 Af 19/2021-82, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku městský soud nejprve shrnul průběh ústního jednání a provedené důkazy. Dále se zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Konstatoval, že zmínka o reklamních a marketingových službách v jeho odůvodnění byla pouze dílčí rozporností, jež vznikla nejspíše převzetím některých pasáží odůvodnění z jiného rozhodnutí. Přes tento zjevný omyl bylo dostatečně zřejmé, jak žalovaný rozhodl a k jakým zdanitelným plněním se jeho závěry vztahovaly. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí vyložil jednotlivé podezřelé skutečnosti svědčící o existenci daňového podvodu u obchodů s masem i ostatních zdanitelných plnění. Následně vyhodnotil všechny provedené důkazy a vypořádal všechny odvolací námitky žalobkyně. Rozhodnutí žalovaného tak nebylo nepřezkoumatelné.

[4]Městský soud dále odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“) a Nejvyššího správního soudu k otázce splnění obecných podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH a prokázání existence daňového podvodu a účasti na něm. Nejprve se zabýval otázkou, zdali byly v případě zdanitelných plnění, tj. vybavení prodejny v Letohradě, ojetého osobního automobilu AUDI A4, mikrokatru Kilia a nože kutrového (dále jen „ostatní plnění“), splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Daňové orgány identifikovaly pochybnost o deklarovaném dodavateli, který byl podle jejich názoru do transakcí vložen účelově. Městský soud v této souvislosti s ohledem na recentní závěry SD EU formulované v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále jen „rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie*“), žalobkyni vyzval, aby případně prokázala, že předmětná zdanitelná plnění přijala od jiného skutečného dodavatele. Žalobkyně však setrvala na svém tvrzení, že jí ostatní plnění dodala společnost BLACK TRADE s.r.o. (dále jen „společnost BLACK TRADE“). Městský soud proto shrnul judikaturu Nejvyššího správního soudu navazující na citovaný rozsudek SD EU a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně. Žalobkyně v posuzovaném případě sice splnila své primární důkazní břemeno, správce daně však identifikoval a popsal pochybnosti o subjektu, který žalobkyni ostatní plnění ve skutečnosti dodal.

[5]Konkrétně městský soud s ohledem na závěry daňových orgánů zjistil, že společnost BLACK TRADE měla sídlo na virtuální adrese a podle vyjádření jejího jednatele v návrhu na oddlužení z roku 2017 byla již dva roky nečinná. Z předložených daňových dokladů dále vyplynulo, že osobní automobil a mikrokatr žalobkyni prodala prakticky vzápětí po jejich pořízení, a to za několikanásobně vyšší cenu, za plnění pak žalobkyně platila v hotovosti. Z výslechu jednatele společnosti BLACK TRADE pana Černého vyplynulo, že žalobkyni kromě dodávek masa poskytl i jiná plnění, avšak konkrétně nerozvedl jaká. Zároveň uvedl, že poskytl vybavení provozovny v Žamberku, nikoli provozovny v Letohradu, které se mělo týkat předmětné zdanitelné plnění. Svědek si nevzpomněl ani na přibližný časový údaj uskutečnění zdanitelných plnění, naopak si pamatoval detaily montáže předmětného vybavení. Dalších sporných plnění se výslech svědka netýkal vůbec. Žalobkyně tak neprokázala, že ostatní plnění dodala právě společnost BLACK TRADE. Identifikované pochybnosti neodstranila ani svědecká výpověď pana C., z níž není zřejmé, zda s ním jednal pan Černý za společnost DRASYS s.r.o. (dále jen „společnost DRASYS“), nebo za společnost BLACK TRADE. Nebylo tak vysvětleno, zdali společnost BLACK

pokračování

TRADE v rozhodném období vykonávala činnost. Nevěrohodným označil městský soud rovněž tvrzení pana Černého, že byl pro správce daně zprvu nekontaktní kvůli absenci přístupu do datové schránky společnosti. Ověřil totiž, že od roku 2013 byl kontinuálně jediným společníkem společnosti BLACK TRADE. V posuzovaném případě tak nebylo důvodu vést další dokazování ohledně případného jiného skutečného dodavatele, kterého měla žalobkyně dostatek prostoru označit ve smyslu rozhodnutí SD EU ve věci *Kemwater ProChemie*. Žalobkyně současně neunesla své důkazní břemeno o skutečnosti, od kterého subjektu přijala ostatní plnění.

[6]Co se týče otázky existence daňového podvodu u obchodů s masem, městský soud nejprve konstatoval, že neshledal libovůli při postupu správce daně, který zaměřil daňovou kontrolu na společnost BLACK TRADE. Správce daně současně identifikoval obchodní řetězec, v němž byla první dodavatelkou společnost DRASYS, které maso fakturovala jatka v Polsku, a následně tato společnost přefakturovala zboží společnosti BLACK TRADE, jež byla přímou (právní) dodavatelkou žalobkyně. Maso však bylo fyzicky dodáváno přímou cestou z Polska žalobkyni. Ve všech případech pak bylo za zboží placeno v hotovosti. Městský soud dále akcentoval rozdílné skutečnosti nyní posuzované věci oproti rozsudku Nejvyššího správního soudu ve skutkově obdobné věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 20/2019. Poukázal na další judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž bylo zřejmé, že obdobné obchodní transakce s masem bývaly taktéž zasázeny daňovými podvody. Městský soud se následně zabýval naplněním kritérií podvodu na DPH. Identifikoval chybějící daň, kterou sice společnost DRASYS přiznala, poté ji však neuhradila a byla po ní vymáhána exekučně. Zmíněná společnost byla současně nekontaktní, přičemž následně byla ke dni 7. 11. 2017 vymazána z obchodního rejstříku, před zmíněným zánikem sídlila na virtuální adrese, čímž splnila znaky tzv. *missing tradera*. V této souvislosti městský soud hodnotil objektivní okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu, jelikož chybějící daň pro tento závěr sama o sobě nepostačila. Za tímto účelem posoudil v souladu s judikaturou správních soudů rovněž skutečnosti nastalé až po rozhodných zdaňovacích obdobích.

[7]Na daňových dokladech byla jako odběratelka masa uvedena žalobkyně a jako dodavatelka společnost BLACK TRADE. Na přepravních dokladech však byly jako odběratelky masa uvedeny společnosti DRASYS či ALIMA-CZ s.r.o. (dále jen „společnost ALIMA“) s místem určení v provozovně v Písečné u Žamberka či jinými místy. Další objektivní okolností bylo, že se nepodařilo uspokojivě vysvětlit ekonomickou funkci společnosti DRASYS. Podle městského soudu byla do předmětného obchodního řetězce zapojena uměle a účelově. Uvedené platilo tím spíš, pokud měla podle tvrzení žalobkyně výhradní právo na dovoz zboží z Polska pouze společnost BLACK TRADE, přičemž žalobkyně ani svědci nevysvětlili, proč maso formálně nakupovala společnost DRASYS. Městský soud dále popsal personální propojení mezi žalobkyní a společností ALIMA. Jednatel žalobkyně byl zaměstnancem společnosti ALIMA a jednatel této společnosti byl v předmětných zdaňovacích obdobích zaměstnancem žalobkyně (nákupčím). Maso společnost ALIMA nakupovala od stejných polských jatek s využitím totožného obchodního modelu. Žalobkyně tak měla zaujmout místo po společnosti ALIMA, a to z důvodu probíhajícího trestního řízení pro trestný čin krácení daně. V provozovně na adrese Písečná 136, Písečná u Žamberka, kde měla původně provozovnu společnost ALIMA, měla od 3. 8. 2015 provozovnu žalobkyně. Vlastnicí této provozovny i jejího vybavení byla společnost ALIMA, za niž s žalobkyní uzavřel příslušné nájemní smlouvy

pan Šturma (jednatel). V období od července do prosince roku 2015 žalobkyně jako svůj kontaktní údaj uváděla e-mailovou adresu *alima.cz@seznam.cz*. Víceru osob, které byly původně zaměstnány u zmíněné společnosti, posléze pracoval u žalobkyně. Městský soud uzavřel, že popsané personální vazby lze označit za „právní nástupnictví“. Doplnil, že žalobkyni společnost ALIMA ani její podnikatelské aktivity nemohly být neznámé.

[8]Městský soud dále poukázal na skutečnost, že si maso z polských jatek objednávala přímo žalobkyně prostřednictvím svého jednatele pana Šturmy, což potvrdil rovněž svědek pan C. (zaměstnanec dotčených polských jatek). I v případě, kdy by bylo prokázáno, že si maso objednával zejména pan Černý, nebylo v posuzovaném případě vysvětleno, jakou roli tedy v předmětném obchodním řetězci hrála společnost DRASYS. Nebylo ani zřejmé, proč si s ohledem na rychlou zkázu zboží žalobkyně přefakturovala maso přes další dva subdodavatele, přestože jí je polský řidič vozil přímou cestou, případně si jeho dopravu zajistila sama. K podezřelým okolnostem bylo nutné přičíst rovněž provádění plateb v hotovosti, přestože s ostatními obchodními partnery žalobkyně udržovala bezhotovostní styk. Společnost BLACK TRADE stejně jako společnost DRASYS sídlily na virtuální adrese. Popsaných objektivních okolností si musela být žalobkyně vědoma již před zahájením předmětných obchodů či bezprostředně po jejich zahájení, a to s ohledem na její personální propojení se společností ALIMA. Žalobkyně sama přiznala, že smyslu zapojení společnosti DRASYS do předmětného obchodního řetězce nevěnovala pozornost, čímž se dopouštěla neopatrného jednání. V souhrnu ostatních objektivních okolností měla svůj význam rovněž skutečnost, že žalobkyně se společností BLACK TRADE uzavřela pouze obecnou rámcovou smlouvou a jednotlivé písemné smlouvy na dodávky masa již neuzavírala. Městský soud proto uzavřel, že si žalobkyně musela být vědoma zapojení společnosti DRASYS do předmětného obchodního řetězce a s ohledem na ostatní podezřelé skutečnosti si měla ověřit její roli. Popsané pochybení nelze účinně obhájit tvrzenou důvěrou v solidnost společnosti BLACK TRADE, která měla na účasti společnosti DRASYS v předmětných obchodních transakcích trvat.

[9]K žalobkyní odkazovaným opatřením za účelem vyloučení podvodu na DPH městský soud konstatoval, že ani skutečnost, podle níž společnost BLACK TRADE podávala řádná daňová přiznání, nesvědčila o její důvěryhodnosti. Tím spíše pokud od roku 2015 nezveřejňovala své účetní závěrky a za polovinu roku 2013 vykázala záporný výsledek hospodaření, zatímco v roce 2014 již naopak vykázala prodej zboží v hodnotě více než 17 mil. Kč. Specifikované podezřelé skutečnosti přitom daňové orgány vyhodnotily správně, přičemž řádně posoudily všechny shromážděné důkazy. Své závěry ohledně existence daňového podvodu přesvědčivě odůvodnily. Na uvedeném nemohlo ničeho změnit ani nezohlednění skutkových závěrů ze svědecké výpovědi pana M., jehož tvrzení byla významná pouze z pohledu bezpečnosti potravin. Ekonomickou roli v předmětném obchodním řetězci nevysvětlil ani jednatel společnosti BLACK TRADE pan Černý, u něhož bylo možné s ohledem na vykonávanou funkci očekávat podrobnější znalost uskutečněných zdanitelných plnění. Městský soud zdůraznil, že pan Černý nejprve tvrdil, že žalobkyni v rozhodném období dodávala společnost BLACK TRADE maso, v návrhu na oddlužení naopak uvedl, že již dva roky tato společnost nevykonává žádnou činnost. Zjištěné pochybnosti potvrdila rovněž svědecká výpověď pana Štrycha (pro určitá zdaňovací období jednatele společnosti DRASYS), podle jehož tvrzení se společnost DRASYS věnovala podnikání v oblasti stavebnictví. Daňové orgány neporušily ani mlčenlivost použitím výsledků pana Štrycha z trestního řízení v daňovém řízení, jelikož jej

pokračování

provedly i v rámci daňové kontroly a při posouzení věci vycházely z řady dalších důkazů. Městský soud proto uzavřel, že daňové orgány dospěly ke správnému závěru, že žalobkyně přinejmenším měla vědět o existenci podvodu na DPH.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, v níž označila důvody uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[11] V ní nejprve namítla, že žalovaný ve svém rozhodnutí odkázal na přijaté reklamní a marketingové služby, které však vůbec nebyly předmětem nyní posuzované věci. Uvedený závěr tak je nelogický a nemá žádnou oporu v daňových spisech, přičemž vznikl zřejmě kopírováním pasáží z jiných rozhodnutí, čímž působí nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Skutečnost, že byl zmíněný závěr uveden na konci tohoto rozhodnutí jako výstup všech úvah žalovaného, má vliv na srozumitelnost jeho odůvodnění. Žalovaný se pak nezabýval všemi odvolacími námitkami a neposoudil ani všechny skutečnosti a předložené důkazy. Městský soud předmětné sporné právní otázky posoudil nesprávně.

[12] K ostatním plněním stěžovatelka namítla, že jejich uskutečnění řádně prokázala daňovými doklady, disponuje jimi a okolnosti dodání vysvětlily obě strany smluvního vztahu. Správce daně své pochybnosti identifikoval zejména na základě tvrzení pana Černého v insolvenčním návrhu o nečinnosti společnosti BLACK TRADE. Ve své svědecké výpovědi však uvedl, že byla zmíněná společnost nečinná od měsíce dubna roku 2016, tj. až po rozhodném zdaňovacím období. Uvedené skutečnosti potvrdily rovněž svědecké výpovědi pana M. a pana C. Stěžovatelka prokázala rovněž dodání předmětných zdanitelných plnění její dodavatelce předchozími vlastníky. K pochybnostem o skutečném dodavateli ostatních plnění tak není důvodu a neodpovídají ani skutkovým zjištěním.

[13] Stěžovatelka dále k obchodům s masem namítla, že nijak nenarušila daňovou neutralitu. Společnost BLACK TRADE jako dodavatelka zmíněného zdanitelného plnění daň řádně přiznala a stěžovatelka si řádně uplatnila odpočet DPH na výstupu, jelikož uvedené zboží použila v rámci své ekonomické činnosti. Daňové orgány postupovaly nesprávně, pokud požadovaly úhradu chybějící daně až po stěžovatelce, přestože společnost BLACK TRADE po rozhodnou dobu disponovala značnými finančními prostředky. K posuzované existenci daňového podvodu stěžovatelka uvedla, že nevěděla a nemohla vědět o skutečnosti, podle níž předmětná plnění byla zasažena podvodem na DPH. Zapojení společnosti DRASYS do jejího obchodního řetězce totiž inicioval jednatel společnosti BLACK TRADE pan Černý a stěžovatelka jej nemohla nijak ovlivnit. Společnost BLACK TRADE se dohodla se společností DRASYS na poskytnutí zaměstnanců, kterými prvně uvedená společnost nedisponovala, což potvrdily svědecké výpovědi pana Černého a pana M. Důvodem pro ukončení jejich spolupráce byla peněžní stránka věci. Osobní přítomnost pana Černého při předání dodávek masa pak potvrdil pan M. Podle stěžovatelky není neobvyklé, pokud její dodavatelka měla vlastní dodavatele.

[14] K identifikovanému personálnímu propojení se společností ALIMA stěžovatelka namítla, že její provozovny v Písečné u Žamberka a v Letohradě a její zaměstnance využila s ohledem na vhodnost těchto prostor a zkušenosti zaměstnanců. Písečná u Žamberka je současně malou obcí, kde by stěžovatelka hledala jiné zaměstnance těžko. Z uvedeného tak bez dalšího nevyplývá žádné propojení stěžovatelky se společností ALIMA. Na zmíněnou společnost byl ostatně dne 27. 8. 2015 prohlášen úpadek, a proto bylo zřejmé, že již nebude vyvíjet žádnou další podnikatelskou aktivitu. Ani využití zkušeností pana Šturmy nesvědčí o skutečnosti, že stěžovatelka musela vědět o aktivitách jiného subjektu či přímo pana Šturmy. Úvahy městského soudu uvedené v odst. 60 až 62 odůvodnění napadeného rozsudku tak nejsou správné. Stěžovatelce byl způsob obchodování s masem z Polska v předmětné podobě nabídnut a pro jeho bezproblémovost neměla důvodu jej měnit ani se zabývat důvodností postupu společnosti BLACK TRADE. Po zjištění problémů se zmíněnou společností ostatně stěžovatelka ukončila spolupráci. Dále akcentovala požadavek na rychlost a bezvadnost doručení masa do místa určení, a to s ohledem na hygienické požadavky a kontroly příslušných orgánů. Z tohoto důvodu maso směřovalo přímo ke stěžovatelce bez toho, aby bylo před tím fakticky předáno mezi jednotlivými subjekty smluvního vztahu, v důsledku čehož byl při vystavení přepravních dokladů výjimečně a v počátcích uveden jako příjemce zboží jiný subjekt nebo jiné místo dodání. Popsané skutečnosti jsou v obdobných podnikatelských vztazích zcela obvyklé a v souladu s právními předpisy.

[15] Stěžovatelka dále poukázala na bezpečnost hotovostní platby v podnikatelském prostředí, která jediná zajistí úhradu ceny zboží oproti jeho skutečnému fyzickému předání odběrateli. V oblasti gastronomie je nadto tento způsob platby zcela obvyklý. Stěžovatelka k předmětným platbám předložila rovněž pokladní doklady. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného a rozsudku městského soudu tak není konkrétně zřejmá vědomost stěžovatelky o jejím zapojení do daňového podvodu. Současně z nich nevyplývá žádné konkrétní jednání či úkon, o němž měla stěžovatelka vědět. Tyto skutečnosti nejsou zřejmé ani z obsahu daňového spisu. Pokud jde o přijetí opatření za účelem vyloučení účasti na podvodu na DPH, stěžovatelka konstatovala, že k jejich zavedení neměla žádný důvod. Dodávky masa totiž probíhaly bez problémů, a nepochybovala proto o důvěryhodnosti jejího obchodního partnera. Rovněž jako s ostatními dodavateli stěžovatelka se společností BLACK TRADE uzavřela písemnou rámcovou smlouvu, prováděla kontroly dodávek masa a archivovala obchodní dokumentaci, kterou následně správci daně předložila. Současně si ověřila podání přiznání k dani zmíněnou dodavatelkou. Skutečnosti, z nichž daňové orgány dovodily pochybnosti, nastaly až po posuzovaném zdaňovacím období, nebyly proto zřejmé z veřejných rejstříků a stěžovatelka je neměla možnost ověřit. Z daňového podvodu by stěžovatelka neměla ani žádný majetkový prospěch. Městský soud tak na základě jednotlivých skutečností, které nejsou podezřelé, dovodil zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH, čímž se dopustil nepřipustné paušalizace.

[16] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu, rozhodnutí žalovaného i dodatečné platební výměry správce daně zrušil.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve uvedl, že stěžovatelka předestřela v podstatě stejnou argumentaci jako v žalobě a vyjádřila pouze obecný nesouhlas se závěry městského soudu. Má proto za to, že kasační stížnost je na samé hranici projednatelnosti.

pokračování

Ke kasační argumentaci ohledně ostatních plnění odkázal na odst. 45 až 50 odůvodnění napadeného rozsudku a zdůraznil, že pochybnosti o uskutečnění těchto zdanitelných plnění plynuly rovněž z dalších skutečností, které shrnul. K důkazům vyjmenovaným stěžovatelkou v kasační stížnosti uvedl, že nasvědčují jisté aktivitě pana Černého, nijak však neprokazují dodání předmětných plnění od společnosti BLACK TRADE. Stěžovatelka pak v průběhu řízení před městským soudem s ohledem na závěry SD EU uvedené v rozhodnutí ve věci *Kemwater ProChemie* nepoukázala na jiného skutečného dodavatele a žádné okolnosti ohledně jiného skutečného dodavatele nevyplývaly ani z daňových spisů. Stěžovatelka proto nevyvrátila pochybnosti daňových orgánů o deklarovaném dodavateli ostatních plnění.

[18] K obchodům s masem žalovaný nejprve konstatoval, že pro závěry o existenci daňového podvodu není relevantní, zdali společnost BLACK TRADE přiznala daň. Odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a uvedl, že existenci daňového podvodu prokázal, jelikož identifikoval řadu podezřelých objektivních okolností, v jejichž souhrnu společně s chybějící daní dospěl k závěru o zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH. V této souvislosti odkázal na odst. 53 až 66 odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu a doplnil, že smyslem odepření nároku na odpočet DPH není získání chybějících finančních prostředků do státního rozpočtu, nýbrž ochrana systému DPH s odrazujícím účinkem. Odepření nároku na odpočet DPH je možné u každého článku zasaženého obchodního řetězce, který o podvodu minimálně vědět měl a mohl. V posuzovaném případě přitom právě s ohledem na podezřelé objektivní okolnosti, které hodnotil řádně v jejich souhrnu, prokázal, že obchodní vztah stěžovatelky probíhal za podmínek krajně neobvyklých. V této souvislosti opětovně shrnul zmíněné objektivní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH a o skutečnosti, že o svém zapojení do zasaženého obchodního řetězce stěžovatelka mohla a měla vědět. Dále odkázal na odst. 68 odůvodnění napadeného rozsudku a zdůraznil, že na uvedeném nic nemění ani tvrzení stěžovatelky, že s ohledem na bezproblémové fungování obchodů s masem neměla důvod zabývat se postupem společnosti BLACK TRADE. Všechny podezřelé indicie, které jí musely být známy, stěžovatelka ignorovala. Ani zcela nedostatečné formální ověření jejich dodavatelů nemělo na uvedené vliv a nezabránilo její účasti na daňovém podvodu.

[19] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[21] Podle písm. a) zmíněného ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*. Podle písm. b) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým*

způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

[22] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že v kasační stížnosti stěžovatelka ve velké míře jen zopakovala žalobní námitky, ve kterých polemizovala se závěry žalovaného. Tyto námitky doplnila většinou jen obecným tvrzením, že městský soud posoudil danou spornou právní otázku nesprávně, případně že jeho závěry neodpovídají skutkovým zjištěním, aniž by přímo rozporovala nebo reagovala na konkrétní závěry městského soudu. Takto obecně formulované kasační námitky k namítaným důvodům nesprávného posouzení právní otázky a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž daňové orgány a městský soud v posuzovaném případě vycházely, nemá oporu v daňovém spise, tak umožňují vypořádání úměrné stěžovatelkou zvolené obecné formulaci. Není totiž úlohou kasačního soudu, aby sám vytvářel nebo dovozoval námitky, které v kasační stížnosti absentují. Řízení o kasační stížnosti jako mimořádném opravném prostředku proti pravomocným rozhodnutím krajských soudu podle § 102 a násl. s. ř. s. neslouží ani k vytvoření další instance postupu ve správním řízení, ve které by se kasační soud bez potřebné konkretizace znovu zabýval celou věcí bez jasné vazby na pevně vymezený okruh kasačních námitek. V kasační stížnosti ostatně stěžovatelka opětovně polemizovala zejména se závěry žalovaného, nikoli městského soudu, jehož rozsudek kasační stížností napadla a který je předmětem nynějšího přezkumu.

[23] Pokud stěžovatelka namítla, že zmínka žalovaného o reklamních a marketingových službách v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí měla zásadní vliv na jeho srozumitelnost, Nejvyšší správní soud uvádí, že uvedenou námitkou se dostatečně zabýval již městský soud v odst. 30 až 32 napadeného rozsudku. Nelze přisvědčit stěžovateli, že žalovaný předmětnou nesprávnost uvedl ve shrnutí předešlých závěrů, a proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Jak totiž uvedl již městský soud, z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že veškeré jeho úvahy se vztahovaly ke sporným plněním, tj. dodávkám masa a ostatním plněním. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je současně zřejmé, k jakým závěrům a na základě jakých úvah dospěl, které důkazy a jakým způsobem při posouzení věci hodnotil a proč rozhodl tak, jak bylo uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí. Popsaný omyl, který vznikl zřejmě při kopírování pasáží z jiného rozhodnutí, proto nemá nijak zásadní vliv na celkovou srozumitelnost rozhodnutí žalovaného.

[24] Stěžovatelka dále namítla, že k přetrvávajícím pochybnostem městského soudu o uskutečnění ostatních plnění nebylo důvodu a neodpovídají ani skutkovým zjištěním. Řádně totiž prokázala jejich uskutečnění daňovými doklady, disponuje jimi a okolnosti jejich dodání vysvětlili rovněž svědci, zejména pan Černý.

[25] Nejvyšší správní soud uvedeným námitkám týkajícím se ostatních plnění nepřisvědčil. Otázkou splnění obecných podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH se zabýval již městský soud v odst. 35 až 36, které následně v odst. 42 až 50 odůvodnění napadeného rozsudku aplikoval na nyní posuzovanou věc. Nebylo by účelné na tomto místě podrobně opakovat přesvědčivé a řádně odůvodněné závěry městského soudu. Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že ohledně uskutečnění ostatních plnění bylo sporné, který dodavatel jí předmětné zboží skutečně dodal. Pokud tak stěžovatelka namítla, že k důkazu o

pokračování

uskutečnění předmětných zdanitelných plnění předložila daňové doklady, je nutno zdůraznit, že tímto úkonem unesla pouze své primární důkazní břemeno. Daňové orgány však v posuzovaném případě identifikovaly relevantní pochybnosti o subjektu dodavatele předmětných plnění, čímž v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyvrátily věrohodnost, průkaznost a správnost předložených daňových dokladů. Bylo tak na stěžovatelce, aby sporné skutečnosti prokázala jinak (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Na výše uvedeném tak nemohlo ničeho změnit ani tvrzení stěžovatelky, že s předmětným zbožím disponuje.

[26] Jak přitom konstatoval již městský soud, dodání ostatních plnění stěžovatelce společností BLACK TRADE neprokázali ani svědci. Pan Černý si totiž nevzpomněl, zdali stěžovatelce předmětná plnění dodal (byl si vědom pouze dodávek masa a blíže nespecifikovaných jiných služeb), zároveň odkázal na dodání vybavení jiné provozovny a v jiném období, než bylo předmětem nyní posuzované věci. Zmíněná svědecká výpověď neposkytla ani přesvědčivou odpověď na otázku, proč v insolvenčním návrhu podaném panem Černým a zveřejněném v měsíci únoru roku 2017 uvedl, že společnost BLACK TRADE je již dva roky nečinná. Dodání ostatních plnění stěžovatelce deklarovanou dodavatelkou společností BLACK TRADE nepotvrdily ani svědecké výpovědi pana M. a pana C., které se týkaly zejména dodávek masa z Polska a aktivit pana Černého. Již žalovaný ve svém rozhodnutí konstatoval, že mezi pochybnosti ohledně skutečného dodavatele ostatních plnění patřila rovněž skutečnost, že společnost BLACK TRADE sídlila na virtuální adrese a podle předložených daňových dokladů stěžovatelce prodala zboží (konkrétně osobní automobil a mikroutr) vzápětí po jejich pořízení, a to za několikanásobně vyšší cenu, kterou stěžovatelka uhradila v hotovosti. Žádné další důkazy k prokázání sporných skutečností stěžovatelka nepředložila, přičemž totožnost skutečného dodavatele ostatních plnění neprokázala ani skutečností, že předmětným zbožím stěžovatelka disponuje.

[27] Stěžovatelka dále k obchodům s masem namítla, že nedošlo k narušení neutrality daně, jelikož společnost BLACK TRADE řádně přiznala DPH, stěžovatelka zboží využila pro své ekonomické aktivity, a proto si následně uplatnila odpočet DPH. Správce daně si tak měl chybějící daň vybrat od společnosti BLACK TRADE.

[28] Nejvyšší správní soud ani této námitce stěžovatelky nepřisvědčil. V rozsudku ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, totiž konstatoval, že „odepření nároku na odpočet daně nesplňuje výběr ‚chybějící daně‘ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel Směrnice Rady 2006/112/ES (dále ‚směrnice‘), neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Stručně řečeno, správce daně je povinen prokázat existenci chybějící daně, není však povinen (neboť to často není ani objektivně možné) vyčíslit výši chybějící daně na korunu přesně. Proto je potřeba narušení neutrality chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného, resp. fungování podvodných řetězců, neboť ani judikatura SDEU ani judikatura NSS pojem chybějící daně nikde nedefinuje. Z výše uvedených důvodů je judikaturou SDEU chápáno jako podvod na dani již takové jednání, které vede k ohrožení správného výběru daně a ohrožení řádného fungování společného systému DPH.“ Jinak řečeno, ani v posuzovaném případě nesledovaly daňové

orgány doměřením DPH stěžovatelce, resp. odepřením odpočtu DPH sanaci poškozeného veřejného rozpočtu, nýbrž ochranu samotného systému výběru DPH a neutrality daně.

[29] Jak konstatoval již městský soud v odst. 57 odůvodnění napadeného rozsudku, samotné narušení neutrality daně ještě nepostačuje k závěru o podvodném jednání, ale je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání (nikoli např. z důvodu podnikatelského rizika). Rozhodné proto je posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55). Samotná chybějící daň tak nepostačuje pro závěr o daňovém podvodu. Není přitom povinností správce daně prokázat, kterým článkem řetězce a jakým způsobem byl podvod spáchán, musí být však postaveno na jisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočívá (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS).

[30] Stěžovatelka namítla, že o podvodu na DPH nemohla vědět. Na zapojení společnosti DRASYS do posuzovaného obchodního řetězce totiž trval pan Černý (jednatel společnosti BLACK TRADE), a stěžovatelka jej tak nemohla ovlivnit. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na příslušné pasáže odůvodnění napadeného rozsudku, v němž se touto skutečností městský soud řádně zabýval. Správně dospěl k závěru, že sama stěžovatelka tvrdila, že její dodavatelkou masa z Polska byla společnost BLACK TRADE, která měla mít výhradní právo dovozu předmětného zboží. Přesto se však stěžovatelka stala součástí obchodního řetězce, v němž bez bližšího ekonomického smyslu figurovala rovněž společnost DRASYS jako přímá odběratelka masa z polských jatek, resp. subdodavatelka společnosti BLACK TRADE. Ačkoli samotné stěžovatelce nebyla zřejmá role společnosti DRASYS v popsaném obchodním řetězci, přesto na prověření této skutečnosti nedbala. Městský soud přitom identifikoval další objektivní okolnosti, které svědčí o existenci podvodu na DPH. Společnost DRASYS sídlila na virtuální adrese, nehradila své daňové povinnosti (přestože podala daňová přiznání za zdaňovací období měsíců ledna roku 2015 až prosince roku 2016) a následně byla pro správce daně nekontaktní, přičemž byla v roce 2017 vymazána z obchodního rejstříku. Ze svědecké výpovědi pana Štrycha (pro některá posuzovaná zdaňovací období jednatel společnosti DRASYS) vyplynulo, že se společnost zabývala podnikáním v oblasti stavebnictví. Přestože skutečnosti, které nastaly až po posuzovaném rozhodném období, nebylo možné bez dalšího stěžovatelce klást k tíži, jednalo se v jejich souhrnu o podezřelé objektivní okolnosti nasvědčující existenci podvodu na DPH.

[31] V této souvislosti nelze pominout ani skutečnost, že stěžovatelka ignorovala rovněž nesprávné údaje na některých přepravních dokladech k dodávkám masa, na nichž byla jako odběratelka zboží uvedena společnost DRASYS, přestože byla odběratelkou masa stěžovatelka, případně nesprávné údaje o místě určení, přestože bylo zboží dopravováno přímou cestou z polských jatek stěžovatelce. K uvedenému namítla, že tomu tak bylo s ohledem na rychlou kazivost masa a požadavek bezchybného dodání bezprostředně do její dispozice, a proto nebylo zboží fyzicky předáváno mezi jednotlivými články posuzovaného obchodního řetězce. Uvedenými námitkami se zabýval již městský soud v odst. 64 odůvodnění napadeného rozsudku, přičemž konstatoval, že s ohledem na

pokračování

uvedené není zřejmé, proč bylo maso přefakturováno přes další dva subjekty, pokud jej bylo nutné co nejrychleji dopravit stěžovatelce ke zpracování. Uvedené platí tím spíš, pokud měla mít výhradní právo k dovozu předmětného zboží pouze společnost BLACK TRADE. Není tak zřejmé, proč v posuzovaném obchodním řetězci figurovala ještě společnost DRASYS jako formální odběratelka masa od polských jatek, jejíž ekonomická role byla ostatně stěžovatelce podle vlastního vyjádření nejasná. Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem konstatuje, že popsané okolnosti i nesprávné údaje v přepravních dokladech nelze označit za skutečnosti, které jsou v obdobném podnikatelském styku běžné, jak namítla stěžovatelka. Naopak tyto okolnosti daňové orgány správně zařadily mezi řadu podezřelých objektivních okolností svědčících o podvodu na DPH.

[32] Stěžovatelka dále namítla, že prostory a zaměstnance společnosti ALIMA s ohledem na její úpadek využila pouze s ohledem na efektivitu takového postupu a případné obtíže při hledání nových zaměstnanců. Ani zapojení pana Šturmy do podnikatelských aktivit stěžovatelky pak samo o sobě nnesvědčilo o jejím povědomí o aktivitách společnosti ALIMA či pana Šturmy.

[33] Personálním propojením mezi stěžovatelkou a společností ALIMA se městský soud v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu zabýval v odst. 60 a 61 odůvodnění napadeného rozsudku. Z dotčené pasáže rozsudku je zřejmé, že identifikoval i jiné skutečnosti, z nichž usoudil, že stěžovatelka v podstatě převzala podnikatelské aktivity společnosti ALIMA jako její právní nástupkyně, než převzetí jejích zaměstnanců a zapojení pana Šturma do podnikatelských aktivit stěžovatelky. Nejvyšší správní soud nevidí důvodu přesvědčivé závěry městského soudu, s nimiž se plně ztotožňuje, na tomto místě podrobně opakovat. Městský soud zdůraznil roli pana Šturmy v aktivitách stěžovatelky. Ze skutkových zjištění v posuzovaném případě nelze mít za to, že byl stěžovatelce pouhým zaměstnancem s kýženými zkušenostmi v oboru. Uzavřel s ní totiž za vlastníci (společnost ALIMA) jako její jednatel nájemní smlouvy na provozovnu v Písečné u Žamberka i na movité věci v této provozovně. Městský soud poukázal rovněž na skutečnost, že společnost ALIMA před stěžovatelkou figurovala v posuzovaném obchodním řetězci na totožném místě, resp. obchodovala obdobným způsobem jako následně stěžovatelka. Lze rovněž uvést, že městský soud identifikoval personální propojení obou společností rovněž v osobě pana Urbánka (jednatele stěžovatelky), který byl původně zaměstnancem společnosti ALIMA. Poukázal dále na skutečnost, že stěžovatelka nejprve využívala ke komunikaci e-mailovou adresu společnosti ALIMA. Všechny uvedené skutečnosti přitom v jejich souhrnu svědčí o závěru, k němuž dospěl již městský soud, že stěžovatelka převzala podnikatelské aktivity společnosti ALIMA v posuzovaném obchodním řetězci a stala se její právní nástupkyní. S ohledem na uvedené přitom nelze mít za to, že mohla nevědět o povaze jejích podnikatelských aktivit v oblasti obchodů s masem z Polska. Stěžovatelka ostatně nijak blíže nerozvedla, které konkrétní závěry městského soudu jsou nesprávné. V kasační stížnosti totiž pouze zopakovala žalobní argumentaci, aniž by se blíže věnovala citované argumentaci městského soudu a akcentovala pouze některé z okolností, z nichž městský soud vyvodil personální propojení se společností ALIMA.

[34] K námitce stěžovatelky, že hotovostní platbu lze v podnikatelském styku považovat za bezpečný způsob úhrady, Nejvyšší správní soud konstatuje, že hotovostní placení lze na

rozdíl například od bankovního převodu, který za sebou zanechává „papírovou stopu“ vytvořenou nezávislou třetí osobou (bankou), velmi snadno fingovat, dohodnou-li se na tom aktéři transakce (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). V tomto ohledu představuje nesporný podezřelý faktor posuzovaných obchodních transakcí. Byť stěžovatelka předložila pokladní doklady, nelze mít za to, že dosahují svou důvěryhodností úrovně ověření dané transakce bankou, která byla na posuzované transakci zcela nezávislá. Pokud stěžovatelka namítla, že je uvedený způsob platby v gastronomii obvyklý, již nereagovala na závěr městského soudu, podle něhož nevysvětlila, proč s ostatními obchodními partnery (rovněž z oblasti gastronomie) udržovala bezhotovostní styk. S ohledem na ostatní objektivní okolnosti identifikované v posuzovaném případě se tak jedná o další podezřelou objektivní okolnost, kterou stěžovatelka nedokázala přesvědčivě vysvětlit.

[35] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem se Nejvyšší správní soud neztotožnil s námitkou stěžovatelky, že žalovaný ani městský soud neuvedli, z jakých konkrétních skutečností mohla a měla o podvodu na DPH vědět. Městský soud totiž v odůvodnění napadeného rozsudku řádně jednotlivé podezřelé objektivní okolnosti identifikované již správcem daně posoudil a své závěry přesvědčivě odůvodnil. Stěžovatelka ostatně s argumentací městského soudu nijak konkrétně a přiléhavě nepolemizovala, pouze většinou zopakovala svou žalobní argumentaci.

[36] Stěžovatelka konečně namítla, že s ohledem na bezproblémovost obchodů s masem, které jí byly nabídnuty společností BLACK TRADE, neměla důvod je měnit či blíže prověřovat svého důvěryhodného obchodního partnera. Doplnila, že se svou dodavatelkou uzavřela písemnou rámcovou smlouvu, prováděla kontroly dodávek masa a archivovala obchodní dokumentaci, kterou následně správci daně předložila, zároveň si ověřila, zda řádně přiznává daň. Po zjištění problémů společnosti BLACK TRADE s ní ukončila spolupráci.

[37] S uvedenou argumentací se podrobně vypořádal již městský soud v odst. 68 a 69 odůvodnění napadeného rozsudku. Správně přitom konstatoval, že důvěra stěžovatelky v jednatele společnosti BLACK TRADE byla s ohledem na zjištěné objektivní okolnosti a zejména neodůvodněné zapojení společnosti DRASYS do posuzovaného obchodního řetězce zcela neobhájitelná. Sama stěžovatelka ostatně uvedla, že jí byl způsob obchodování s masem nabídnut společností BLACK TRADE, a proto neměla důvod přijímat jakákoli opatření za účelem vyloučení její účasti na podvodu na DPH. Jak správně konstatoval městský soud, ověření podání daňového přiznání nelze považovat za dostatečné opatření. Nadto je ze sbírky listin společnosti BLACK TRADE zřejmé, že od roku 2015 nezveřejňovala své účetní závěrky. Námitka stěžovatelky, že se svou dodavatelkou uzavřela písemnou rámcovou smlouvu, by pak měla své opodstatnění spíše v případě, pokud by bylo sporné samotné uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Na uvedeném nemohou ničeho změnit ani zmíněné kontroly kvality masa, které měly za cíl ověřit spíše bezvadnost dodaného zboží, nikoli vyloučit účast stěžovatelky na daňovém podvodu. Z výše jmenovaných podezřelých skutečností je ostatně zřejmé, že stěžovatelka měla více pozornosti a obezřetnosti zaměřit právě na zapojení společnosti DRASYS do posuzovaného obchodního řetězce. Stěžovatelka měla obezřetněji přistoupit rovněž k obchodům s masem poté, co bylo zahájeno trestní řízení se společností ALIMA pro trestný čin krácení daně, s níž byla stěžovatelka personálně propojena a o jejich aktivitách nemohla

pokračování

nevědět. S ohledem na uvedené neobstojí ani námitka stěžovatelky, že objektivní okolnosti identifikované správcem daně nastaly až po předmětných zdaňovacích obdobích a nebyly zřejmé z veřejných rejstříků. Právě s ohledem na podnikatelské aktivity předchůdkyně stěžovatelky (společnosti ALIMA) a neodůvodněné zapojení společnosti DRASYS do posuzovaného obchodního řetězce obchodů s masem, přestože měla mít výhradní právo na dovoz tohoto zboží pouze společnost BLACK TRADE, nepostačilo v posuzovaném případě pouhé prověření veřejných rejstříků.

[38] Nad rámec výše uvedeného lze odkázat na závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku ze dne 22. 2. 2022, č. j. 4 Afs 247/2021-32, podle nichž platí, že *„neopodstatněné přeprdeje se zapojením většího počtu mezičlánků pouze přeprodávajících zboží jsou typické právě pro karuselové podvody. Racionálně chovající se subjekty by měly mít snahu množství těchto neproduktivních (přeprodávajících) subjektů eliminovat. Víceero subjektů v řetězci mělo informace o množství přeprodejců, znalo předcházející článek svého přímého dodavatele nebo následující článek svého přímého odběratele, avšak vědomě akceptovalo stávající stav a rezignovalo na možnost zjednodušit tok dodávek zboží, a tím zefektivnit svou podnikatelskou činnost.“* Uvedené lze plně využít i v nyní posuzovaném případě, přestože se nejednalo konkrétně o karuselový podvod na DPH. Stěžovatelka si totiž podle vlastních tvrzení byla vědoma ekonomicky neopodstatněného zapojení společnosti DRASYS do posuzovaného obchodního řetězce, přesto tuto skutečnost vědomě akceptovala a rezignovala na možnost zajistit si dodávky sama či pouze prostřednictvím její přímé dodavatelky společnosti BLACK TRADE, jak ostatně konstatoval již městský soud v napadeném rozsudku.

[39] Závěrem Nejvyšší správní soud k námitce stěžovatelky, že nemohla mít z podvodu na DPH žádný majetkový prospěch, konstatuje, že SD EU uvedl již v rozsudku ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, že pokud *„osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.“* V rozsudku ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018-52, Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že *„zapojit se do daňového podvodu se podle Nejvyššího správního soudu lze i v té formě, že jeden ze subjektů svými nestandardními kroky vznik daňového podvodu umožní, aniž by současně muselo být jednoznačně prokázáno (mohlo být vůbec zjistitelné), že sám tento subjekt je v důsledku takového postupu zvýhodněn. Přestože tedy v obecné rovině není nutno zpochybnit požadavek na určitou míru (aktivního) zapojení obou subjektů transakce do tvrzeného podvodu, je třeba pod zapojením se do daňového podvodu chápat i kroky, které vznik podvodu umožní a se samotným neodvedením daně (získáním zvýhodnění) souvisí jen nepřímo. Jinak řečeno, mohou nastat situace, v nichž k závěru o existenci daňového podvodu nemusí (či z povahy věci ani nemůže) být prokázána snaha o obohacení toho subjektu, který si nárokuje odpočet, je-li zjevné, že další (druhý) ze subjektů výhodu spočívající v neodvedení daně získá.“* Ani tvrzení, že stěžovatelka neměla z podvodu na DPH žádný majetkový prospěch, tak není s ohledem na výše uvedené závěry rozhodná pro uznání jejího nároku na odpočet DPH.

[40] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že městský soud posoudil všechny sporné právní otázky správně a při posuzování věci vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu věci daňovými orgány. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. tak nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a procesně úspěšnému žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 29. února 2024

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu